



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



**Processo nº** 44023.000003/2006-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.620 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Recorrente** BRASTUBO CONSTRUCOES METALICAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2005

INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110.

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

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECORRÊNCIA. EFEITOS.

De modo ordinário, o julgamento proferido no processo administrativo fiscal relativo ao lançamento da obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração decorrente contendo a obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei nº 8.212, de 1991, com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. A regra em questão não se aplica em face do Parecer PGFN/CRJ nº 189, de 15/02/2016, aprovado pelo Ministro da Fazenda, e do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 31 de março de 2016.

PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir do cálculo da multa os valores: a.1) relacionados a vale alimentação e vale transporte; a.2) apurados em relação à Cecília F. Oliveira nas

competências 04/2002 a 10/2003, conforme retificação empreendida no levantamento PJ2 da NFLD n.º 37.013.685-3; a.3) apurados na NFLD n.º 37.013.686-1; e b) determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 401/444) interposto em face de decisão (e-fls. 382/395) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração - AI n.º 37.015.040-6 (e-fls. 02/04), no valor total de R\$ 971.831,28 e lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, competências 01/1999 a 12/2005 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997 (**Código de Fundamento Legal – CFL 68**). O AI cientificado em 20/09/2006 (e-fls. 02), constando o Relatório Fiscal das e-fls. 05/06.

Na impugnação (e-fls. 52/75), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Inexistência de infração em razão da improcedência das NFLDs. Alimentação. Vale-transporte. Participação nos lucros e resultados. Pró-labore. Desconstituição de pessoas jurídicas. Aferição indireta. Inexistência de solidariedade.
- (b) Atenuação e Relevação da multa.
- (c) Intimação dos patronos.

Convertido o julgamento em diligência (e-fls. 351), a Informação Fiscal de e-fls. 354 opinou pela retificação do lançamento em decorrência de alterações na NFLD n.º 37.013.685-3, conforme planilhas de e-fls. 352/353, mas sem influir no valor final do Auto de Infração em razão do limite máximo da multa. A empresa apresenta manifestação reiterando argumentos e postulando a suspensão do Auto de Infração até o julgamento das NFLDs (e-fls. 368/370). A seguir, peticiona requerendo que a multa seja recalculada em face do art. 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991 (e-fls. 376/380).

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 382/395):

## ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

Ementa:

DECADENCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lci 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

SUPERVENIENCIA DE PARECER E DE NOTA TÉCNICA. O Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do Fisco. Art. 32, IV da Lci 8.212/91.

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas exceções do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE. IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso do domicílio fiscal do contribuinte tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

Lançamento Procedente em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte

**Acórdão**

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a Impugnação, com o crédito mantido em parte, alterando o valor da multa aplica de R\$ 971.831,28 para R\$ R\$ 705.734,62, **em razão da Súmula Vincula n.º 08/2008 do STF (período 01/99 a 11/00)**, conforme articulado neste voto.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 04/12/2009 (e-fls. 397) e o recurso voluntário (e-fls. 401/444) interposto em 22/12/2009 (e-fls. 401), em síntese, alegando:

- (a) Suspensão do julgamento. Não havendo trânsito em julgado em relação às NFLDs n.º 37.013.682-9, n.º 37.013-7, n.º 37.013.684-5, n.º 37.013.685-3 e n.º 37.013.686-1, o presente julgamento deve ser suspenso.
- (b) Inexistência de infração em razão da improcedência das NFLDs. Recorrente não cometeu a infração que se lhe imputa, pois, conforme restará apurado nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito n's 37.013.682-9, 37.013-7 (*sic*), 37.013.684-5, 37.013.685-3, 37.013.686-1, ora em fase de recurso no CARF, inexistem os fatos geradores apurados pela fiscalização, de modo que seguindo o acessório a sorte do principal.

- (c) Alimentação. A partir de 2000, a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador passou a ser por prazo indeterminado, devendo ser observado o teor do art. 3º da Portaria 05, de 30 de novembro de 1999. O fornecimento de alimentação *in natura* cumpre os requisitos da Lei n.º 6321, de 1976, tendo mantido refeitório até 2003 e fornecido refeições por empresas de alimentação coletiva. No ano de 2004, por força de acordo coletivo, forneceu ajuda de custo alimentação aos empregados de Cubatão.
- (d) Vale-transporte. O art. 5º do Decreto 95.247, de 1987, cria obrigação não prevista em lei. Além disso, a concessão do vale-transporte em dinheiro foi respaldada por Convenção Coletiva. Não bastasse, a concessão do benefício, tal qual disposto pelo instrumento normativo, encontra sustentáculo no art. 458, da CLT e 28, § 9º, alínea "m", da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a transferência para filial localizada em Cubatão.
- (e) Participação nos lucros e resultados. A Recorrente cumprido as normas coletivas, inclusive no que concerne a periodicidade de pagamento da participação nos lucros, não há que se descaracterizar a natureza indenizatória da participação, inclusive, em razão da eficácia plena da norma constitucional.
- (f) Pró-labore. Houve efetivamente contrato de mútuo, nos termos da legislação. Em última análise, haveria doação, mas não há amparo legal para descaracterizar o mútuo.
- (g) Desconstituição de pessoas jurídicas. Recorrente não manteve relação de emprego com sócios ou empregados das pessoas jurídicas contratadas. Há manifesto equívoco na apreciação dos documentos. A prestação de serviços por pessoas jurídicas não é ilegal, sendo também equivocada a interpretação da autoridade lançadora, ausentes os elementos caracterizadores do vínculo de emprego.
- (h) Aferição indireta. Não tendo a recorrente praticado a omissão tipificada e tendo sido a NFLD cancelada, devem ser excluídas as competências decorrentes da aferição da mão de obra a partir da conta "Construções Andamento", a se observar o princípio da legalidade e motivação (Constituição, art. 37).
- (i) Relevação da multa. Diante da controvérsia existente ou por ser a recorrente primária, a multa deve ser relevada.
- (j) Retroatividade benigna. Na eventualidade de ser mantida a autuação, mister seja a multa reduzida, nos termos do artigo 32-A, inciso II, da Lei 8212/91, incluído pela Lei 11.941/2009 (CTN, arts. 105 e 106; e jurisprudência).
- (k) Intimação. Informa o endereço profissional dos patronos para fins de intimação.

Por força das Resoluções n.º 2302-00.123, de 30 de novembro de 2011 (e-fls. 448/450), n.º 2302-000.211, de 14 de março de 2013 (e-fls. 497/502), e n.º 2302-000.336, de 09 de outubro de 2014 (e-fls. 534/542), o julgamento foi convertido em diligência para a juntada aos autos das decisões proferidas nas NFLDs conexas. Inicialmente, houve apenas a Informação de e-fls. 465/467. Depois, as decisões foram carreadas aos autos (e-fls. 504/525, 554/575 e 580/613), acompanhadas dos respectivos despachos do órgão preparador (526/527, 576 e 614). A recorrente foi sucessivamente intimada para se manifestar (e-fls. 531, 578/579 e 615/616). Anote-se que consulta na *internet* ao Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral no CNPJ revela a situação inapta para a recorrente, tendo por data da situação cadastral 23/10/2018.

Extinta a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e não integrando o relator originário nenhum dos colegiados da 2ª Seção, efetuou-se novo sorteio (e-fls. 619).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 04/12/2009 (e-fls. 397), o recurso interposto em 22/12/2009 (e-fls. 401) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Suspensão do julgamento. O pedido de suspensão do julgamento já restou satisfeito pela conversão do julgamento em diligência advindo das Resoluções n.º 2302-00.123, de 30 de novembro de 2011 (e-fls. 448/450), n.º 2302-000.211, de 14 de março de 2013 (e-fls. 497/502), e n.º 2302-000.336, de 09 de outubro de 2014 (e-fls. 534/542).

Inexistência de infração em razão da improcedência das NFLDs. Alimentação. Vale-transporte. Participação nos lucros e resultados. Pró-labore. Desconstituição de pessoas jurídicas. Aferição indireta. A recorrente sustenta não ter cometido a infração, pois as contribuições constituídas nas NFLDs n.º 37.013.682-9, 37.013.683-7, 37.013.684-5, 37.013.685-3, 37.013.686-1 não devem subsistir à sua impugnação administrativa, devendo o presente lançamento decorrente seguir a sorte das NFLDs. As razões recursais veiculam também argumentos específicos contra os lançamentos vertidos as NFLDs, no que toca às verbas alimentação, vale-transporte, participação nos lucros e resultados, pró-labore, desconstituição de pessoas jurídicas e aferição indireta da base de cálculo das contribuições. O Relatório Fiscal descreve nos seguintes termos a infração imputada (e-fls. 05):

### 2, DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO:

2.1 Cf. demonstrado em quadro anexo, a empresa elaborou e apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social de seu(s) estabelecimento(s) e competência(s), porém deixou de informar, na composição da remuneração, os valores pagos aos segurados empregados a título de:

a. SALÁRIO-ALIMENTAÇÃO, uma vez que a empresa não estava inscrita no PAT nos anos de 1999 e 2004.

- b. VALE-TRANSPORTE, pois o valor era pago em dinheiro.
  - c. PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS, uma vez que foi pago em desacordo com a legislação.
  - d. PRÓ-LABORE, pago aos segurados empresários, em decorrência de empréstimos contraídos com a empresa.
- 2.2 Além disso, a empresa deixou de informar, no(s) estabelecimento(s) e competência(s) demonstrados em quadro anexo, os seguintes salários de contribuição:
- a. REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS, decorrente do enquadramento de diversas pessoas jurídicas na condição de segurados empregados.
  - b. REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS, decorrente da apuração do valor de mão-de-obra empregada, obtida por aferição na Conta "Construções em Andamento.

Dos despachos produzidos em razão da conversão do julgamento em diligência, extrai-se (e-fls. 465, 466, 526, 527, 576 e 614):

NFLD nº 37.013.682-9: (COMPROT: 44023.000002/2006-18)

Trata-se de NFLD parte conexa e parte não conexa a este AI. A parte conexa é composta pelos levantamentos PAT e VT2, o restante dos levantamentos não são conexos.

Quanto ao processo 44023.000002/2006-18, foram copiados para as fls. 554 a 567, do presente o Acórdão de Recurso Voluntário, objeto, posteriormente, dos Embargos da Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo Acórdão também foi copiado para as fls. 568 a 575 do presente. O debrcad 37.013.682-9 encontra-se atualmente inscrito em Dívida Ativa da União, conforme a tela de consulta acostada à fl. 1817 do referido processo.

NFLD nº 37.013.683-7: (COMPROT: 44023.000005/2006-43)

Trata-se de NFLD conexa a este AI por tratar-se de levantamento não declarado em GFIP.

A NFLD encontra-se na fase: em cobrança pela PGFN. O processo físico está na Procuradoria Regional da Fazenda Nacional – 3º região.

Porém, a fim de atender o proposto na diligência, acostamos aos presentes autos cópia da decisão definitiva administrativa que negou provimento ao recurso do contribuinte às folhas 504/512.

NFLD nº 37.013.684-5: (COMPROT: 18184.000023/2008-34)

Trata-se de NFLD conexa a este AI por tratar-se de levantamento não declarado em GFIP.

Acostamos aos presentes autos cópia da decisão definitiva administrativa que não conheceu o recurso do contribuinte em razão de sua intempestividade, às folhas 513/517.

NFLD nº 37.013.685-3: (COMPROT: 44023.000007/2006-32)

Trata-se de NFLD parte conexa e parte não conexa a este AI. A parte conexa é composta pelo levantamento PJ2; o levantamento PJ1 não é conexo.

Quanto ao processo 44023.000007/2006-32, foi copiado para as fls. 580/613 consta o Acórdão de Recurso Voluntário e de Ofício do qual foi cientificado por edital em 09/08/2021, não havendo a apresentação de Recurso Especial.

NFLD n.º 37.013.686-1: (COMPROT: 44023.000017/2006-78)

Trata-se de NFLD conexa a este AI por tratar-se de levantamento não declarado em GFIP.

Acostamos aos presentes autos cópia da decisão definitiva administrativa que baixou o débito por vício formal, às folhas 518/525.

Informamos também, que já foi efetuado o lançamento substitutivo. Trata-se do DEBCAD n.º 37.369.197-1 (COMPROT: 19515.722090/2012-63). Atualmente o débito está na fase: aguardando análise pra expedição de DN (1ª instância administrativa).

NFLDs n.º 37.013.680-2, 37.013.681-0 e 37.013.687-0

Apenas a título de esclarecimento as demais NFLDs lavradas na presente ação fiscal de n.º 37.013.680-2, 37.013.681-0 e 37.013.687-0 **não são conexas** a este Auto de Infração, e por este motivo não estão sendo prestadas informações a respeito de suas situações.

Portanto, temos a seguinte situação considerada a partir das verbas relacionadas no Relatório Fiscal.

a) SALÁRIO-ALIMENTAÇÃO (empresa não estava inscrita no PAT nos anos de 1999 e 2004). O levantamento PAT restou cancelado pelo Acórdão n.º 2301-002.020, de 15 de abril de 2011 (e-fls. 555), integrado pelo Acórdão n.º 2301-004.934, de 8 de fevereiro de 2017 (e-fls. 568). Considerando-se que o presente julgamento se vincula por decorrência para com o decidido em relação à NFLD n.º **37.013.682-9**, bem como considerando o Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011 e do Despacho do Presidente da República a aprovar o Parecer n.º BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, do Advogado-Geral da União, deve ser afastada a multa CFL 68 a ter por base de cálculo as contribuições apuradas a partir de vale-alimentação *in natura*.

b) VALE-TRANSPORTE (valor era pago em dinheiro). O levantamento referente ao vale-transporte foi mantido na NFLD n.º **37.013.682-9** pelo Acórdão n.º 2301-002.020, de 15 de abril de 2011, integrado pelo Acórdão n.º 2301-004.934, de 8 de fevereiro de 2017 (e-fls. 555 e 568). A recorrente reitera os argumentos a atacar a caracterização do vale-transporte como base de cálculo. Em regra, adota-se o decidido no processo administrativo fiscal relativo ao lançamento da contribuição previdenciária. Contudo, não há como se replicar no presente processo decorrente o decidido para a obrigação principal, em face do Parecer PGFN/CRJ n.º 189, de 15/02/2016, aprovado pelo Ministro da Fazenda, e do Ato Declaratório PGFN n.º 4, de 31 de março de 2016, não subsistindo a multa CFL 68 a ter por origem vale-transporte pago em pecúnia.

c) PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (pago em desacordo com a legislação). No que toca à PLR, a recorrente argumenta que cumprido as normas coletivas, inclusive no que concerne a periodicidade de pagamento da participação nos lucros, não há que se descaracterizar a natureza indenizatória da participação, inclusive, em razão da eficácia plena da norma constitucional. As alegações em questão já foram enfrentadas pelo Acórdão n.º 2302-01.015, de 14 de abril de 2011, devendo ser mantida a multa CFL 68 a ter por base as contribuições decorrentes do PLR pago em desacordo com a legislação de regência, conforme decidido em face da NFLD n.º **37.013.683-7** (processo n.º 44023.000005/2006-43), transcrevo do voto condutor (e-fls. 511/512):

Na situação exposta pelo fisco a PLR foi paga em desacordo com o disposto na lei de regência.

Conforme previsto no art. 3º da Lei 10.101 a participação nos lucros não pode ser utilizada com substituição ou complemento da remuneração. No caso, os empregados receberam mais de duas vezes num semestre civil o valor a título de PLR, conforme planilha à fl. 36; demonstrando que a verba foi paga em complementação à remuneração.

É inócua a alegação da recorrente de que o pagamento foi efetuado conforme o disposto pelos Acordos Coletivos, documentos de fls. 170 a 571 eis que se pode comprovar do exame dos mesmos, a determinação para que os pagamentos fossem efetuados em duas vezes. Ademais, nas convenções dos anos de 2001 a 2004, se observa que a terminologia utilizada é "Abono Especial" e não PLR.

É também improcedente a alegação de que a fiscalização não observou que os pagamentos eram feitos a grupos de empregados da matriz e filial e por isso ocorreu em mais de duas vezes por semestre civil, já que o relatório fiscal de fls. 32/35 e a planilha de fls. 36, identificam os pagamentos ocorridos na matriz e na filial da recorrente, comprovando-se que os mesmos ocorreram para cada grupo, em mais de duas vezes num semestre civil e em mais de duas vezes no ano.

Ainda, é de se ressaltar que os Acordos ou Convenções Coletivas não podem se sobrepor às leis e se houvesse qualquer conflito, sempre prevaleceria a lei. Mas de toda forma, isto não ocorreu, pois como já referido o Acordo estipulava o pagamento do "Abono Especial" em duas parcelas.

Por derradeiro, não há *bis in idem* entre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a contribuição previdenciária cobrada nesta notificação, já que esta é incidente sobre valores integrantes do salário de contribuição, por não se adequarem aos requisitos necessários para serem considerados como Participação nos Lucros e Resultados.

d) **PRÓ-LABORE** (empréstimos contraídos com a empresa e renovados). A defesa sustenta que houve contrato de mútuo e que, em última análise, haveria doação. A contribuição previdenciária foi constituída na NFLD n.º **37.013.684-5**, tendo sido o recurso voluntário não conhecido por intempestivo (e-fls. 513/517). Portanto, restou definido na esfera administrativa que os empréstimos caracterizam-se como pró-labore indireto, conforme Acórdão de Impugnação n.º 16-29.585 – 14ª Turma da DRJ/SP1, de 15 de fevereiro de 2011 (processo n.º 18184.000023/2008-34, e-fls. 263/275), eis que, segundo o voto condutor da decisão transitada em julgado, (1) os contratos foram formalizados após a efetivação do empréstimo espelhando situação estática em 31 de dezembro, (2) os contratos não foram registrados, (3) não se comprovou a alegação de que os sócios fossem credores da empresa ou que tivessem assumido débitos da empresa e (4) não se comprovou pagamento dos contratos com juros pactuados. Por fim, não há como se presumir que a pessoa jurídica com fins lucrativos tenha efetuado doação para seus sócios, cabendo à recorrente apresentar prova robusta do alegado fato extraordinário.

e) **REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS** (enquadramento de diversas pessoas jurídicas na condição de segurados empregados). A recorrente sustenta que não manteve relação de emprego com sócios ou empregados das pessoas jurídicas contratadas, não tendo a fiscalização a demonstrado, tendo incorrido em equívoco na apreciação de documentos e na interpretação da legislação. As contribuições em questão foram constituídas no levantamento PJ2 da NFLD n.º **37.013.685-3**, tendo o Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário n.º 2202-008.361, de 9 de junho de 2021, não conhecido do recurso de ofício em razão do valor de alçada e dado parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo as apurações referentes à Cecília F. Oliveira nas competências 04/2002 a 10/2003, bem como para reconhecer a possibilidade de dedução das contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados,

pagas por pessoas jurídicas interpostas em relação a seus sócios ou empregados, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa (e-fls. 581/582). Do dispositivo do Acórdão de Impugnação n.º 16-21.117 -14ª Turma da DRJ/SPOI, de 22 de abril de 2009, constara (processo n.º 44023.000007/2006-32, e-fls. 1747):

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento, cancelando o crédito referente as contribuições sociais previdenciárias e as destinadas aos Terceiros, nas competências 01/1997 a 11/2000, conforme a súmula vinculante n.º 08/2008. Assim, altera-se o lançamento de R\$ 4.497.104,36 para R\$ 3.268.456,90 consolidado em 20/09/2006, conforme o DADR — Discriminativo Analítico do Débito Retificado, que segue anexo a este acórdão, fls.1707/1725.

Note-se que a apropriação no lançamento da obrigação principal das contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, pagas por pessoas jurídicas interpostas em relação a seus sócios ou empregados, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, não tem o condão de afastar a constatação de que as contribuições não foram declaradas em GFIP.

Logo, considerando-se a vinculação por decorrência, as alegações da recorrente restam afastadas em face do decidido no Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário n.º 2202-008.361, devendo a multa CFL 68 ser retificada para que de seu cálculo sejam excluídas as contribuições previdenciárias a ter por base de cálculo as apurações referentes à Cecília F. Oliveira nas competências 04/2002 a 10/2003, conforme retificação empreendida no levantamento PJ2 da NFLD n.º **37.013.685-3**.

f) REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS (aferição indireta - Conta "Construções em Andamento"). A recorrente sustenta que as contribuições aferidas indiretamente devem ser excluídas por não se ter configurado a infração e por ter sido o lançamento de ofício cancelado. A contribuição previdenciária pertinente foi constituída na NFLD n.º 37.013.686-1, anulada pelo Acórdão de Impugnação n.º 16-16.166, de 2008 (e-fls. 518/525). Lançamento substitutivo foi veiculado no Auto de Infração de Obrigação Principal n.º 37.369.197-1.

Conforme aflora do Acórdão de Impugnação n.º 16-16.166, de 2008, a anulação da NFLD n.º 37.013.686-1 decorreu da constatação de se ter imputado solidariedade com lastro em legislação revogada e de as Notas Fiscais apresentadas em defesa e manifestação no processo n.º 44023.000017/2006-78 descartem a possibilidade de empreitada total, concluindo a Turma de Julgamento pela caracterização da retenção do art. 31 Lei n.º 8.212, de 1991, advinda da Lei n.º 9.711, de 1998.

Como bem destacado na diligência empreendida no presente processo administrativo fiscal, adotou-se na NFLD n.º 37.013.686-1 a classificação “Não declarado em GFIP (sem redução de multa)”. A partir dessa classificação, a autoridade lançadora efetuou a correspondente lavratura de multa CFL 68 em face do tomador de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

A NFLD n.º 37.013.686-1, contudo, não subsistiu e suas premissas apresentam-se como equivocada em face da legislação.

Isto porque, ainda que o substituto tributário seja responsável pela retenção e recolhimento das contribuições da empresa substituída (empresa cedente da mão-de-obra), a contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra não tem a obrigação de declarar a retenção e o recolhimento efetuados por força do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentado pela Lei n. 9.528, de 1997, combinado com o art. 225, inciso IV e §4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 1999; e Manual da GFIP). No máximo, cabe à contratante manter em arquivo cópia da GFIP da empresa contratada<sup>1</sup>.

Por esse motivo, todos os levantamentos do Auto de Infração de Obrigação Principal n.º 37.369.197-1 (lavrado para substituir a NFLD n.º 37.013.686-1) foram classificados como “Dispensado de declarar em GFIP” (processo n.º 19515.722090/2012-63, e-fls. 400) e o Relatório Fiscal do AI n.º 37.369.197-1 expressamente invocou o art. 239, inciso III c/c alínea “b”, item 1 e § 11, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999 (processo n.º 19515.722090/2012-63, e-fls. 410).

Destarte, deve ser excluída da apuração da presente multa CFL 68 as contribuições previdenciárias atinentes à NFLD n.º 37.013.686-1.

Relevação da multa. A relevação da multa não tinha por premissa a existência de controvérsia, mas sim a inexistência de controvérsia qualificada pela correção da falta (Regulamento da Previdência Social, art. 291, § 1º).

Retroatividade benigna. A recorrente postula a retroação do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991. O Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Diante disso, a Súmula CARF n.º 119 foi cancelada e a jurisprudência administrativa passou a adotar a interpretação de a multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 11.941, de 2009, retroagir em relação aos lançamentos por descumprimento de obrigação principal.

Como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP (multas CFL 68<sup>2</sup>, 69<sup>3</sup>, 85<sup>4</sup> e 91<sup>5</sup>) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991,

---

<sup>1</sup> Sobre o tema, ainda que alicerçada na IN RFB n.º 971, de 2009, ver Solução de Consulta Cosit n.º 94, de 2017.

<sup>2</sup> O CFL 68 refere-se à infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

<sup>3</sup> O CFL 69 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

<sup>4</sup> O CFL 85 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 219, §5º do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar

incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas.

Nos CFLs 68, 69 e 78, cada competência consubstancia-se em uma ocorrência da infração, a merecer comparação pontual (por competência, se compara: CFL 68 + CFL 69 x CFL 78). Logo, um único Auto de Infração CFL 68, 69 ou 78 abriga múltiplas multas (há uma multa a cada competência de GFIP neles constante). Contudo, a multa é única nos CFLs 85 e 91, ou seja, os CFLs 85 e 91 veiculam uma única infração com apuração de multa única (não se fala em ocorrências de infração por competência, sendo apurados em relação a todo o período fiscalizado), em face da capitulação nos art. 92 e 102 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Diante disso, na hipótese de coexistirem autuações nos CFLs 68, 69, 85 e 91, devem ser realizados dois comparativos para se apurar a multa mais benéfica.

Num primeiro momento, se verificam as competências em que o CFL 78 é mais benéfico de plano. Para tanto, há que se confrontar por competência a multa CFL 68 somada a multa CFL 69 com o valor da multa CFL 78 na competência, prevalecendo a multa CFL 78 nas competências em que for mais benéficas.

Caso subsistam competências em que o CFL 78 não é o mais benéfico, um segundo comparativo deve ser elaborado e a envolver apenas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico.

Assim, nesse segundo comparativo, cabe primeiro somar as multas CFL 68 e 69 de todas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico para, a seguir, somar esse total as multas dos CFLs 85 e 91 e comparar o valor resultante com o montante apurado a partir da soma das multas CFL 78 das competências em que o CFL 78 fora considerado menos benéfico.

Por conseguinte, nesse segundo comparativo pode resultar como mais benéfico o somatório dos CFLs 68 e 69 mais benéficos do primeiro comparativo *com os* CFLs 81 e 85 ou como mais benéfico o somatório das competências CFL 78 tidas no primeiro comparativo por menos benéficas.

Logo, a multa a ser considerada mais benéfica pode em parte advir do primeiro comparativo e em parte advir do segundo comparativo, na hipótese de existirem AIOAs CFL 85 e/ou CFL 91.

De qualquer forma, importa destacar que, quando da liquidação da decisão, a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os AIOAs CFLs 68, 69, 85 e 91 **conexos subsistentes** (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), *ainda que pagos, parcelados, não-impugnados,*

---

a empresa cedente de mão de obra GFIP sem distinção de cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante dos serviços.

<sup>5</sup> O CFL 91 refere-se à infração ao art. 32, IV, § 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação e não se enquadrando a conduta nos CFLs 68, 69 e 85.

*inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008; na linha do entendimento veiculado no §2º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, agora restrito aos AIOAs.*

No caso concreto, o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 46/47) revela a lavratura de seis Autos de Infração de Obrigação Acessória: n.º 37.013.688-8, n.º 37.015.042-2, n.º 37.015.041-4, n.º 37.015.040-6, n.º 37.015.043-0 e n.º 37.013.689-6.

Em consulta no e-processo, excetuado o presente AIOA, não os localizei, mas considero desnecessária uma quarta conversão do julgamento em diligência para se verificar se dentre eles há AIOAs CFL 69, 85 e/ou 91 conexos subsistentes, eis que quando do recálculo da multa devem ser considerados os eventuais AIOAs conexos subsistentes na comparação com o AIOA CFL 78, previsto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Intimação. Indefere-se o requerimento de intimação de advogado, em face do disposto no art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e da jurisprudência sumulada:

**Súmula CARF n.º 110**

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

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

- (a) excluir do cálculo da multa os valores:
  - (a1) relacionados a vale-alimentação (*in natura*) e vale-transporte (em pecúnia);
  - (a2) apurados em relação à Cecília F. Oliveira nas competências 04/2002 a 10/2003, conforme retificação empreendida no levantamento PJ2 da NFLD n.º 37.013.685-3; e
  - (a3) apurados na NFLD n.º 37.013.686-1;
- e para: (b) determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991 (a considerar eventual Auto de Infração de Obrigação Acessória conexo subsistente (AIOAs CFL 69, 85 e/ou 91, caso lançados e subsistente(s)), se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro