



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



**Processo nº** 18470.732798/2012-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.532 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** LPS RIO DE JANEIRO - CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

O corretor de imóveis autônomo que executa sua atividade em local sob supervisão ou autorização de imobiliária é contribuinte individual a seu serviço.

**AFERIÇÃO INDIRETA.**

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação solicitada, a Receita Federal do Brasil pode inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**SALÁRIO INDIRETO. ALUGUEL RESIDENCIAL.**

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

**AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO ATRAVÉS DE VALE-ALIMENTAÇÃO OU TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. FALTA DE INSCRIÇÃO NO PAT. NÃO INCIDÊNCIA.**

A falta de inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não obsta a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação in natura, equiparando-se a tal o auxílio pago através de vales ou tickets.

**PARTICIPAÇÃO EM LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PARÂMETROS DE AVALIAÇÃO SUBJETIVOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA**

A inobservância do regramento legal traçado na Lei nº 10.101/2000 atrai a caracterização da natureza salarial de verba paga sob o título de participação nos resultados. A presença de parâmetros subjetivos para a avaliação individual do desempenho do trabalhador inobserva a exigência legal de regras claras e objetivas.

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 (multa Código de Fundamento Legal - CFL 68) 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 lançamento os valores apurados no levantamento 05 – Alimentação sem PAT CAT 01; e b) determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicando-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: os Conselheiros José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.3.449/3.538) interposto por LPS Rio de Janeiro – Consultoria de Imóveis Ltda. em face do acórdão de fls.3.400/3.422, que julgou improcedente sua impugnação de fls.3.233/3.306.

Na origem, tratam-se de autos de infração discriminados abaixo (fls.5/42):

DEBCAD	OBJETO
37.361.846-8	Contribuições Previdenciárias da Empresa, incidentes sobre pagamentos efetuados a

	segurados empregados e a contribuintes individuais que prestaram serviços à impugnante, cujas bases de cálculo e contribuições previdenciárias incidentes não foram declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e nem recolhidas à Previdência, nas competências de 01 a 13/2008 <b>(Patronal e RAT).</b>
37.361.847-6	Contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados da impugnante, cujas bases de cálculo e contribuições incidentes não foram declaradas em GFIP e nem recolhidas à Previdência nas competências de 01 a 13/2008. <b>(Terceiros)</b>
37.361.838-7	Multa (Código de Fundamentação Legal 68) por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP's com omissão de dados correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias, incidentes nas competências de 01/2008 a 11/2008. <b>(CFL 68).</b>

Conforme o relatório fiscal (fls. 44/104), durante a fiscalização, foram verificados os seguintes fatos:

1. A existência de fatos geradores descritos em folha de pagamento da empresa, mas não declarados em GFIP;
2. Pagamento de salário *in natura*, representado pelo fornecimento de refeições a corretores autônomos (contribuintes individuais) a serviço da empresa;
3. O fornecimento de vales-refeição a seus segurados empregados, sem estar a empresa vinculada ao Programa de Alimentação do trabalhador (PAT);
4. O pagamento de remuneração indireta, representada pela quitação de aluguel de imóveis ocupados por segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço;
5. O pagamento de Participação nos Lucros e Resultados de forma irregular;  
e

6. O não oferecimento à tributação de pagamentos de comissões e prêmios a corretores de imóveis que lhe prestaram serviços no período em apreço. A este respeito, apesar de requerido, não foi fornecido à fiscalização dados referentes a tais pagamentos, fato que obrigou a auditoria a diligenciar junto a adquirentes de imóveis comercializados pela empresa informações referentes à forma como foi realizada a intermediação do negócio, bem como a arbitrar a base de cálculo e contribuições incidentes.

Em sua impugnação (fls.3.233/3.306), a Recorrente alegou, em síntese:

1. Quanto aos corretores autônomos, considerados pela fiscalização como contribuintes individuais a serviço da empresa:
  - a. Que estes não prestavam serviço à empresa, mas aos compradores dos imóveis por ela comercializados;
  - b. Que os corretores não receberam comissões pagas por pela empresa, mas apenas pelos compradores por imóveis por ela comercializados;
  - c. Que haveria vícios estatísticos na amostra de compradores de imóveis utilizada pela fiscalização para amparar sua conclusão no sentido de que os corretores autônomos estavam a serviço da Recorrente e não dos compradores;
  - d. Que os esclarecimentos prestados pelos compradores de imóveis não teriam valor probatório ou que este estaria sendo superestimado, visto que as perguntas feitas a eles teriam sido formuladas de maneira tendenciosa, objetivando levar os compradores a erro;
  - e. Que o arbitramento da base de cálculo das contribuições teria sido feito de maneira ilegal e arbitrária, eis que (i) contrariamente ao constante do relatório fiscal, jamais teria sido intimada a apresentar os Demonstrativos de Pagamentos Efetuados (DPEs); (ii) os vícios atinentes à amostra de compradores contaminariam a base aferida; e (iii) que a inversão do ônus da prova, decorrente da aferição indireta, imporia à empresa o ônus de produzir prova negativa – e, portanto, impossível – dos pagamentos;
  - f. Que o fornecimento de refeições *in natura* aos corretores autônomos eram, na realidade, lanches adquiridos para a realização de *coffee break* para os clientes/compradores;
  - g. Que o aluguel residencial para os corretores não deveria ser considerado base de cálculo das contribuições pois seria um pagamento para o trabalho e não pelo trabalho;
2. Quanto aos segurados empregados,

- a. Que o aluguel residencial não deveria ser considerado base de cálculo das contribuições pois seria um pagamento para o trabalho e não pelo trabalho;
  - b. Que a falta de inscrição no PAT não seria causa para a inclusão do vale refeição pago;
  - c. Que seu programa de PLR seguiu os ditames legais e que deveria ser considerado um ganho eventual; e
3. Que teria havido incorreta aplicação da regra da retroatividade benigna relativamente às penalidades.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pelo acórdão de fls.3.400/3.422, para excluir do lançamento os valores do levantamento Alimentação CI, por considerar que a fiscalização não demonstrou a ocorrência de fornecimento de alimentação *in natura* aos corretores autônomos (contribuintes individuais), na forma da acusação fiscal. O acórdão em questão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

O corretor de imóveis autônomo que executa sua atividade em local sob supervisão ou autorização de imobiliária é contribuinte individual a seu serviço.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA A EMPREGADO.**

Não integra o conceito de salário-de-contribuição a alimentação *in natura* fornecida pelo empregador ao empregado, independentemente de vinculação ou não da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador (Art. 58, III, da IN RFB 1453/2014).

**DESPESAS COM HABITAÇÃO E VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO MORADIA.**

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

**PARTICIPAÇÃO EM LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

A inobservância do regramento legal traçado na Lei nº 10.101/2000 atrai a caracterização da natureza salarial de verba paga sob o título de participação nos resultados.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**ALTERAÇÃO DE PENALIDADE NO TEMPO. RETROATIVIDADE DA LEI PARA BENEFICIAR O RÉU.**

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser comparada a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%), prevalecendo a que resultar menos onerosa ao contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação solicitada, a Receita Federal do Brasil pode inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CORREÇÃO DO LANÇAMENTO.

Demonstrada a inexistência dos fundamentos de fato ensejadores da exigência tributária, cabe a exclusão do valor exigido.

INTIMAÇÃO. PROCURADOR.

Dada a inexistência de previsão legal, notificações e intimações devem ser encaminhadas apenas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVA. PRECLUSÃO.

Exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do Decreto 70.235/72, as provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão do direito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. fls.3.449/3.538, reiterando as alegações de sua impugnação.

Às fls. 3.611, foi proferido termo de intimação para que a Recorrente regularizasse a representação processual, o que feito por meio da petição de fls. 3.614 e ss.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldí, Relator.

### 1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo (como atestado à fl. 3.603) e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Inexistindo preliminares, passo ao exame do mérito.

## 2. Mérito

### 2.1. Dos contribuintes individuais

#### 2.1.1. Dos corretores autônomos, considerados pela fiscalização como contribuintes individuais a serviço da Recorrente

Como relatado, a autoridade lançadora considerou que os corretores autônomos que intermediaram as operações imobiliárias ocorridas no período fiscalizado estariam prestando serviços à Recorrente. Como consequência disso, os prêmios e comissões recebidos por tais corretores em decorrência das operações imobiliárias deveriam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento devidas pela Recorrente, na forma do art. 22, III da Lei nº 8.212/91. Por outro lado, defende a Recorrente que os corretores autônomos em questão não teriam nenhuma relação de trabalho com ela, mas sim com os compradores dos imóveis. Assim, quem teria efetuado o pagamento dos prêmios e comissões aos corretores autônomos seriam esses compradores e não a Recorrente.

Para a correta compreensão da matéria controvertida, é necessária a descrição mais detalhada do procedimento fiscalizatório.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 8 (fls. 1786/1787), a fiscalização intimou a Recorrente a responder uma série de questionamentos sobre as comissões e corretagens incidentes sobre as vendas de imóveis por ela intermediadas. Em resposta (fls. 1788/1790), a Recorrente esclareceu que:

“... nossa empresa não vende imóveis. Nossa atividade consiste, em regra, na realização de negócios de corretagem nossos clientes compradores”.

E que:

“... embora tanto a imobiliária quanto o corretor sejam remunerados pelo comprador do imóvel, as comissões pagas a cada um destes não possui qualquer relação entre elas. Aliás, exatamente por causa disso inexistente qualquer pagamento, pela empresa, de comissões a ditos corretores.

[...]

Essa base legal consolidou a praxe das imobiliárias e corretores de imóveis autônomos a trabalharem de forma coordenada, associados ou em parceria, com o objetivo final de concluir a aproximação entre vendedores de produtos imobiliários e seus potenciais compradores, a resultar em um contrato principal (por exemplo: compromisso de venda e compra de unidade imobiliária a construir).

[...]

(i) as imobiliárias realizam esforços no sentido de identificar vendedores de imóveis (incorporadoras, loteadores, proprietários de imóveis usados, etc.) com produtos que interessem ao potencial consumidor. Nesse passo, cumpre a elas, imobiliárias, obter a autorização ou permissão para oferecer, divulgar, ou de qualquer modo colocar à

disposição do público consumidor, os produtos imobiliários de titularidade dos referidos vendedores, funcionando como se fosse uma vitrine para o produto imobiliário;

(ii) os corretores autônomos identificam e captam potenciais compradores dos imóveis identificados e disponibilizados pelas imobiliárias detentoras da autorização ou permissão referida acima.

Desse modo, os corretores autônomos trabalham por conta própria, no “boca-a-boca”, à procura e atendimento de potenciais compradores de imóveis. São estes, pois os clientes daqueles, e, por isso mesmo, quem paga a sua remuneração.

Daí a empresa não realizar qualquer pagamento aos corretores, nem possuir qualquer relatório de tais pagamentos.

Ou seja, conforme a descrição da operação dada pela Recorrente à Fiscalização, a Recorrente atuava como corretora imobiliária em favor dos vendedores, ao passo que os corretores autônomos atuavam em favor dos compradores. Ou seja, os corretores autônomos não teriam nenhuma relação com a Recorrente nem com os vendedores dos imóveis.

Com efeito, por meio do TIF nº 9 (fls. 1954/1961), a fiscalização intimou a Recorrente a esclarecer a atividade exercida por uma série de contribuintes individuais constantes de sua GFIP (cat. 13). Em resposta (fls. 1962/1967), a Recorrente identificou as atividades exercidas pelos referidos contribuintes individuais e consignou:

Adicionalmente, esclarecemos que 48 dos 177 das pessoas identificadas pela autoridade fiscal, referem-se a lançamentos errados, pelos quais a LPS inseriu na GFIP os nomes de corretores autônomos a ela credenciados, como se tivessem efetuado pagamentos a eles. Trata-se de erro de preenchimento na GFIP, tendo em vista que a LPS não faz pagamentos a Corretores Autônomos, como já informado em resposta ao TIF nº 8. Estes são devidos por seus clientes, os compradores dos imóveis sobre os quais a LPS possui direito de comercialização.

Nota-se que grande parte das pessoas em questão refere-se a serviços de assessoria jurídica, secretaria de vendas, dentre outros; enquanto apenas 27% dos lançamentos na GFIP foram efetuados equivocadamente, mencionando pagamento que teriam sido efetuados a Corretores Autônomos. É o que demonstra o gráfico abaixo.

[...]

Não poderia ser outra, que não o erro de preenchimento, a explicação para o fato de a GFIP informar o nome de Corretores Autônomos como se fossem contribuintes individuais pagos pela LPS, afinal, dos 440 corretores que eram credenciados à LPS no ano de 2008, apenas 48 deles foram, erroneamente, mencionados na GFIP. Neste sentido, corrobora ainda o fato de que esses lançamentos errados efetuados na GFIP foram meramente episódicos, isolados, o que demonstra que não se prestam a refletir a "relação" entre a LPS e os Corretores Autônomos.

[...]

Essencial esclarecer, ainda, que a menção equivocada de que alguns poucos Corretores Autônomos teriam recebido pagamentos da LPS não poderia levar ao mal entendido de que a LPS possuiria o "controle" e os "recibos" de todos os pagamentos "feitos por ela", a Corretores Autônomos. De fato, é natural que a LPS tenha acesso à informação sobre o valor que cada corretor autônomo contrata com seu cliente comprador por intermediação efetuada, pois, como já explicado na resposta ao TIF nº 08, atuam em co-corretagem, efetuando o rateio da comissão devida pelo comprador em cada operação, conforme prescreve o artigo 728 do Código Civil.



Assim, a relação de valores pagos pelos compradores a cada Corretor Autônomo (ainda que possa ser reconstruída a partir de registros gerenciais da LPS) não foi fornecida à douta autoridade fiscal quando da resposta ao TIF n. 08, pois, naquela ocasião, apenas fora solicitado o "controle" dos pagamentos efetuados pela LPS (com os respectivos "recibos"), o que, como já se demonstrou, de fato não há.

Por meio do TIF nº 10 (fls. 1969/1970), a fiscalização intimou a Recorrente a apresentar relação dos “colaboradores” que realizaram atividade de corretagem no período fiscalizado, vinculando-os aos imóveis vendidos. Em resposta, a Recorrente apresentou a planilha de fls. 1974/2978, com a relação entre corretores e operações imobiliárias. Conforme consignou a autoridade lançadora no relatório fiscal (fl. 62):

E em resposta ao TIF nº 10 tenha, por fim, demonstrado que possuía controle de quais corretores tenham agido em cada venda, e embora não tenha fornecido os valores recebidos pelos mesmos efetuou a correlação entre o imóvel adquirido, o comprador, o valor pago, a comissão recebida pela LPS e os “corretores associados” intervenientes.

Com efeito, por ter entendido que a Recorrente não teria atendido às intimações feitas, no que se refere à apresentação dos relatórios de controles dos pagamentos das comissões e corretagens, assim como dos recibos de pagamentos das comissões (fls. 62), a fiscalização promoveu a circularização de um questionário (fls.162/164) a 40 adquirentes de imóveis, com perguntas relacionadas ao valor e à forma como se deram as corretagens.

Conforme o relatório fiscal (fls. 62/63), as respostas apresentadas aos questionários teriam revelado os seguintes fatos:

- a) O sujeito passivo intermediou as vendas dos imóveis;
- b) Os corretores faziam parte da equipe de vendas do sujeito passivo que se encontrava no local. Nenhum destes profissionais se apresentou como corretor individual independente, todos faziam parte da equipe de vendas do sujeito passivo. Nenhum adquirente levou seu próprio corretor;
- c) Os adquirentes não tiveram nenhuma ingerência na contratação da empresa imobiliária que intermediou a venda. Não houve ingerência na definição de corretores individuais, os quais faziam parte da equipe disponibilizada pela empresa imobiliária que intermediou a venda;
- d) Os corretores se apresentavam e falavam em nome do contribuinte;
- e) A forma de pagamento das comissões de corretagem foi definida pelo sujeito passivo, que determinou os pagamentos diretos a diferentes pessoas físicas, onde informava apenas os valores e os nomes dos beneficiários aos adquirentes.
- f) Mesmo no único caso onde só temos as RPA's pagas em nome do contribuinte individual -BARRA PRIME OFFICES/PRIME TOWER/201, 202 e 203 - Corretor Alexei - Alexei Magalhães Goncalves Noronha - CPF: 993.065.817-34 - as RPA's foram geradas no sistema do contribuinte - RPA - LopesNet e apontam um número "50.831", provavelmente seu número de registro na Lopes, seu apelido e a equipe de trabalho - Collavizza - Anexo IX - RPA's Apresentadas.

Diante disso, a fiscalização (fls. 63) concluiu que os corretores autônomos prestavam serviço à Recorrente e não aos adquirentes dos imóveis. Em razão disso, a Recorrente seria devedora das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento em relação às corretagens pagas aos corretores autônomos.

Em sua defesa, a Recorrente alega, em primeiro lugar, que o contrato de corretagem é definido pelo Código Civil da seguinte forma:

Art. 722. Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

Por tal razão, seria incorreto concluir que os corretores autônomos estariam prestando serviço à Recorrente. Consequentemente, inexistindo prestação de serviço, ainda que os corretores autônomos estivessem agindo em nome da Recorrente, não se verificaria a ocorrência do fato imponível da contribuição previdenciária.

Defende também que a relação existente entre ela e os corretores autônomos é de associação, na forma do art. 6º da Lei nº 6.530/78, que regulamenta a profissão de corretor de imóveis:

Art 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.

§ 1º As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2º deste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatória assistência da entidade sindical. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 4º O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado, desde que não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

Defende, por fim, que o CARF já teria chegado a esta conclusão nos autos dos PAFs nº10166.727.551/2011-46 e 10166.727.550/2011-00, que envolveram outra empresa do grupo empresarial.

Exposto o panorama fático inerente à operação tributada, convém esclarecer que o modelo operacional adotado pelo grupo empresarial da Recorrente (Lopes) e a discussão acerca da caracterização dos corretores autônomos como contribuintes individuais a serviço das empresas do grupo não é nova no âmbito do CARF, havendo mais de 20 acórdãos e este respeito só da 2ª Turma da CSRF. Por todos, transcrevem-se, abaixo, a ementa e os principais trechos do Acórdão nº 9202-010.623, relatado pela conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz e julgado em 23/03/2023:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/08/2011 INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. ATUAÇÃO EM NOME DA IMOBILIÁRIA. CORRETOR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DA TRANSFERÊNCIA. A imobiliária é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestem serviço, sendo que eventual acerto para a transferência do ônus a terceiro não afeta sua responsabilidade tributária, tendo em vista o disposto no art. 123 do CTN.

[...]

Observa-se que, quanto ao Recurso Especial da Contribuinte, a matéria que passou pelo exame prévio de admissibilidade foi a responsabilidade da Imobiliária pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos a título de pagamento da corretagem.

Uma questão que me parece clara é que fisco e empresa atuada concordam quanto à existência de prestação de serviço de intermediação imobiliária, a divergência de entendimentos reside em quem seria o tomador dos serviços. O Fisco defende que a atuação dos corretores autônomos se deu em benefício da Contribuinte, ao passo que esta afirma que os tomadores de serviço eram quem remunerava os profissionais, no caso, os adquirentes dos imóveis.

Para o Fisco, a configuração negocial adotada, no sentido de transferir aos compradores o pagamento da remuneração pela intermediação imobiliária consistiu em artifício utilizado pelo sujeito passivo para fugir da tributação incidente sobre tais pagamentos.

Para fazer valer sua tese, a Autoridade Tributária menciona resultado de diligências efetuadas junto aos compradores, aos próprios corretores e aos proprietários dos imóveis, de onde concluiu que os corretores atuavam em nome da Imobiliária, sendo esta que esta fornecia todo o material necessário ao desenvolvimento dos trabalhos de intermediação, tais como uniforme, cartão de visitas, além de ser a depositária de todos os documentos relativos aos negócios captados.

O Fisco acrescentou ainda que a Recorrente emanava todas as orientações de como o corretor deveria atuar, fixando escalas de plantão, promovendo reuniões de trabalho e oferecendo treinamento aos profissionais de vendas.

Acerca dos contratos de parceria entre a Imobiliária e os corretores, a Auditoria pronunciou-se no sentido de que havia um desequilíbrio contratual consistente em muitos deveres e poucos direitos para as pessoas físicas, fato que denotaria a existência de um contrato de prestação de serviço travestido em contrato de parceria comercial.

Para a Contribuinte, os contratos de parceria comercial têm respaldo no Código Civil e na Lei nº 6.530/1978 (regulamenta a profissão de Corretor de Imóveis), além de que o Fisco, no seu procedimento de circularização, teria se baseado apenas nas declarações que lhe interessaram, desprezando depoimentos que apontaram no sentido de que inexistiu prestação de serviços à Imobiliária pelos corretores.

[...]

Todavia, o fato de a transferência do pagamento ao adquirente do imóvel ser considerada legítima não tem o condão de afastar as obrigações tributárias, caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços dos corretores à Recorrente, isso porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

[...]

Vale frisar que a circunstância da atribuição do pagamento da comissão ao corretor ter sido repassada ao adquirente do imóvel não desnatura a prestação remunerada de serviços, que é o fato gerador das contribuições lançadas, cabendo-nos em relação a tal fato debruçarmo-nos sobre a configuração operacional adotada nos negócios sobre os quais recaiu a apuração fiscal.

Passa-se agora a apreciar a lide quanto à existência ou não de prestação de serviços dos corretores à Imobiliária LPS.

[...]

Em verdade, conforme os depoimentos colhidos de adquirentes dos imóveis, estes ao se dirigirem aos estandes de vendas eram atendidos pelo corretor disponível, que se apresentava como representante da Imobiliária Lopes Royal.

Quanto a esse aspecto, vale frisar que os corretores cumpriam escalas de plantão e, conforme depoimentos prestados à Fiscalização identificavam-se com cartão de visita, crachá e camisa com identificação da Recorrente, além de lançarem mão de material por ela disponibilizado para cumprirem seu mister.

A Contribuinte tenta em seu apelo fazer crer que a sua relação com os corretores de serviço era de associação, prevista em lei, e que consistia na soma de esforços para intermediação de negócios imobiliários, não havendo prestação de serviços, tampouco pagamento de remuneração, haja vista que a comissão era paga ao corretor pelo comprador do imóvel, não havendo relação entre a Imobiliária e este último.

[...]

Embora formalmente a Recorrente e os corretores estivessem acobertadas pelo contrato de associação, a prática utilizada pela LPS na relação com os corretores autônomos revela outro tipo de relação, qual seja a prestação de serviços.

[...]

Todas essas constatações deixam claro que a tese adotada pela Recorrente no sentido de que na relação de parceria os serviços eram prestados aos compradores e não a Imobiliária fica carente de amparo, diante do conjunto probatório constante dos autos.

[...]

Resta claro, reitere-se, inexistir a propalada relação de parceria, mas sim efetiva prestação de serviço dos corretores à Imobiliária.

[...]

É bom que se diga que o fato de o pagamento aos corretores ter sido efetuado pelos compradores das unidades, isso em nada altera a sujeição passiva da Imobiliária, a quem de fato foi prestado o serviço pelas pessoas físicas, que, conforme cláusula contratual acima transcrita, a receberam comissões dos clientes em razão de autorização dada pela Recorrente.

Ademais, eventual pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada, qual seja, o corretor prestou à Empresa Imobiliária o serviço de intermediação de negócios junto a terceiros. Em se comprovando a ocorrência da prestação de serviço deste para com a Contribuinte, é esta quem deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

[...]

(Acórdão nº 9202-010.623, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 21/03/2023)

Os trechos transcritos acima revelam a similitude fática entre o presente caso e os casos do grupo empresarial analisados de forma precedente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Revelam também a existência de divergência interpretativa a respeito do assunto nas turmas ordinárias deste conselho e a sua pacificação pelo órgão colegiado superior, no sentido de que, no modelo de negócio da recorrente, os corretores autônomos prestam serviços à Recorrente e não aos compradores dos imóveis.

Diante deste cenário, em consonância com a orientação firmada pela CSRF quanto à matéria de fundo, voto por considerar que a relação existente entre a Recorrente e os corretores autônomos é de prestação de serviço.

Resta analisar se as demais alegações de defesa apresentadas pela Recorrente podem ou não alterar essa conclusão no presente caso concreto.

### **2.1.2. Das condições para o arbitramento.**

Como já exposto, por ter considerado que a Recorrente não teria atendido às intimações feitas para a apresentação das escrituras, relatórios de controles dos pagamentos das comissões e corretagens, assim como os respectivos recibos dos pagamentos das comissões aos corretores, gerentes e demais pessoas físicas relacionadas, a fiscalização passou a buscar tais documentos diretamente com os adquirentes dos imóveis.

Em sua defesa, a Recorrente alega que não teria deixado de atender às intimações da fiscalização, eis que: ou (i) os documentos expressamente solicitados nunca estiveram em sua posse; ou (ii) que os documentos que estavam em sua posse nunca foram expressamente solicitados. Para o correto entendimento da alegação da Recorrente, convém transcrever as razões de seu recurso voluntário a este respeito (fls. 3484/3485):

A fiscalização, por seu turno, inconformada com o fato de a Recorrente não possuir “relatórios de controles de pagamentos das comissões e corretagens, entendeu que a contribuinte não teria atendido às intimações fiscais, optando pela realização da já mencionada circularização a alguns compradores de imóveis.

Cabe esclarecer que, de fato a recorrente não possui nenhum relatório de controle de pagamentos de comissões e corretagens aos Corretores independentes. A Recorrente não possui essas informações organizadas de maneira sistematizada como solicitou a autoridade fiscal.

[...]

Mais ainda, contrariamente ao que alega a autoridade fiscal às fls. 21 de seu relatório, a Recorrente nunca alegou não possuir Demonstrativos de Pagamentos Efetuados (DPE's), os quais nunca foram solicitados pela autoridade fiscal. Pelo contrário, é natural que a Recorrente tenha essas informações. Apenas afirmou, como é verdade, que não possui qualquer relatório consolidado de tais pagamentos, pois estes estavam dispersos nas diversas DPE's, de maneira que, para atender à solicitação fiscal, seria necessário que a Recorrente recuperasse uma a uma cada uma das DPE's e elaborasse o relatório da maneira como solicitado pela autoridade fiscal, o que seria praticamente impossível.

Ou seja, a alegação da Recorrente é a de que ela tinha em seu poder os DPE's, mas esses não estavam organizados em formato de relatório. Desse modo, por ter a fiscalização

solicitado relatórios de pagamentos de comissões – e não DPE's – não teria havido negativa de atendimento à intimação fiscal.

No entanto, a simples leitura do TIF nº 8 releva o equívoco na premissa maior do raciocínio da Recorrente, já que, por meio deste, ela foi intimada a apresentar: “relatórios de controles dos pagamentos das comissões e corretagens, assim como os respectivos recibos dos pagamentos das comissões aos corretores, gerentes e demais pessoas físicas relacionadas” (fl. 1786, grifos do relator).

É importante destacar que os DPEs (Demonstrativos de Pagamentos Efetuados) são documentos que foram apresentados à fiscalização pelos adquirentes dos imóveis comercializados pela Recorrente, juntados às fls. 235/263, em decorrência da circularização realizada. Tais documentos, padronizados em com o logotipo do grupo empresarial a que pertence a Recorrente, revelam não só os valores que foram pagos a título de corretagem nas vendas a que se referem, como também que ele era firmado em três vias. A primeira destinada ao cliente, a segunda à Tesouraria e a terceira à Secretaria de Vendas.

Ou seja, não só a Recorrente confessa que tinha posse dessa documentação, como também há prova material deste fato nos autos. Todavia, ao invés de apresenta-los à fiscalização, a Recorrente respondeu à intimação fiscal, informando que não possuía a documentação solicitada.

Dada esta situação fática, entendo correta a incidência do art. 33, §§ 3º e 6º, que autorizam a realização do lançamento por aferição indireta.

### **2.1.3. Da circularização e do arbitramento**

Como já exposto, em decorrência da negativa de atendimento à intimação fiscal, a autoridade lançadora promoveu a circularização de questionários a 40 adquirentes de imóveis, com o objetivo de compreender como se deu o serviço dos corretores independentes e quais foram os valores pagos a título de corretagem. As respostas e os documentos apresentadas pelos adquirentes permitiram à fiscalização chegar às conclusões fáticas apresentadas na fl. 62 (relatório fiscal), já transcritas no item 2.1.1 deste voto.

Além disso, conforme narrado no relatório fiscal (fl. 64), “dos 25 contribuintes que responderam ao questionamento 11 entregaram uma planilha demonstrativa dos valores pagos e a quem foi pago, bem como a função exercida, que essa fiscalização denominou, para efeito deste relatório, Demonstrativo de Pagamentos Efetuados –DPE”. Com base nas informações constantes dos DPEs entregues por estes 11 compradores, a fiscalização apurou a taxa de corretagem média, na forma apresentada às fls. 64/78, chegando ao resultado de 2,81%.

Ato contínuo, a fiscalização aferiu o valor de todas as operações imobiliárias intermediadas pela Recorrente por meio do cruzamento das informações constantes do DIMOB com aquelas informadas pela Recorrente à fiscalização na resposta ao TIF nº 10 (fls. 1974/2978) e aplicou, mês a mês, a taxa média de corretagem de 2,81%, chegando ao valor da base de cálculo omitida pela Recorrente.

De seu turno, a Recorrente defende que o procedimento de circularização está eivado de uma série de vícios. Afirma que o relatório fiscal não aponta quais foram os critérios

estatísticos para a seleção da amostra; que a amostra é muito pequena, representando menos de 1% do total de operações imobiliárias intermediadas pela Recorrente no exercício fiscalizado; e que os questionamentos feitos aos adquirentes induziram às respostas esperadas pela fiscalização.

Defende também que os vícios na seleção da amostra contaminam o arbitramento da base de cálculo efetuado. A fim de demonstrar o acerto de suas alegações, a Recorrente selecionou uma outra amostra, de 29 DPEs (fls. 3349/3377), cuja taxa de corretagem média dos corretores independentes seria de 2,40%, resultado diverso da taxa de 2,81% adotado pela fiscalização. A partir disso, sustenta a existência de dúvida razoável, apta a levar à improcedência do auto de infração.

Defende, por fim, que a inversão do ônus da prova para a presente questão, implicaria na exigência de prova negativa, cuja produção seria impossível.

Entendo, todavia, que o acórdão recorrido deu solução correta ao questionamento. É certo que compete à fiscalização carrear aos autos do procedimento de lançamento material probatório que lastreie as acusações fiscais. Contudo, a negativa ou o fornecimento deficiente de informações ou documentos à fiscalização dá azo ao lançamento por aferição indireta, hipótese em que este ônus probatório se inverte, nos exatos termos do art. 33, § 6º da Lei nº 8.212/91.

Entendo, assim, que, no presente caso, por expressa determinação legal, caberia à Recorrente apresentar provas de que os alegados vícios no procedimento de circularização levaram ao arbitramento de uma base de cálculo equivocada. Contudo, isso não foi feito.

Ora, se a Recorrente tivesse fornecido a totalidade dos DPEs que estavam em seu poder à fiscalização, entendo que não haveria espaço para a aferição amostral, por parte da fiscalização, da base de cálculo da contribuição devida para fins de lançamento de ofício. Caberia, assim, à fiscalização, apurar, operação a operação, o valor da corretagem, a fim de chegar à base de cálculo real. Todavia, ao optar por não apresentar estes documentos à fiscalização, a Recorrente deu espaço para que o lançamento fosse feito por aferição indireta, com a consequente inversão do ônus probatório. Assim, em razão dessa inversão, entendo que caberia à Recorrente apresentar, na impugnação, a base de cálculo real – isto é, operação a operação – para eventual correção da base de cálculo adotada no lançamento.

Entendo também que a exigência legal de inversão do ônus probatório não implica em necessidade de produção de prova negativa ou impossível. Bastaria à Recorrente apresentar os DPEs que tinha em seu poder, provando o real valor pago a título de corretagem aos corretores autônomos ao longo do exercício fiscalizado. Contudo, como isso não foi feito, entendo que deve ser mantida a base de cálculo aferida pela fiscalização.

## **2.2 Dos pagamentos *in natura* a corretores autônomos – Aluguel de imóveis.**

Como narrado no relatório fiscal (fls. 52/53), a fiscalização verificou, na contabilidade da Recorrente, o pagamento de aluguéis de imóveis tanto para corretores independentes – tratados pela fiscalização como contribuintes individuais, como se viu nos tópicos antecedentes deste voto – bem como para um segurado empregado. Em razão disso, a fiscalização promoveu o Levantamento 06 – ALUGUEL CI e o Levantamento 07 – ALUGUEL

CAT 01. No presente tópico, tratar-se-á dos aluguéis pagos para o trabalho dos corretores independentes, objeto do Levantamento 06 – ALUGUEL CI.

Conforme tabela de fls. 52, o aluguel relativo aos contribuintes individuais diria respeito a “Locação casa em Macaé p/ os corre”.

Em sua impugnação (fls. 3276/3277), a Recorrente esclareceu que, de fato, houve o aluguel de uma casa em Macaé para que os corretores independentes interessados em intermediar negócios relacionados a empreendimento específico naquela cidade pudessem se hospedar, pois, sem tal condição, estes não teriam interesse em se deslocar àquela municipalidade. Vale destacar a justificativa apresentada pela Recorrente para tal necessidade de deslocamento dos corretores independentes a Macaé: “Tal preocupação da Impugnante se justifica, pois a Cidade de Macaé não conta com Corretores Autônomos em quantidade e capacitação suficiente para atender à demanda gerada pelo empreendimento imobiliário em questão”.

Apesar disso, alega a Recorrente que essa locação não pode ser considerada como remuneração paga aos corretores independentes, já que se trataria de uma despesa para o trabalho e não remuneração pelo trabalho.

O acórdão recorrido considerou improcedente a alegação da Recorrente por considerar que a regra isentiva constante do art. 28, § 9º, “m” da Lei nº 8.212/91 alcança somente segurados empregados e não contribuintes individuais, como é o caso dos autos.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente, além de reiterar as alegações de sua impugnação, acrescentou à sua defesa o argumento de que a fiscalização não teria identificado os beneficiários deste pagamento, o que seria fundamento suficiente para o cancelamento da autuação fiscal neste mérito. Contudo, esta alegação não pode ser apreciada, eis que representa indevida inovação recursal.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso. Neste sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO.



OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO. Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARF, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que, desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº. 11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº. 11).

(Acórdão: 2401-011.098, PAF 10380.722302/2009-13, Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, 2ª Seção, Sessão de 10.05.2023.

No caso dos autos, a alegação da falta de individualização dos beneficiários do aluguel, a despeito de não se enquadrar em nenhuma dessas situações excepcionais, somente foi suscitada no recurso voluntário e, portanto, não será apreciada.

Em relação aos demais argumentos apresentados, o acórdão recorrido negou provimento a eles sob o fundamento de que a isenção pleiteada pela Recorrente somente seria aplicável ao segurado empregado e não a contribuintes individuais.

No âmbito do CARF – e desta turma – há acórdãos referendando a posição adotada pelo acórdão recorrido, como é o caso dos Acórdãos n.ºs 2401-009.345 e 2401-006.914, e há também acórdãos considerando ser ônus do contribuinte comprovar a natureza indenizatória dos pagamentos feitos a contribuintes individuais – e portanto, afastando a posição adotada pelo acórdão recorrido – como é o caso dos Acórdãos n.ºs 2401-004.470 e 2202-009.613.

De um modo ou de outro, a situação concretamente analisada não preenche as condições para a incidência da norma isentiva, eis que a isenção em questão incide apenas nas hipóteses de o trabalhador ter que ficar hospedado em canteiro de obra ou então que sua atividade lhe obrigue estar em constante deslocamento. Neste sentido, vale mencionar:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004 [...] SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESLOCAMENTO DO TRABALHADOR. As utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. A despesa com aluguel, caracterizada como um ganho mensal do trabalhador fornecido em decorrência do exercício do trabalho, fica sujeito à incidência de contribuição para a Seguridade Social e outras entidades e fundos.

[...]

Compulsando a lei de regência (Lei nº 8.212/91), especialmente seu art. 28, § 9º, encontra-se a norma invocada pela Defendente e que, pela importância ao caso, merece ser esquadrihada. In verbis:

[...]

Desta sorte, esmiuçando a norma isentiva transcrita, depreende-se que restam escudados da incidência das contribuições previdenciárias as verbas atinentes ao transporte, à alimentação e à habitação, quando pagas a empregado contratado para trabalhar distante da sua residência: a) em canteiro de obras; ou b) em local que exija deslocamento e estada.

(Acórdão 2401-010.820, Sessão de 02/02/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 [...] SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESLOCAMENTO DO TRABALHADOR. As utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. A despesa com aluguel, caracterizada como um ganho mensal do trabalhador fornecido em decorrência do exercício do trabalho, fica sujeito à incidência de contribuição para a Seguridade Social e outras entidades e fundos.

[...]

Compulsando a lei de regência (Lei nº 8.212/91), especialmente seu art. 28, § 9º, encontra-se a norma invocada pela Defendente e que, pela importância ao caso, merece ser esquadrinhada. In verbis:

[...]

Desta sorte, esmiuçando a norma isentiva transcrita, depreende-se que restam escudados da incidência das contribuições previdenciárias as verbas atinentes ao transporte, à alimentação e à habitação, quando pagas a empregado contratado para trabalhar distante da sua residência: a) em canteiro de obras; ou b) em local que exija deslocamento e estada.

(Acórdão nº2401-011.099, Sessão de 10/05/2023)

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006 [...] PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE - ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

(Acórdão nº2403-000.036, 2ªTurma da CSRF, Sessão de 29/04/2010)

Diante do exposto, voto por manter o lançamento sobre o Levantamento 06 – ALUGUEL CI.

## **2.2. Dos Segurados Empregados**

### **2.2.1. Dos pagamentos *in natura* a empregado – Aluguel de imóveis**

Como narrado no relatório fiscal (fls.52/53), a fiscalização verificou, na contabilidade da Recorrente, o pagamento de aluguéis de imóveis tanto para corretores independentes – tratados pela fiscalização como contribuintes individuais, como se viu nos tópicos antecedentes deste voto – bem como para um segurado empregado. Em razão disso, a fiscalização promoveu o Levantamento 06 – ALUGUEL CI e o Levantamento 07 – ALUGUEL CAT 01. No presente tópico, tratar-se-á dos aluguéis pagos para o trabalho dos corretores independentes, objeto do Levantamento 07 – ALUGUEL CAT 1.

Diversamente da situação narrada no tópico antecedente, no presente caso, houve a individualização do beneficiário do aluguel pago pela Recorrente.

Alega a Recorrente que o referido empregado teria sido transferido de São Paulo para o Rio de Janeiro. Em razão disso, o pagamento de seu aluguel pela Recorrente estaria amparado pela regra isentiva do art. 28, § 9º, “m” da Lei nº8.212/91.

O acórdão recorrido considerou, contudo, que a isenção em questão incidiria apenas nas hipóteses de o empregado ter que ficar hospedado em canteiro de obra ou então que sua atividade lhe obrigue estar em constante deslocamento. Considerando que a situação concretamente verificada não se enquadrava a nenhuma destas duas hipóteses, o acórdão recorrido entendeu que os alugueis comporiam a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

5.26. Da leitura do texto legal acima extrai-se que a habitação custeada pelo empregador a empregado contratado para trabalhar em local distante de sua residência, de forma que o trabalhador tenha que ficar hospedado em canteiro de obra (frentes de trabalho/acampamentos) ou, ainda, que a atividade por ele exercida lhe obrigue a estar em constante deslocamento, o valor da hospedagem realizada sob tais condições não deve ser considerado salário-de-contribuição do empregado, pois a habitação não está sendo oferecida como retribuição pelo trabalho, mas para possibilitar a própria execução da atividade contratada, não envolvendo, assim, qualquer ganho econômico por parte do empregado, pelo contrário, a atividade executada sob tais condições o prejudicam.

5.27. Não obstante tais esclarecimentos, não foi isso que se deu no caso concreto, pois o empregado envolvido não ficou hospedado em canteiro de obra e nem sua atividade o obrigava a estar em constante deslocamento, tendo simplesmente passado a exercê-la em outra localidade, recebendo em contrapartida o custeio de sua habitação pelo empregador, resultando, assim, num verdadeiro ganho econômico por tal trabalhador, em decorrência do trabalho executado em favor da empresa.

No recurso voluntário, a Recorrente defende que a interpretação normativa feita pelo acórdão recorrido está equivocada. Em seu entendimento, há três hipóteses que geram direito à isenção: (i) a de empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência; (ii) a de empregado contratado para trabalhar em canteiro de obras; e (iii) a de empregado contratado para exercer atividade que exija deslocamento e estada. Desse modo, a situação de seu empregado se enquadraria na primeira hipótese normativa, estando acobertada, assim, pela isenção.

Pelo exposto, verifica-se fisco e contribuinte não controvertem quanto aos fatos, mas quanto ao direito.

A interpretação da hipótese normativa dada pelo acórdão recorrido está em consonância com o entendimento desta turma julgadora, bem como da 2ª Turma da CSRF, como denotam acórdãos mencionados no tópico antecedente deste voto.

Diante do exposto, voto por manter o lançamento sobre o Levantamento 07 – ALUGUEL CAT 1.

### **2.2.2. Do pagamento de vale refeição sem inscrição no PAT**

A autoridade lançadora promoveu o lançamento sobre os valores pagos pela Recorrente a seus empregados a título de vale-refeição ao longo do período fiscalizado, eis que a Recorrente só se inscreveu no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) em 27/06/2008.

O acórdão recorrido manteve o lançamento por considerar que a jurisprudência do STJ, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, e o Ato Declaratório PGFN 3, de 2011, que dispensavam a inscrição das empresas no PAT para fins de isenção tributária, só se aplicariam à hipótese de fornecimento de alimentação *in natura* aos empregados. Contudo, no presente caso concreto, a Recorrente não fornecera alimentação *in natura*, mas vales-refeição.

Em seu recurso voluntário, defende a Recorrente que o entendimento supra referido também se aplicaria à hipótese dos autos, de fornecimento de vale-refeição, em razão da teleologia emanada dos precedentes do STJ e dos referidos atos normativos da PGFN.

Noto, todavia, que a orientação firmada pela CSRF vai ao encontro do entendimento da Recorrente, equiparando o fornecimento de alimentação *in natura* com o fornecimento de ticket no que tange à não incidência da contribuição previdenciária. Neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2007 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO ATRAVÉS DE VALE-ALIMENTAÇÃO OU TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. É incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação *in natura*, equiparando-se a tal o auxílio pago através de vales ou tickets

[...]

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago através de vale-alimentação por empresa sem inscrição no PAT. A propósito, embora o recurso especial e o exame de admissibilidade mencionem a existência de pagamento em pecúnia, o acórdão recorrido registra apenas a existência de auxílio através de vale e de alimentação *in natura*, sem cogitar de pagamento em dinheiro.

[...]

Em fevereiro deste ano, foi editado o Parecer Vinculante AGU BBL 4/2022, segundo o qual o ticket alimentação não integra a base de cálculo das contribuições. Referido Parecer foi aprovado por Despacho do Presidente da República, publicado no Diário Oficial da União em 23/2/2021, e é vinculante para a Administração Federal, conforme arts. 40 e 41 da Lei Complementar 73/1993. Veja-se, respectivamente, a conclusão do Parecer e os artigos retro mencionados:

[...]

É importante frisar que, conforme trechos abaixo destacados, o Parecer contempla a hipótese de não inscrição da contribuinte no PAT, para concluir pela intributabilidade da rubrica, estando o sujeito passivo inscrito ou não no referido Programa. Veja-se:

[...]

(Acórdão 9202-010.547, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 23/11/2022)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. EQUIPARAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

[...]

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: Salário indireto - Alimentação in natura sem PAT.

[...]

10 – Pela análise acima entendo que o Poder Executivo quando da regulamentação do PAT, não excluiu essas formas de aquisição da alimentação do segurado, pelo contrário, regulamentou uma outra forma de aquisição de tais gêneros alimentícios, comparando-o a forma in natura que já existia na norma, não fazendo distinção alguma.

11 – Obviamente pelo art. 6º destacou o que é vedado à empresa beneficiária em fazer, contudo, em nenhum momento é tratado isso nos autos.

12 - E por ser considerado parcela paga in natura, e, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT:

(Acórdão nº 9202.009.990, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 25/10/2021)

Diante do exposto, voto por reformar o acórdão recorrido, a fim de excluir do lançamento o LEVANTAMENTO 05 – ALIMENTAÇÃO SEM PAT CAT 01.

### **2.2.3 – Da PLR**

Conforme narra o relatório fiscal (fls. 54/58), os valores pagos a título de PLR no período de apuração fiscalizado não obedeceram aos requisitos estipulados pela Lei nº 10.101/2000, notadamente, em razão da ausência de regras claras e objetivas, exigidas pelo art. 2º-A, § 1º do referido diploma legal.

O relatório fiscal afirma também que (i) os termos do acordo foram aditados (fl. 1760) ao longo do ano de 2008, alterando-se parte das regras originalmente estabelecidas; (ii) o acordo estipula regras para o pagamento da PLR de 2007, anterior à pactuação do acordo; e (iii) que os pagamentos realizados a título de PLR não seguiram as regras estabelecidas no acordo coletivo de trabalho.

Em sua defesa, alega a Recorrente que as regras do PPLR seriam claras e objetivas; que o fisco não tem competência para definir a clareza e a objetividade das normas, intervindo no que fora pactuado entre empresa e empregados; que não haveria óbice para que o PPLR de 2008 regulasse o pagamento de parcela do PPLR de 2007, pois o acordo foi assinado em 03/2008 e a parcela remanescente do PPLR 2007 foi paga apenas em 04/2008; que a DRJ teria inovado a acusação fiscal ao versar sobre a irregularidade do aditamento ao acordo inicial; subsidiariamente, a impossibilidade de inclusão de ganhos eventuais na base de cálculo das contribuições previdenciárias; e, também subsidiariamente, a possibilidade de descaracterização apenas parcial do PPLR, mantendo os valores pagos com base nos critérios originais.

O acordo coletivo de trabalho que instituiu o Programa de Participação nos Resultados avaliado pela fiscalização encontra-se juntado às fls. 155/159. Dele, extrai-se o seguinte:

4. A primeira alternativa trata da apuração da distribuição dos resultados para aqueles TRABALHADORES com remuneração superior a R\$ 5.000,00.

5. A apuração se dará por meio da seguinte fórmula de índices econômicos e variáveis:

a) o valor referente à participação nos resultados de cada trabalhador será alcançado por meio da utilização da fórmula 'Variável 1 X Variável 2 X Variável 3 X Avaliação';

b) a fórmula 'Variável 1 X Variável 2 X Variável 3 X Avaliação' está composta por itens bastante específicos e de fácil compreensão;

c) 'Variável 1' (VR1) representa o LUCRO EFETIVADO COMO PORCENTAGEM DO LUCRO ESPERADO, consoante documentos enumerados no item 8 abaixo. Se tal variável não se mostrar positiva, não há que se falar em participação nos resultados;

d) 'Variável 2' (VR2) representa a PORCENTAGEM DA META ESPECÍFICA, devidamente antecipada aos TRABALHADORES e ATINGIDA POR CADA ÁREA NO PERÍODO. A antecipação da meta da área se dará por meio de circulares, avisos, outros documentos e até palestras, se necessário;

e) 'Variável 3' (VR3) representa a PORCENTAGEM DA META ESPECÍFICA, devidamente antecipada e ATINGIDA POR CADA TRABALHADOR NO PERÍODO. A antecipação da meta do trabalhador também se dará por meio de circulares, avisos, outros documentos e até reuniões com a chefia imediata, se necessário;

f) 'Avaliação' (AV), por seu turno, restará expressa pelo desempenho de cada trabalhador no período e será estruturada pelo superior hierárquico da área. Seu total também será convertido em porcentagem.

6. As porcentagens obtidas em VRL VR2, VR3 e AV serão multiplicadas entre si e aplicadas, em seguida, sobre a remuneração auferida pelo trabalhador no momento da apuração do resultado, propiciando, por consequência, a possibilidade de recebimento de valores superiores à própria remuneração mensal.

7. Como adiantado, os itens contábeis (auditados) e aqueles referentes às metas serão extraídos de 'documentos específicos' da LCI, os quais restarão devidamente divulgados aos TRABALHADORES.

8. Entende-se como 'documentos específicos' (i) os balancetes contábeis; (ii) os balanços contábeis; (iii) as Informações Trimestrais (ITR), nas linhas do disposto pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM); (iv) as Informações Anuais (IAN), nas linhas do disposto pela CVM; (v) os relatórios consignados pela DELLOITE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES e originados nos procedimentos de auditoria (ou outra empresa que lhe fizer as vezes); (vi) os avisos; (vii) as circulares; (viii) as palestras; (ix) as reuniões com as chefias imediatas; (x) além de outros itens.

9. A fim de manter a clareza e a objetividade dos itens contábeis, estes serão auditados pela empresa DELLOITE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES, ou outra empresa de renome que estiver auditando as contas da LCI, por intermédio de relatórios semestrais, balancetes ou balanços.

10. A avaliação (AV), por sua vez, será uma nota atrelada ao desempenho, garra e comprometimento de cada profissional, atribuída pela chefia hierárquica ou mesmo pela diretoria da empresa. São elas: Conceito AV

Ruim 0

Regular Até 2,50

Bom De 2,50 a 7,50

Ótimo De 7,50 a 10,0

[...]

11. A segunda alternativa trata da apuração da distribuição dos resultados para aqueles TRABALHADORES com remuneração até R\$ 5.000,00, incluindo os que auferem esse exato montante.

12. A apuração se dará por meio da seguinte fórmula de índices variáveis:

a) O valor referente à participação nos resultados de cada trabalhador será alcançado por intermédio da fórmula 'Variável 4 X Avaliação';

b) Fórmula 'Variável 4 X Avaliação' está composta por itens de fácil compreensão;

c) 'Variável 4' (VR4) representa o ABSENTEÍSMO;

d) 'Avaliação' (AV), por sua vez, está expressa pelo DESEMPENHO DE CADA TRABALHADOR NO PERÍODO e será estruturada pelo superior hierárquico da área. Seu total também será convertido em porcentagem. Se tal variável não se mostrar positiva, não há que se falar em participação nos resultados.

13. As porcentagens obtidas em VR4 e AV serão multiplicadas entre si e aplicadas, em seguida, sobre a remuneração auferida pelo trabalhador no momento da apuração do resultado. Da mesma maneira, se não houver lucro, não há que se falar em participação nos resultados.

14. Nesse caso, os TRABALHADORES farão jus a, NO MÍNIMO, um salário mínimo e, NO MÁXIMO, a sua remuneração mensal, limites esses obtidos no momento da referida apuração. Tratando-se de profissionais com cargos envolvendo lideranças de pessoas, o teto poderá ser ampliado para, no máximo três salários bases (remuneração mensal).

15. A avaliação (AV) também será uma nota atrelada ao desempenho, garra e comprometimento de cada profissional, atribuída pela chefia hierárquica ou mesmo pela diretoria da empresa. São elas: Conceito AV

Ruim 0

Regular Até 2,50

Bom De 2,50 a 7,50

Ótimo De 7,50 a 10,0

Verifica-se que tanto para os empregados com salários superiores a R\$ 5.000,00, como para aqueles com salários inferiores a este patamar, um dos critérios para o pagamento da PRL é a avaliação de desempenho individual, a qual consiste em “uma nota atrelada ao desempenho, garra e comprometimento [...], atribuída pela chefia hierárquica ou mesmo pela diretoria da empresa”. A determinação da garra e do comprometimento do empregado envolve um alto grau de subjetividade, que afasta o PPLR da Recorrente do requisito legal de objetividade das metas a serem cumpridas pelo trabalhador.

Neste sentido já decidiu esta turma julgadora, como se pode verificar no Acórdão n.º 2401-005.986, Sessão de 12/02/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 [...] PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARÂMETROS DE AVALIAÇÃO SUBJETIVOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. Por exigência da lei, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. No caso em apreço, a avaliação individual de desempenho contém parâmetros subjetivos vinculados à frequência com que determinados comportamentos são praticados no cotidiano do empregado. [...]

O desempenho individual é aferido conforme critérios definidos pela empresa, detalhados na Cartilha de Gestão de Desempenho, sendo apurado com base em metas, responsabilidades e compromissos, observado que a avaliação é consignada no contrato de performance individual de cada empregado (fls. 1.689/1.725).

A avaliação individual procura captar o esforço do empregado no alcance de objetivos e competências. São integrantes da avaliação individual dos gestores, assim como não gestores, alguns elementos subjetivos, denominados de competências, as quais estão associadas a frequência de determinados comportamentos no cotidiano do trabalhador, tais como a credibilidade, a postura, a motivação e o foco, que representam de 10% a 15% da mensuração do desempenho individual (fls. 1.693 e 1.696).

Em que pese o percentual, não é possível desprezar sua relevância, pois influencia no enquadramento nas faixas de avaliação para obtenção do fator multiplicador aplicável ao salário, cuja oscilação poderá afetar o valor final da participação nos lucros e resultados. No caso em apreço, a avaliação individual de desempenho contém parâmetros subjetivos que descumprem, portanto, as disposições da Lei n.º 10.101, de 2000.

(Acórdão n.º 2401-005.986, Sessão de 12/02/2019)

Entendo que este seria motivo suficiente para descaracterizar os pagamentos ora analisados como decorrentes de PPLR. Mas mesmo que assim não fosse – isto é, mesmo que o acordo de PLR e seu aditivo fossem juridicamente válidos – entendo que a fiscalização logrou êxito em demonstrar que os pagamentos recebidos pelos empregados não seguiram os termos fixados no acordo. Vale destacar, neste sentido, os seguintes trechos do relatório fiscal (fls. 55/57):

33. De posse dos referidos documentos intimou-se o sujeito passivo, através dos Termos de Intimação Fiscal n.º 05, 06 e 07 a apresentar a forma de cálculo utilizada para a distribuição efetuada.

[...]

38. De fato, ao observarmos o Relatório de Administração 2008 podemos verificar que as vendas contratadas chegaram a R\$ 10,1 bilhões e, portanto como a LCI apresentou prejuízo de R\$ 2,141 bilhões no ano fiscal de 2008 o valor a ser utilizado para a "Variável 1" em uma leitura direta seria de 112,22% (Lucro Efetivo - 10,1 Bilhões Lucro Esperado - R\$ 9,0 Bilhões.).

39. No entanto, embora escrito no item "b" que está composta por itens bastante específicos e de fácil compreensão, embora como tenhamos acima apurado 112,22% para efeito de cálculo da <sup>UNB</sup> LIQUIDUIÇÃO a empresa utilizou o índice de 30%.



40. A empresa NÃO conseguiu explicar como foi obtido a Variável 2 - VR2 - PORCENTAGEM DA META ESPECÍFICA ATINGIDA POR CADA ÁREA. - Segundo a tabela apresentada esse índice varia entre 5% e 16%.

41. A empresa TAMBÉM NÃO conseguiu explicar como foi obtido a Variável 3 - VR3 -PORCENTAGEM DA META ESPECÍFICA ATINGIDA POR CADA TRABALHADOR -Segundo a tabela apresentada varia entre 5% e 15%.

42. A empresa TAMBÉM NÃO conseguiu explicar como foi obtido a Variável 4 - AV - Avaliação -Segundo a tabela apresentada varia entre 0% e 47%.

43. Embora esteja escrito que seja utilizada a fórmula 'Variável 1 X Variável 2 X Variável 3 X Avaliação' para obtenção do índice de cada segurado que recebia proventos superiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) na planilha apresentada para justificar os valores pagos podemos observar que para essa categoria de trabalhadores a empresa realizou NÃO A MULTIPLICAÇÃO DOS FATORES (VR1, VR2, VR3 E VR4) e sim a soma dos mesmos para obtenção do percentual a ser multiplicado pela tabela de "bônus target" QUE NÃO CONSTA DO ACORDO COLETIVO QUE INSTITUI O PLR.

44. No caso dos empregados com remuneração abaixo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) o acordo previa:

[...]

45. Como já comentado no item 11, a LCI apresentou prejuízo de R\$ 2,141 milhões no ano fiscal de 2008 e, portanto não há que se falar em participação nos resultados para essa categoria de empregados.

46. A tabela apresentada mais uma vez SOMA os índices variável 4 e AV em vez de multiplicá-los.

47. As determinações legais vão além de meras formalidades, objetivam proteger o modesto empregado - polo frágil da relação contratual - de procedimentos arbitrários que o empregador - detentor do poder de direção e comando - possa vir a perpetrar, portanto, para que fique caracterizado o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados, conforme previsto na Constituição da República, é imprescindível que cada empregado da empresa saiba de antemão quais são as regras e critérios a serem utilizados na distribuição das daquelas participações e ISTO NÃO OCORREU EM RELAÇÃO AOS VALORES PAGOS PELO SUJEITO PASSIVO.

48. O instrumento de negociação coletiva apresentado à fiscalização, datado de 18.03.2008, não observa qualquer regra clara e objetiva, não traz qualquer mecanismo de aferição de metas por parte dos empregados, traz apenas formulário a ser preenchido por avaliador e revisado por superior hierárquico do empregado que, de maneira subjetiva o avalia, ficando ao inteiro arbítrio do empregador o valor a distribuir.

49. A planilha anexada que tenta explicar a distribuição não consegue se ater ao acordado. Para que seja aceita é necessário que tabelas não inclusas no acordo - Bônus Target, passem a ter peso preponderante. Que o acordado como MULTIPLICAÇÃO entre os índices passe a ser ADIÇÃO.

De fato, ao se analisar as planilhas de fls. 17645/1765, apresentadas pela Recorrente em resposta ao TIF nº 6, confirmam-se as afirmações do relatório fiscal, as quais nem sequer foram contestadas pela Recorrente, seja na impugnação, seja no recurso voluntário.

Por fim, em relação à alegação subsidiária, no sentido de que o pagamento da PLR teria caráter de ganho eventual, eis que sua percepção dependeria de evento futuro e incerto.

Entendo contudo, que na esteira da jurisprudência previdenciária, notadamente representada pelo Tema 20 da Repercussão Geral, segundo o qual “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional n.º 20/1998”, a noção de não eventualidade está ligada à falta de habitualidade e não ao caráter condicional do pagamento.

Dessa forma, entendo que caberia à Recorrente comprovar a não habitualidade do pagamento da PLR, o que não foi feito, não havendo, assim, como acolher sua alegação.

Diante do exposto, voto por manter a autuação sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados.

### **2.3. Questões subsidiárias: da incorreta aplicação da penalidade punitiva e do cancelamento da multa acessória**

Sustenta a Recorrente que houve erro, mantido pela DRJ, na aplicação da retroatividade benigna relativamente à penalidade dos AIOPs. Sustenta também que o AIOA (CFL 68) deveria ser integralmente cancelado.

Às fls. 89/90, o relatório fiscal narra como se deu a comparação entre as multas nova e antiga das obrigações principais, a fim de verificar qual seria a mais benéfica ao contribuinte. No quadro de fls. 90, verifica-se que a autoridade lançadora somou a multa moratória ao CFL 68 (previstas na legislação pretérita) e comparou-a à multa de ofício de 75% (prevista na legislação atual). Tal comparativo revelou que, em todas as competências fiscalizadas, a multa menos severa seria a anterior.

Contudo, conforme esclarece o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro em seus votos (p. ex. no Acórdão (2401-010.709):

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.

A Súmula CARF n.º 119 foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas aos débitos de contribuições com fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2008.

Assim, adoto a interpretação de ser cabível a retroatividade benigna da multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 11.941, de 2009, em relação aos débitos cujos fatos geradores são anteriores ao início de vigência da MP n.º 449, de 2008.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da

Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91. Acórdão n.º 9202-009.929 – CSRF/2ªTurma, de 23 de setembro de 2021.

Além disso, como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP (multas CFL 68, 69, 85 e 91) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, 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 conexas 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 na competência em que for mais benéfica.

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 a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os AIOAs CFLs 68, 69, 85 e 91 conexas subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), ainda que pagos, parcelados, não-impugnados, 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, entretanto, além dos Autos de Infração de Obrigação Principal acima mencionados [37.361.846-8 (patronal e RAT) e 37.361.847-6 (terceiros)], o Termo de

Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 2981) especifica apenas os Autos de Infração Acessória n.º 37.361.838-7 (CFL 68), n.º 51.004.735-1 (CFL 30) e n.º 51.004.736-0 (CFL 34).<sup>1</sup>

Assim, o presente AIOA CFL 68 n.º 37.349.247-2 deve ser tão somente comparado como o AIOA CFL 78, previsto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Mantidos os AIOPs, não há que se falar em insubsistência reflexa do AIOA CFL 68.

### **3. Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso e dou-lhe PARCIAL PROVIMENTO para (i) excluir do lançamento os valores do LEVANTAMENTO 05 – ALIMENTAÇÃO SEM PAT CAT 01; e (ii) determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicando-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo..

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

---

<sup>1</sup> Os DEBCADs 51.004.735-1 e 51.004.736-0 são objetos do PAF n.º 18470.732799/2012-78.