



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11634.720734/2012-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.405 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de julho de 2021  
**Recorrente** FIACAO DE SEDA BRATAC S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

**FASE INQUISITORIAL DO PROCESSO. INEXISTÊNCIA DE CONTENCIOSO.**

O processo administrativo fiscal é precedido de uma fase na qual a Autoridade Administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária - lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades. Nesta fase, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em contencioso/ampla defesa/contraditório.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. HABITAÇÃO. ALUGUEIS. MORADIAS FORNECIDAS PELA EMPRESA.**

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 habitação, 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.

**MULTA MAIS BENÉFICA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI N.º 11.941, DE 2009. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB N.º 14, DE 2009.**

Para efeito de aplicação da multa mais favorável ao autuado, com base na lei mais benéfica em matéria de penalidade no lançamento fiscal, a comparação deve ser empreendida no momento do pagamento ou do parcelamento do débito ou no momento do ajuizamento da execução fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Wilderson Botto (Suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 815/838), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 794/810), proferida em sessão de 08/10/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 16-62.040, da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP I (DRJ/SP1), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 148/171), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO AGROINDÚSTRIA.

A partir de 01/11/2001, a contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, nos termos definidos no art. 22-A da mesma norma.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

É devida contribuição à Seguridade Social a título de quota patronal incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

São devidas contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos, que possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a

remuneração de segurados e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, conforme tratamento dado pelo art. 3º da Lei nº 11.457/07.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

FASE INQUISITORIAL DO PROCESSO. INEXISTÊNCIA DE CONTENCIOSO.

O processo administrativo fiscal é precedido de uma fase na qual a Autoridade Administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária - lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades. Nesta fase, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em contencioso/ampla defesa/contraditório.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores em razão de inexistência de previsão legal para intimação em endereço diverso do domicílio do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração (DEBCAD 37.352.055-7; 37.352.056-5) juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2; 3/8; 9/62; 89/90; 127/130) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 63/88), tendo o contribuinte sido notificado em 18/12/2012 (e-fl. 141), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada e concernente às contribuições devidas à Seguridade Social, conforme discriminadas no tópico seguinte. O crédito tributário diz respeito às competências 01/2008 a 12/2008.

O procedimento fiscal teve início em 04/04/2012 com a emissão Termo de Início de Procedimento Fiscal, respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 09.1.02.00-2012-00448.

O crédito tributário em epígrafe diz respeito:

■ AI – DEBCAD nº 37.352.055-7 – À contribuição patronal de 20%, incidente sobre os valores atribuídos a título de ALUGUEL aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços e beneficiados com moradias fornecidas pela empresa, no valor de 11.061,15 (onze mil e cento e sessenta e um reais e quinze centavos), com consolidação em 11/12/2012.

■ AI – DEBCAD nº 37.352.056-5 – Às contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos – OEF [FNDE (2,5%), INCRA (0,2%), SENAI (1,0%), SESI (1,5%) e SEBRAE (0,6%) – Setor Industrial; FNDE (2,5%) e INCRA (0,2%) – Setor Rural], incidentes sobre os valores atribuídos a título de ALUGUEL aos segurados empregados que lhe prestam serviços e beneficiados com moradias fornecidas pela empresa, no montante de R\$ 20.856,99 (vinte mil e oitocentos e cinquenta e seis reais e noventa e nove centavos), com consolidação em 11/12/2012.

A ciência dos lançamentos em epígrafe deu-se, por via postal, em 18/12/2012.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração COMPROT nº 11634.720734/2012-11, fls. 63/70, informa, sumariamente, o que segue.

A empresa disponibilizava moradias próprias para diversos empregados e, também, para Sr. Yochihiki Kimori, diretor da empresa, efetuando descontos de pequenos valores como custeio arcado pelos empregados. Tais valores, foram entendidos como integrantes do salário de contribuição, com fundamento no Decreto nº 3.048/99, art. 214, I e II, c/c § 11, I e II.

Ademais, solicitados esclarecimentos, a Fiscalizada informou que os valores cobrados como custeio arcado pelos empregados eram diferenciados dos praticados no mercado, revelando-se inferiores aos normalmente praticados.

Tal fato, aliado à restritividade do benefício (extensivo a parcela do total de empregados e diretores da empresa), conduziu a Autoridade a concluir que tal benefício encerraria verdadeira remuneração adicional, em forma de utilidade, decorrente do não pagamento de aluguel pelo valor de mercado.

Diante do que expõe, entendendo pela impossibilidade na determinação precisa dos reais valores das utilidades recebidas, o valor tomado com base de cálculo do benefício para cada segurado foi calculado na razão de 25% do salário contratual dos segurados beneficiados, com supedâneo no quanto previsto no art. 214, § 11, I, do Decreto nº 3.048/99 c/c art. 458 da CLT, deduzindo-se de tal produto os descontos indicados no código 401 da folha de pagamento da Autuada.

Em forma de planilha, acosta às fls. 71/88, a relação dos empregados e contribuintes individuais beneficiados pela utilidade em tela.

Foram analisados as Guias de Recolhimento ao FGTS e Informação à Previdência Sôcia – GFIP, guias de recolhimento, escrituração contábil digital, arquivos digitais das folhas de pagamento.

Em virtude da superveniência da Lei nº 11.941/09, foi efetuada a comparação das multas/legislações potencialmente aplicáveis, em observância ao previsto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Ademais, informa que, pela verificação da ocorrência, em tese, do crime previsto no art. 337-A, da Lei nº 9.983/00 e, ainda, do quanto vaticinado no art. 1º da Lei nº 8.137/90, foram formalizadas as devidas comunicações à Autoridade Pública competente (MPF).

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 652), a empresa impugnou, conjuntamente, os lançamentos, por meio do instrumento de fls. 148/169, acompanhados dos documentos de fls. 172/651 (cópia do instrumento de mandato e identidade do patrono, cópia dos documentos societários, cópia dos autos de infração, planilha discriminativa dos seus funcionários, funções e imóveis nos quais residem, mapas elucidativos, contratos de aluguel, contrato de trabalho e FRE, consulta CNPJ dos estabelecimentos, contrato de aluguel, ficha de registro e cópia parcial da carteira de trabalho do diretor da empresa), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

Após esclarecer que atua no ramo industrial, como agroindústria, articula que para a consecução de suas atividades sociais aluga imóveis de sua propriedade a seus funcionários cobrando-lhes, em contrapartida, aluguel, com desconto em folha de pagamento, cujos montantes são variáveis conforme a faixa salarial e o tamanho do imóvel.

Ademais, sustenta que não incidem contribuições previdenciárias sobre renda decorrente de aluguel, isto porque não se destinam a remunerar ou retribuir o trabalho prestado pelos beneficiários, mas visam possibilitar a execução do trabalho.

Assim, atacando as exações em tela, argumenta que foi desconsiderada a hipótese exonerativa prevista no art. 28, § 9º, “m”, da Lei nº 8.212/91 e a jurisprudência pátria que determinam a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores correspondentes à habitação fornecida aos empregados para o trabalho.

Esclarece, ainda, que os contratos de locação contestados foram firmados com funcionários cuja presença próxima ao local de trabalho era indispensável para execução de algumas atividades laborais. Às fls. 153/4, indica quais seriam as funções

aventadas, descrevendo e detalhando particularidades práticas da atividade de cada qual. Remete, ainda, ao documento 04, fls. 248.

Quanto à parcela do lançamento envolvendo um dos diretores da Insurgente, Yoshihiko Komori, assevera que, por diversas vezes, no interesse da Defendente, foi transferido de estabelecimento (cidade). Os abordados deslocamentos, absolutamente necessários à atividade por ele desempenhada na empresa, justifica a concessão de moradia, já que a empresa acabou não permitindo a sua fixação, com ânimo definitivo, em nenhum dos locais nos quais atuou.

Diante do que expõem, entende não ser possível cogitar-se em “salário utilidade” ou mesmo em remuneração paga aos trabalhadores. Colaciona a Súmula nº 367 do TST e jurisprudência do TRT da 4ª Região.

Em complemento, assevera não haver dispositivo legal ou entendimento jurisprudencial que determine a necessidade de disponibilização de residência à totalidade dos empregados ou que estabeleça valor mínimo a ser concedido a título de aluguel.

Ainda, justifica as diferenças apontadas pela Autoridade Fiscal quanto aos valores descontados a título de aluguel dos segurados beneficiados.

Lado outro, argui que o arbitramento da base de cálculo lançada não encontra respaldo na legislação tributária.

Fundamentada no art. 148 do CTN, aduz que o processo de arbitramento da base de cálculo deve ser efetuado antes de se lavrar a notificação e não concomitantemente à lavratura.

Acrescenta que o valor da pretensa remuneração adicional foi fixado unilateralmente, de forma arbitrária, sem se ter oferecido ao contribuinte oportunidade de contraditar o valor utilizado com consequente cerceamento do direito de defesa da Impugnante. Colaciona doutrina.

Apoiando-se em doutrina que transcreve, articula que não houve observância do quanto previsto no art. 142 do CTN, vez que faltou a exata descrição dos requisitos nele previstos.

Conclui, assim, que o lançamento fiscal está eivado de vícios formais e materiais que violam os citados dispositivos e, ainda, as garantias constitucionais do contraditório e do devido processo legal, diante do que o lançamento torna-se nulo.

No tocante às multas aplicadas (janeiro a novembro de 2008), entende ter havido desrespeito à previsão contida no art. 106 do CTN, haja vista que a Autoridade Fiscal não especificou a base de cálculo dos valores apurados de multa e nem mesmo a sua origem, donde decorreria cerceamento do direito de defesa da Contribuinte. Transcreve quadro apresentado pela indigitada Autoridade.

Sustenta, ainda, incongruência entre os demonstrativos apresentados pela Autoridade Autuante o que, por si, macularia o procedimento com eiva de nulidade.

Alternativamente, assevera que o método utilizado para a identificação do valor de multa mais benéfica deveria ser a comparação entre multas da mesma espécie e o confronto da lei antiga em face da nova o que conduziria, no presente caso, à aplicação da multa no percentual de 20%, conforme previsto na Lei nº 11.941/09 (art. 32-A da Lei nº 8.212/91).

Do exposto, requer seja julgada procedente a Defesa apresentada com o consequente cancelamento dos Autos de Infração ora impugnados.

Por fim, requer que quaisquer intimações relativas a atos e termos do processo em tela recaiam na pessoa do subscritor da peça impugnatória, pessoalmente ou por via postal, no endereço constante do mandato, a fim que não haja prejuízo para a contribuinte.

### **Do Acórdão de Impugnação**

Antes de ser preferida a decisão de primeira instância, determinou-se a realização de diligência (e-fls. 655/657), atendida pela autoridade fiscal (e-fls. 660/666), sobre ela havendo se manifestado o contribuinte (e-fls. 673/687), em seguida sendo os atos repetidos (e-fls. 717/719; 771/773; 780/786), tendo a decisão vergastada assim relatado o assunto:

## DA DILIGÊNCIA FISCAL

Em virtude das articulações da Defendente quanto às multas aplicadas (janeiro a novembro de 2008), entendendo ter havido desrespeito à previsão contida no art. 106 do CTN, apoiada na alegada incongruência entre os demonstrativos apresentados pela Autoridade Autuante, por intermédio do Despacho nº 2/14, fls. 655/7, entendeu a 13ª Turma da DJR/SPO pela necessidade de realização de diligência fiscal a fim de que fossem elucidadas importantes questões para a solução da lide em tela.

Assim, conforme consignado no referido despacho, tendo em vista que, de fato, não teria restado claro no demonstrativo SAFIS – Comparação de Multas, fls. 129/130, em combinação com o relatado pela Autoridade Autuante no Relatório Fiscal do Auto de Infração COMPROT nº 11634-720.734/2012-11, fls. 63/70, a origem e composição dos valores discriminados, foi solicitado à Autoridade responsável pelo cumprimento da requerida diligência a demonstração da multa menos gravosa aplicável ao caso considerando-se as de regência.

## DA RESPOSTA À DILIGÊNCIA FISCAL

Em atendimento ao quanto solicitado, encontra-se às fls. 660/666 Relatório de Diligência Fiscal – Comprot nº 11634-720.734/2012-11, por intermédio do qual a Autoridade responsável pelo respectivo cumprimento (lançadora) discorre acerca do raciocínio desenvolvido e correspondentes conclusões quanto à comparação das legislações potencialmente aplicáveis no tocante à multa.

## DO PRONUNCIAMENTO DA INSURGENTE EM FACE DA DILIGÊNCIA

Às fls. 673/687, pronuncia-se a Autuada para contestar o relatório de diligência fiscal, alegando que muito embora o Fisco alegue ter comparado as legislações referentes à multa potencialmente aplicáveis ao caso, em homenagem ao art. 106, II, 'c', foi aplicada a multa mais severa.

Ademais, o relatório da diligência atacado mostra equívocos que resultam em uma base de cálculo incerta e duvidosa para o cálculo da multa, acarretando a nulidade dos AI por vício material, vez que a Autoridade Fiscal incluiu nos cálculos valores que não fazem parte da exigência ora em debate.

Lado outro, contesta os valores de contribuição previdenciária considerados para fins da referida análise, bem como o fato de a referida Autoridade ter considerado a incidência de contribuições previdenciárias sobre as receitas de exportação, fato vedado pela Carta Política, conforme previsto no art. 149, § 2º.

Apoiado em julgado administrativo, pugna pela nulidade do AI por erro material atinente à apuração da base de cálculo da exigência fiscal.

Em acréscimo, discorre sobre a impropriedade da comparação das multas tomando-se em conta infrações distintas e entende que a multa a ser aplicada aos combatidos AI seria de 20%, conforme previsto na Lei nº 11.941/09, vez que mais benéfica, sendo, ademais, incabível a aplicação da multa de 75%.

Diante do que expõe, conclui pela aplicação da multa de mora de 20% para os fatos geradores relativos ao período de janeiro a outubro /2008 e pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.

## DA NECESSIDADE DE NOVA DILIGÊNCIA

Às fls. 717/720, por intermédio do Despacho nº 11, entendeu a 13ª Turma da DJR/SPO, pela necessidade de nova diligência fiscal, a fim de que fosse verificado se a lançada, em alguma medida, amoldava-se ao quanto previsto no art. 28, § 9º, 'm', da Lei nº 8.212/91, com a juntada aos autos da comprovação necessária.

## DA RESPOSTA À NOVA DILIGÊNCIA

Em resposta, consta às fls. 771/3 o Relatório de Diligência Fiscal Comprot nº 11634-720.734/2012-11 do qual se extrai, em síntese, as informações que seguem.

Todas as transferências de segurados empregados revelaram caráter definitivo.

Os auxiliares, assistentes e técnicos sericícolas eram contratados para residirem em pontos que facilitassem o acompanhamento dos produtores rurais da respectiva circunscrição, não havendo necessidade de mudança de endereço para execução das respectivas tarefas.

Ademais, registra que da análise dos contratos de aluguel, verificou-se que a grande maioria dos empregados que residiam nos imóveis fornecidos pela empresa recebiam o benefício por mais de cinco ou dez anos.

Por fim, com base nos fatos analisados, assevera a Autoridade Diligente que nenhum dos empregados que residem em imóveis fornecidos pelo empregador enquadrava-se em situação escudada pela norma isentiva (art. 28, § 9º, 'm', da Lei nº 8.212/91).

#### DO PRONUNCIAMENTO DA INSURGENTE EM FACE DA NOVA DILIGÊNCIA

Às fls. 780/6, a Manifestante contradita o Relatório da Diligência Fiscal de fls. 771/3 nos termos seguintes.

Após sumariar os fatos processuais até então, sustenta a Irresignada que a Diligência Fiscal pretendeu impor requisitos inexistentes no art. 28, § 9º, 'm', da Lei nº 8.212/91, vez que estaria inclinada a exigir que a habitação fornecida ao empregado tivesse caráter eventual, adjetivação não prevista legalmente.

Ademais, entende que o dispositivo legal em comento não determina período de tempo em que o auxílio habitação deve ser disponibilizado aos empregados, o seu valor mínimo ou máximo, tampouco restringe o benefício apenas aos trabalhadores que, a pedido do empregador, foram transferidos de localidade para prestar seus serviços em outro estabelecimento da empresa.

Ainda, articula que a existência ou não de empregados/diretores cujo desempenho das atividades tenha se dado de forma itinerante ou tenha exigido a migração do profissional ao menos uma vez por ano para localidades distintas do local de contratação é circunstância fática impertinente ao presente caso.

Repisa o entendimento de que a interpretação conjunta do permissivo legal com a jurisprudência dos Tribunais permite concluir que as contribuições previdenciárias e a terceiras entidades não incidem sobre os valores relativos a alugueis de imóvel de propriedade da empresa cedidos aos seus funcionários para suas atividades laborais. Cita a Súmula nº 367 do TST, julgados do TRF4 e a análise do STJ quando da apreciação do REsp nº 953.742/SC.

Após ratificar alguns argumentos apresentados na sua peça vestibular de defesa, reafirma que não há razão para se cogitar em salário-utilidade, vem que a verba em tela não poderia ser considerada como remuneração vez que os valores relativos a alugueis são descontados da folha de pagamento dos funcionários e, assim, não são pagos aos funcionários como um bônus e não integra a respectiva remuneração.

Por fim, conclui que a diligência fiscal realizada não trouxe qualquer circunstância nova que auxilie na elucidação da debatida contenda, servindo, apenas, para confirmar que as habitações postas à disposição dos empregados seriam para o trabalho e não pelo trabalho, não constituindo remuneração.

Por ocasião do julgamento, a tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita, que sintetizou a tese fixada.

#### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

#### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 20/10/2014, e-fl. 813, protocolo recursal em 11/11/2014, e-fl. 815), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

#### **- Preliminar de nulidade**

Observo que a recorrente requereu seja reconhecida a nulidade. Insurge-se contra o arbitramento. Pretende reconhecimento de violação da ampla defesa com ofensa ao contraditório, ponderando acerca de cerceamento de defesa.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não restou demonstrado qualquer violação da ampla defesa, contraditório, tampouco há demonstração de cerceamento de defesa.

Ora, em verdade, o lançamento é bem elucidativo e a autuação foi plenamente compreendida tanto que o recorrente se defende adequadamente e demonstra entender e se insurgir contra os fatos postos pela autoridade fiscal. O próprio relatório fiscal demonstra a correção no procedimento. A insurgência contra o lançamento é caso de debate no mérito.

Não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o lançamento está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Observa-se, outrossim, que a legislação impõe dever para que a autoridade administrativa desconsidere (reclassifique) vínculos ou situações e os caracterize com a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, impondo-lhe, igualmente, o ônus de indicar as provas suficientes para a caracterização, nos termos do art. 142 e dos incisos I e II do art. 118 combinado com o art. 149, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), sendo permitido que a fiscalização empregue todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados em lei, para provar a verdade dos fatos em que se fundam as suas conclusões, como ocorreu a contento.

Além disto, houve, também, a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A regra-matriz de incidência tributária foi, portanto, estruturada e indicada a razão da incidência e mensuração. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Tem-se, ainda, que no prisma do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade estão enumeradas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, sendo elas: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa; e (iii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente. Logo, se nenhuma delas resta presente, não se evidencia nulidade.

Em especial, tem-se, ainda, que não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

De mais a mais, adoto as razões de decidir da DRJ, nestes termos:

Primeiramente, há de se observar que as preliminares de nulidade do lançamento fiscal arguidas pela Impugnante não encontram amparo no quanto previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

*Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

Ainda que se considere que o disposto no artigo transcrito não encerra relação *numerus clausus* de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais do ato administrativo atacado, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato.

Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado decreto.

No entanto, nenhuma das hipóteses aventadas foi constatada na análise do lançamento em epígrafe, conforme será demonstrado no transcorrer deste Voto.

Em adição, impende registrar-se que a Autoridade Autuante consignou, claramente, em seu Relatório Fiscal do Auto de Infração COMPROT n.º 11634-720.734/2012-11, o motivo do contestado lançamento, bem como a razão fática e jurídica do procedimento de arbitramento utilizado para tanto.

Neste ponto, insta enfatizar que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase na qual a Autoridade Administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária – lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades.

Nessa fase, preliminar, conhecida como oficiosa, ou não contenciosa, a Autoridade Fiscal coleta dados, examina documentos, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária, bem como analisa se houve descumprimento a alguma obrigação acessória. Trata-se de procedimento de iniciativa da Autoridade Fiscal. Assim, nesta fase oficiosa, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são, inafastavelmente, unilaterais da Fiscalização, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório.

É a partir da constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, regularmente notificado ao Sujeito Passivo, que nasce a faculdade deste de poder iniciar a segunda fase do procedimento – a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória. Essa fase é de iniciativa do Contribuinte, em contraposição à fase oficiosa, que, consoante previsto, é de iniciativa da Autoridade Fiscal. Portanto, no procedimento fiscal, o exercício do contraditório somente pode tomar lugar após o ato de lançamento regularmente cientificado ao Interessado que, a partir de tal momento, tem o direito de interpor defesa expondo os motivos e apresentando os documentos que julgar pertinentes para provar o alegado.

Em desfecho ao brevemente explanado, insta registrar e repisar que da leitura e análise do conjunto de documentos que acompanham o objetado Auto de Infração percebe-se, com segurança, o raciocínio desenvolvido pela Autoridade Fiscal para concluir pela exação *sub examine*.

Ainda, foram disponibilizadas cópias dos documentos integrantes da autuação ao Contribuinte, tendo-lhe sido conferido tempo hábil, após regularmente cientificado do lançamento, para apresentar seus questionamentos, consubstanciados na Impugnação apresentada, na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados. Assim, tendo sido o interessado regularmente cientificado do lançamento e dos relatórios componentes, inexistia qualquer omissão nesse sentido.

Observe-se, ainda, que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pela Constituição de 1988, tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio.

Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, oferta à parte contrária a oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Em conclusão, verificado que o Sujeito Passivo conhecia a origem dos tributos lançados, que tomou plena ciência dos fatos geradores, demonstrados nos relatórios integrantes da autuação, tendo-lhe sido concedido o tempo hábil (prazo legal) para apresentar suas contrariedades, não há que se cogitar em cerceamento dos respectivos direitos ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa e, por via consequencial, não há eiva de nulidade que afete o lançamento em testilha.  
(...)

#### **Da Aferição Indireta**

No tocante ao argumento da Insurgente de que o arbitramento da base de cálculo utilizado pela Autoridade Fiscal para fins do objetado lançamento não encontraria respaldo na legislação tributária, tem-se o que segue a observar.

Destarte, primeiramente, importa asseverar que aferir consiste em obter-se ou determinar-se valores através dos mecanismos previstos em lei.

Ademais, diga-se, o normal é o conhecimento de todos os elementos necessários e indispensáveis ao lançamento do crédito tributário, situação esta que corresponde à aferição direta (terminologia não utilizada normalmente pela doutrina pátria, sendo, contudo, tecnicamente correta).

Aferição indireta é meio excepcional, utilizável quando da impossibilidade de identificação da base de cálculo real e se presta para o lançamento por arbitramento.

Então, do que podemos depreender do raciocínio brevemente expendido, a aferição indireta é a forma através da qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) se utiliza de parâmetros para a apuração de eventuais débitos dos sujeitos passivos nas circunstâncias de impossibilidade de constituição do crédito pelos meios normais.

O lançamento arbitrado é, sempre, primeiramente, um lançamento de ofício com características especiais, do qual lança mão a Autoridade Tributária quando se depara com a falta, incompletude ou inexatidão de informações a respeito do(s) fato(s) gerador(es) ocorrido(s).

Assim, tendo em vista que conforme consignado no respectivo relatório, fls. 63/70, a Autoridade Fiscal assevera não ter sido possível a determinação, com exatidão, dos valores reais das utilidades recebidas (valor de mercado dos aluguéis reclamados), fazendo uso do permissivo normativo adequado ao caso, combinado com o quanto previsto no art. 458 da CLT<sup>1</sup>, e deduzindo o quanto descontado dos beneficiários em folha e pagamento, arbitrou os valores ora debatidos. *In verbis*:

*Decreto nº 3.048/99*

*§ 11. Para a identificação dos ganhos habituais recebidos sob a forma de utilidades, deverão ser observados:*

*I - os valores reais das utilidades recebidas; ou*

*II - os valores resultantes da aplicação dos percentuais estabelecidos em lei em função do salário mínimo, aplicados sobre a remuneração paga caso não haja determinação dos valores de que trata o inciso I.*

Do exposto, tendo fundamentado o procedimento adotado no ordenamento de regência, não merece reparo o arbitramento objetado.

Contudo, impende salientar que a tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa (*juris tantum*), cabendo ao contribuinte o direito de produzir prova em sentido diverso das conclusões expressadas pela Autoridade Fiscal, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo.

Em acréscimo, cita-se o entendimento expressado por Luciano Amaro, para quem “o arbitramento não é procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na instância administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade”.

Contudo, para desconstituir o lançamento conforme materializado, mister haver prova de que o lançamento por arbitramento (norma individual e concreta) foi praticado em desacordo com o que, abstratamente, previram as normas que lhe serviram de fundamento ou, conforme predito, demonstrar realidade diversa da arbitrada.

Sendo assim, rejeito a preliminar tratada neste capítulo.

**Mérito**

---

<sup>1</sup> Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O lançamento decorre de contribuições incidentes sobre os valores atribuídos a título de aluguel aos segurados contribuintes individuais, bem como aos segurados empregados que lhe prestaram serviços e beneficiados com moradias fornecidas pela empresa.

A autoridade fiscal relata que a empresa disponibiliza moradias próprias para diversos empregados e, também, para o seu diretor, efetuando descontos de pequenos valores a título de custeio de parte destes segurados.

A fiscalização esclarece que o contribuinte enviou esclarecimentos explicando que: *“é proprietária de casas que são alugadas para seus funcionários. Nesses casos os contratos de locação prevêm o desconto do aluguel e seus acessórios”* e que *“os aluguéis cobrados dos funcionários são diferenciados dos praticados no mercado porque decorrem do contrato de trabalho e não de uma relação meramente comercial”*, e que *“o custo moradia é estabelecido de acordo com a faixa salarial e o tamanho do imóvel, cujo valor não comprometa o orçamento familiar do funcionário”*.

A autoridade fiscal igualmente reporta que nas folhas de pagamento consta o código de desconto 440 – PENSIONATO, sobre este desconto o contribuinte esclarece que: *“a empresa oferecia moradia em imóvel próprio a funcionários e realizava desconto de valor equivalente à limpeza do local”*.

Quadro apresentado pela fiscalização demonstra que não há critério fixo para cobrança do valor da moradia. Traz exemplo, no qual um segurado que ganha R\$ 1.307,65 paga R\$ 240,77 de aluguel, outro que ganha R\$ 1.896,15 paga R\$ 25,04 e outro que ganha R\$ 9.474,00 paga somente R\$ 170,88. Muitos casos a magnitude da diferença de valores existente entre o salário e o desconto efetuado representa pouco mais de 1% do salário e a empresa chega a afirmar que *“os aluguéis cobrados dos funcionários são diferenciados dos praticados no mercado porque decorrem do contrato de trabalho e não de uma relação meramente comercial”*. Adicionalmente, no caso dos empregados pensionistas, com código 440 – PENSIONATO, não precisam arcar com custo nenhum de habitação, pois este valor descontado refere-se apenas ao custo de limpeza.

O contribuinte se insurge contra o lançamento nos mesmos moldes da impugnação apreciada pela decisão de piso. Contesta o arbitramento em relação aos aluguéis disponibilizados aos empregados e dirigente. Argumenta que foram para o trabalho e não pelo trabalho. Contesta a leitura dada aos descontos e sustenta a impossibilidade das moradias disponibilizadas integrarem base de cálculo de contribuições previdenciárias ou de terceiros por força do art. 195, I, da Constituição Federal, que não daria essa possibilidade.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Ora, o salário indireto ou salário utilidade pode, sim, compor base de cálculo de contribuições previdenciárias. Lado outro, os valores correspondentes a habitação que não integram o salário-de-contribuição é apenas aquele fornecido pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção

estabelecidas pelo Ministério do Trabalho, não sendo o caso dos autos e não tendo o contribuinte realizado tal produção probatória.

Aliás, a decisão vergastada, com a qual concordo, é bastante esclarecedora, pelo que passo a adotá-la:

No caso vertente, tem-se, de uma, a Autoridade Fiscal entendendo que a diferença entre o valor de mercado dos alugueis dos imóveis alugados/sublocados pela Defendente aos segurados a seu serviço e os descontos sofridos a tal título pelos empregados/contribuintes individuais na folha de pagamento, deveria ser computada nos respectivos salários de contribuição vez que traduzidos em salário in natura; de outra, a Autuada sustentando pela impossibilidade de tal entendimento, vez que os indigitados valores não se enquadrariam na definição constitucional do salário de contribuição, bem como, tais valores seriam fornecidos para o trabalho.

Diante da contenta posta a lume, importam para o desate da questão algumas abordagens preliminares.

*Ab initio*, insta compreender a abrangência do termo salário in natura ou salário utilidade que, em apertada síntese e recorrendo à disciplina do Direito do Trabalho, pode ser entendido como toda parcela, bem ou vantagem fornecida pelo empregador como gratificação pelo trabalho desenvolvido ou pelo cargo ocupado pelo empregado. Abrange, desta sorte, o fornecimento de benefícios de forma irregular ou gratuita, como, por exemplo, alimentação, transporte, habitação etc.

Destarte, diante da ótica trabalhista, partindo-se do plasmado no art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), é possível elencar-se quatro requisitos do salário utilidade:

- a) *Fundamento contratual* – as utilidades recebidas pelo empregado advêm da relação de emprego entre as partes;
- b) *Habitualidade* – será caracterizado o salário utilidade pela habitualidade em seu fornecimento;
- c) *Comutatividade* – deve haver relação de contraprestação em relação ao trabalho. Comutativo é justamente aquilo que pressupõe prestações contrárias, certas e equivalentes.
- d) *Suprimento de necessidades vitais do empregado* - para se caracterizar salário utilidade o benefício fornecido deve ser de caráter vital ao empregado.

Diante do exposto, analisando o caso em testilha, tendo por suporte fático os contratos acostados pela Irresignada às fls. 260/476, emerge que, invariavelmente, as analisadas contratações de aluguel ou sublocação mantêm expressa vinculação com o contrato de trabalho celebrado entre aquela e os respectivos contratantes, sendo esse, pois, o fundamento da indigitada contratação locatícia.

Ademais, tendo em vista que os contratos locatícios são firmado por prazo indeterminado (enquanto durar o contrato de trabalho), presente o requisito da habitualidade.

O terceiro requisito apontado (comutatividade) é aquele de mais difícil determinação prática, sendo considerada parcela in natura a utilidade concedida ao trabalhador em virtude do trabalho prestado (pelo trabalho). Lado outro, sendo a utilidade uma *conditio sine qua non* da viabilização da atividade empresarial, a utilidade será para o trabalho, não caracterizando complemento salarial.

Com relação a tal requisito, conforme entendimento doutrinário, acaso o empregado pague integralmente ao empregador pela utilidade da qual se serve, é certo que sequer haverá benefício, mas um contrato paralelo e acessório ao contrato de emprego. Lado outro, se o pagamento representar valores irrisórios, que nem minimamente se aproximem do custo da utilidade auferida, o caso poderia ser de burla ao ordenamento, ganhando azo, em tal circunstância, a regra do art. 9º da CLT, com a consequente declaração da natureza salarial da utilidade, se presentes os demais requisitos legais.

Quanto ao último requisito (suprimento de necessidade vital), não comporta dúvida ou discussão a inquestionável conclusão de que a habitação constitui-se em elemento absolutamente imprescindível na vida de qualquer ser humano.

Do sinteticamente exposto, verificada a presença dos elementos acima tratados, decorrerá a caracterização da verba, disponibilizada sob a forma de utilidade, como salarial.

Assim, no caso em epígrafe, refulge que a verba apreciada, conforme já tratado, tem fundamento contratual, é habitual e supre necessidade vital do empregado.

Ademais, tendo em vista que os imóveis objeto da contenda dissecada localizam-se na área urbana de municípios estruturados, ainda que alguns não possam ser considerados pujantes, a viabilidade da prestação laboral ou da atividade empresarial, por tudo que do processo consta, não restaria obliterada em caso de inexistência das locações apreciadas.

Posto isso, apenas *ad argumentandum*, intencionasse a Insurgente arguir que a habitação fornecida pela empresa a preços significativamente inferiores aos normalmente praticados (aluguel) representaria condição indispensável para realização do trabalho (fator de realização das tarefas), *conditio sine qua non* da viabilização da atividade empresarial, imprescindível seria a demonstração de tal circunstância, pois que, do carreado aos autos, infere-se situação que promove a facilidade/conveniência da moradia próxima ao local da prestação laboral, mas não revela a sua imprescindibilidade para execução das tarefas contratadas. Sob outra ótica, mesmo que a empresa não disponibilizasse os imóveis para a locação aos obreiros, estes poderiam, perfeitamente, desempenhar suas normais atividades de trabalho mantendo, ainda, domicílio no correspondente município. Sob outra ótica, a locação dos imóveis transmudou-se em verdadeiro benefício aos obreiros e não em meio indispensável para o cumprimento do contrato de trabalho.

Em suma, do quanto brevemente expendido, decanta que, mesmo sob a ótica do Direito do Trabalho, a debatida verba poderia ser perfeitamente adaptável à ideia de salário utilidade.

Entretanto, tendo em vista que o caso apreciado versa sobre lançamento tributário, as análises acerca da validade do ato administrativo objetado não de ser procedidas sob a luz deste ramo do Direito, revelando-se de importância secundária os exames até então desencadeados.

Assim, inicialmente, é imperioso trazer à baila o previsto no art. 12 da CLT: "*Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial*".

Ademais, cumpre enfatizar, o sistema geral da previdência social é regulado, além da Constituição Federal, pela Lei nº 8.212/91 e, portanto, vale dizer que, ainda que a Justiça do Trabalho ou a legislação trabalhista interprete determinada verba de forma diversa da legislação previdenciária, o conceito de remuneração expresso nesta última é que deverá prevalecer para fins de tributação, sendo consideradas isentas, apenas, as verbas expressamente discriminadas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, as quais devem ser interpretadas de forma literal e restritiva, nunca analógica.

Ainda, afastando a tese da Insurgente de que a verba em debate não encontraria guarida em sede constitucional, impende registrar o que dispõe o § 11 do art. 201 da Magna Carta que "*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei*".

Complementarmente, 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*:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

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.

Tornando ao caso sub examine, diante dos elementos probatórios trazidos aos autos, a previsão legal parece não se adaptar às circunstâncias fáticas apreciadas, haja vista, especialmente, que os beneficiários da controvertida verba não desempenham suas atividades longe de sua residência, ainda que, eventualmente e de tempos em tempos, conforme relatado pela Autoridade Fiscal e ratificado pela Insurgente, tenham de mudá-la.

Em acréscimo, ainda que, para possibilitar o bom desempenho do trabalho para o qual foram contratados, faça-se mister que os empregados residam nas proximidades das instalações da Impugnante, não se exige destes deslocamentos tais que tornem imprescindíveis à prestação laboral o fornecimento de qualquer das verbas contempladas no transcrito preceptivo legal.

Assim, o nó górdio da debatida questão, repise-se, sob o ponto de vista tributário-previdenciário, consiste no fato de que, *in casu*, os empregados eram contratados para trabalhar na localidade de suas residenciais, vez que, consoante os mapas demonstrativos de localização das instalações da Defendente, fls. 249/258, verifica-se que tais situavam-se nas áreas urbanas das respectivas municipalidades.

Ademais, importa lembrar que o Processo Administrativo Fiscal pauta-se pela busca da verdade real ou material, razão pela qual qualquer fato aduzido nos autos deverá, sempre, vir acompanhado de comprovação documental ou, no mínimo, com elementos que indiquem a sua veracidade e relevância.

Desta feita, em observância, ainda, ao quanto previsto no art. 16, especialmente seu § 4º, a Insurgente tinha a obrigação de instruir sua Impugnação com as provas que sustentassem seus argumentos, sob pena de preclusão quanto ao direito de apresentá-las em outro momento, de ter julgadas por infrutíferas as suas pretensões e, por corolário, ratificado o crédito tributário conforme lançado.

Com efeito, diante da realidade fática apresentada, emerge cristalina a inexistência de adequação à moldura legal isentiva, razão por que, não merece reparo o entendimento expressado pela Autoridade Fiscal.

Ademais, insta mencionar, em reforço ao predito, que o salário utilidade, consubstanciado no aluguel que os beneficiários deixavam de pagar, ao menos em termos de valor de mercado, passou a integrar o patrimônio (ganho) e a expectativa patrimonial daqueles em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, revelando-se, pois, verba paga pelo trabalho e não utilidade imprescindível para o desempenho deste.

Ademais, o CARF vem se manifestando nos mesmos termos, veja-se:

Acórdão 2301-007.250

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/01/2006

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.

A habitação fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência é isenta da contribuição previdenciária quando atendidos os requisitos legais. A transferência do empregado para outra localidade implica a alteração do seu domicílio e, portanto, da sua residência. Configura salário indireto o pagamento de aluguel a empregado transferido, nos termos da CLT, para outra localidade.

Acórdão 2301-007.818

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2004

**SALÁRIO-UTILIDADE. HABITAÇÃO.**

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que 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 habitação, 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.

Acórdão 2202-005.263

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2012

**PRÓ-LABORE INDIRETO.**

O pagamento pela empresa de despesas pessoais de sócios, tal como o aluguel, configura pró-labore indireto

Acórdão 2201-004.568

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

**SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA. HABITAÇÃO.**

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. No caso de habitação, a dispensabilidade de seu fornecimento induz à natureza salarial, em harmonia com a Súmula 367 do TST. Pagamento de aluguel em cidades com ampla oferta de imóveis permite a conclusão que tal benefício foi fornecido pelo trabalho e não para o trabalho.

Acórdão 9202-006.506

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2008

**ALUGUEL DE IMÓVEL PARA EMPREGADO. CONDIÇÃO PARA O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO QUE DEVE SER COMPROVADA. SALÁRIO INDIRETO. VERBA QUE COMPÕE BASE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Os valores pagos pela contribuinte a título de aluguel e condomínio de imóveis para o uso de seus funcionários em razão do trabalho devem ser comprovadamente desta natureza, caso contrário ensejam a incidência de contribuições previdenciárias.

Na hipótese as planilhas financeiras direcionavam o aluguel do imóvel como de uso de um diretor específico, tendo sido requerido esclarecimento pela fiscalização a empresa defendeu-se de forma genérica não se desincumbindo do ônus da prova.

Por último, pretende o contribuinte a aplicação de sanção mais benéfica por força da alteração legislativa promovida por medida provisória e consolidada pela Lei 11.941. A DRJ entendeu que a multa aplicada está acertada. O contribuinte insiste com a tese de que não se adotou a sanção mais benigna.

Pois bem. No contexto das alterações promovidas pela Lei 11.941 o entendimento hodierno é de que, por ocasião da liquidação do julgado, deve ser observada a existência de eventual multa mais benéfica, se for a hipótese, em comparação de multas a ser efetivada no momento do pagamento ou parcelamento do débito, nos termos do art. 2.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04/12/2009.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo no sentido de que o cálculo da multa deve ser realizado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04/12/2009, aplicando-se a sanção mais benéfica para o sujeito passivo, conforme o caso.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 2009, se mais benéfico para o contribuinte.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 2009, se mais benéfico para o contribuinte.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros