



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



**Processo nº** 16682.720759/2011-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.596 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 7 de março de 2024  
**Recorrente** DINÂMICA ADMINISTRAÇÃO, SERVIÇOS E OBRAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SIGILO FISCAL DE TERCEIROS. LEGITIMIDADE.**

O fiscalizado não é parte interessada para arguir sigilo fiscal de terceiros.

**QUEBRA SIGILO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

Não configura quebra de sigilo fiscal o uso de informações e documentos obtidos com fornecedores do contribuinte, apresentados em decorrência de intimações expedidas pela autoridade tributária.

**AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. TESE DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 20. TESE REPETITIVA Nº 1164**

Caracterizada a não eventualidade, incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia.

**ESCRITA CONTÁBIL. RUBRICAS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.**

A fiscalização tem o dever de desconsiderar a escrituração contábil que não mereça fé, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos. Esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

**MÚTUO. COMPROVAÇÃO.**

A comprovação da existência do mútuo deve ser inequívoca e não comportar interpretações múltiplas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, 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. Vencido o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi (relator) que dava provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento o levantamento EM – Empréstimos a diretores. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Soares Leite. Votaram pelas conclusões, quanto ao auxílio alimentação, os conselheiros José Luís

Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1993/2032) interposto por Dinâmica Administração, Serviços e Obras Ltda. em face do acórdão de fls. 1900/1927, que julgou parcialmente procedente sua impugnação.

Na origem, tratam-se dos autos de infração discriminados abaixo, lavrados para a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos.

Auto de Infração	Período do débito (competências)	Objeto
37.329.925-7	01/2007 a 13/2007	Obrigação principal - Falta de recolhimento de contribuições previdenciárias (Parte patronal)
37.329.927-3	01/2007 a 12/2007	Obrigação principal - Falta de recolhimento de Contribuições previdenciárias (Parte dos segurados)
37.329.928-1	01/2007 a 12/2007	Obrigação principal - Falta de recolhimento de Contribuições devidas a outras entidades e fundos (Terceiros)
37.329.929-0	01, 02, 06, 07 e 13/2007	Multa por descumprimento de obrigação acessória (omissão de dados em GFIP) (CFL 68)

Conforme o relatório fiscal (fls. 329 a 377), no período fiscalizado, a Recorrente deixou de oferecer à tributação uma série de valores que, no entendimento da fiscalização, deveriam compor a base de cálculo das referidas contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos. Mais especificamente, no curso da ação fiscal, a fiscalização glosou compensações, desconstituiu pagamentos feitos a título de PLR e apurou, na escrita contábil da Recorrente, uma série de pagamentos por ela realizados, que em seu entendimento, comporiam a folha de pagamento e, a despeito disso, não foram oferecidos à tributação.

Intimada, a Recorrente apresentou a impugnação de fls. 1470/1509, alegando, em síntese:

1. Preliminarmente, a nulidade dos autos de infração, em razão da quebra de sigilo fiscal de terceiros no curso da ação fiscal;
2. No mérito, que seria indevida a tributação dos valores pagos em espécie a título de vale transporte e vale alimentação;
3. Que seria indevida a tributação sobre o mútuo realizado pelos sócios, eis que não haveria como se presumir tais valores como *pro labore*;
4. Que seria indevida a tributação sobre os pagamentos realizado ao sócio do escritório de contabilidade Centercon
5. Que a forma de apuração e aplicação da penalidade mais benéfica (CFL 68 ou 78) teria sido feita de forma equivocada; e
6. Que teria havido dupla penalização em razão da cumulação da multa isolada com as multas de ofício.

Vale destacar que a Recorrente não impugnou, em seu mérito, a integralidade do lançamento, mas apenas as matérias apontadas acima.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente, para excluir do lançamento os valores relativos ao vale transporte pago em espécie. O acórdão em questão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Por força do enunciado da Súmula nº 60 da Advocacia Geral da União, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM DINHEIRO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O auxílio alimentação pago em dinheiro está sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, pois a isenção prevista no art. 28, § 9º, “c”, da Lei 8.212/91, refere-se apenas à alimentação fornecida “in natura”.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos existentes apenas no plano formal, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos. Esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

EMPRÉSTIMO A SÓCIO. AUSÊNCIA DE QUITAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO. PRÓ-LABORE CARACTERIZADO.

O empréstimo registrado na contabilidade da empresa em favor de sócio, sem posterior quitação e sem documentação definidora da forma e do prazo de pagamento, deve ser

caracterizado como pró-labore e, conseqüentemente, integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa e do segurado.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. MULTA APLICÁVEL. LEGISLAÇÃO NOVA. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. NECESSIDADE DE COMPARAÇÃO.

Para as omissões de fatos geradores de contribuições previdenciárias em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) entregues até 03/12/2008, deve ser efetuada a comparação entre a soma das multas previstas nos artigos 35 e 32, § 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 (legislação anterior) e a multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009 (legislação atual), prevalecendo a penalidade que se mostrar menos severa. Aplicação do art. 106 inc. II “c” do Código Tributário Nacional.

MULTA POR FALTA DE INFORMAÇÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. AI CFL 68. LIMITE MENSAL DEFINIDO EM FUNÇÃO DO NÚMERO TOTAL DE SEGURADOS DA EMPRESA.

A multa aplicada em decorrência de omissão de fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91 (AI CFL 68), está sujeita ao limite mensal previsto no § 4º do referido artigo, o qual é definido em função do número total de segurados a serviço da empresa.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INVIABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de leis e decretos por motivo de inconstitucionalidade (artigo 26-A do Decreto 70.235/72).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A respeito da parte julgada procedente, é importante destacar o seguinte trecho do acórdão:

Portanto, por força da referida Súmula, não há como manter a exigência de contribuição previdenciária em relação aos vales-transporte pagos em dinheiro pela empresa autuada.

Assim, deverão ser excluídos do Auto de Infração todos os valores constantes dos levantamentos denominados “V1 – RUBRICA 249 EM FOPAG” e “V11 – RUBRICA 249 EM FOPAG”. Na tabela a seguir, estão discriminados, por auto de infração, competência, estabelecimento e levantamento, os valores que devem ser excluídos:

[...]

É importantíssimo deixar claro que a alteração no lançamento limita-se aos levantamentos V1 e V11 e que os valores apurados nos levantamentos “EC – CONT EMP SEG EMP CT VTPG”, “EC1 – CONT EMP SEG EMP CT VTPG”, “SC – CONT EMP SEG EMP CT VTPG” e “SC1 – CONT EMP SEG EMP CT VTPG” deverão ser mantidos no Auto de Infração, pois embora tenham sido apurados a partir de valores constantes de contas denominadas na contabilidade da empresa como 322010010 – VALE TRANSPORTE e 331010009 – VALE TRANSPORTE, na verdade **não têm relação com o vale transporte pago em espécie**. Isso ficou bem claro no item 3.5.1.2 do Relatório Fiscal, no qual a fiscalização descreveu os detalhes do exame dos valores constantes das referidas contas contábeis e chegou às conclusões a seguir transcritas:

[...]

Intimado do acórdão, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 1993/2032, repetindo as alegações de sua impugnação.

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

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O recurso é tempestivo<sup>1</sup> e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### 2. Preliminar: quebra de sigilo bancário de terceiro

Sustenta a Recorrente que “o ilustre auditor, sem qualquer procedimento preparatório, para basear sua fiscalização, utilizou de documentos de outras pessoas que não eram objeto da fiscalização [...] sem que os contribuintes fossem informados deste ato”. Os documentos em questão seriam as declarações de IRPF de José Ferreira Pedrosa Filho, Alba Lucis Passos Pedrosa, Maria da Aparecida Passos Pedrosa, bem como a DIPJ do escritório de contabilidade CENTERCON. Defende a Recorrente que a utilização dessas informações de terceiros dependeria de ordem judicial ou de procedimento administrativo próprio, instaurado depois de eventual negativa do sujeito passivo de prestar informações, em analogia ao sigilo bancário.

O acórdão recorrido afastou a preliminar por considerar que a fiscalização atuou nos limites da Portaria RFB n.º 2.344/2011, que disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes dos sistemas informatizados da RFB. Isso porque as informações e documentos acessados já se encontravam na base de dados da RFB e o acesso a eles foi realizado no interesse da fiscalização. Adicionalmente, o acórdão consignou que somente poderia se cogitar quebra de sigilo fiscal caso as informações de terceiros tivessem sido indevidamente divulgadas a terceiros, o que não aconteceu no presente caso.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

Em primeiro lugar, como já decidido por esta turma julgadora em formação pretérita (Acórdão n.º 2401-004.262)<sup>2</sup>, entendo que o Recorrente não tem legitimidade para

<sup>1</sup> Conrome o AR de fl. 1991, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ em 17/03/2014, tendo apresentado recurso voluntário em 17/04/2014, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1992.

<sup>2</sup> [...] SIGILO FISCAL DE TERCEIROS. O fiscalizado não é parte interessada para arguir sigilo fiscal de terceiros. No caso dos autos, a quebra de sigilo fiscal de terceiro é questionada pelo contribuinte tendo em vista justificar a nulidade do lançamento. [...] (Sessão de 12/04/2016)

suscitar a quebra de sigilo bancário de terceiros. Conforme o art. 18 do CPC, “ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico”. No presente caso, é justamente isso o que a Recorrente está pleiteando, isto é, está invocando o direito de terceiros ao sigilo fiscal para pleitear a nulidade dos autos de infração objetos do presente PAF.

E ainda que assim não fosse, no caso concreto, não se apresenta situação de quebra de sigilo fiscal. Nos termos do art. 198 *caput* do CTN, “é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. Legalmente, portanto, a proteção ao sigilo fiscal impede que a Fazenda Pública e seus servidores divulguem a terceiros informações econômico financeiras, bem como sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades dos cidadãos, obtidas em razão do ofício. No presente caso, não há qualquer indício de que informações desta natureza tenham sido divulgadas a terceiros, não havendo, assim, que se falar em quebra de sigilo fiscal. A corroborar este entendimento, vale mencionar os seguintes acórdãos: 2202-009.931<sup>3</sup>, 3401-002.457<sup>4</sup> e 1301-004.575<sup>5</sup>.

Ante o exposto, REJEITO a preliminar.

## 2. Mérito

### 2.2. Incidência das contribuições sobre o vale refeição pago em espécie

Sustenta a Recorrente que a incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos sobre os valores por ela pagos em pecúnia a título de auxílio refeição a alguns de seus funcionários seria indevida, eis que tal pagamento só ocorre dessa forma – isto é, em espécie – em duas situações: *(i)* no mês de admissão do trabalhador e *(ii)* nas situações em que seus trabalhadores são alocados em localidades ermas, que não possuem desenvolvimento econômico suficiente para manter diversas formas de movimentação financeira, tais como tickets e cartões de crédito.

Vê-se, assim, que a Recorrente admite o pagamento de auxílio alimentação em pecúnia, mas defende o caráter não habitual desse pagamento.

O acórdão recorrido considerou que a habitualidade não seria uma característica relevante, eis que a legislação não abriria exceções e só afastaria a incidência da contribuição quando a alimentação é fornecida *in natura*. Além disso, considerou que o art. 28, I da Lei

---

<sup>3</sup> [...] O sigilo fiscal proíbe a divulgação a terceiros dos dados conhecidos em razão de ofício, implicando que tais dados permaneçam de exclusivo acesso da autoridade fiscal, exatamente como aconteceu no presente caso. Não houve divulgação de dados da esposa, logo não há que se falar em quebra de sigilo. Por fim, o recorrente não é competente para questionar a quebra de sigilo fiscal de terceiro, no caso a esposa que, caso assim entendesse, deveria ela mesma questionar eventual quebra de seu sigilo fiscal. [...]

<sup>4</sup> [...] FISCALIZAÇÃO. ACESSO À INFORMAÇÕES JÁ CONSTANTES NO BANCO DE DADOS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INEXISTÊNCIA DE QUEBRA DE SIGILO FISCAL. Inexiste quebra de sigilo quando as informações utilizadas em procedimento fiscal, apesar de serem sigilosas, são colhidas do banco de dados da Receita Federal por autoridade fiscal competente. [...]

<sup>5</sup> SIGILO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. Não configura quebra de sigilo fiscal o uso de informações e documentos obtidos com fornecedores do contribuinte, apresentados em decorrência de intimações expedidas pela autoridade tributária.

nº8.212/91 exigiria habitualidade apenas para os ganhos sob a forma de utilidades, “o que não é o caso dos autos, que trata de pagamentos feitos em dinheiro”.

Pois bem.

Em 04/08/2023, transitaram em julgado os REspS nº1.995.437 e 2.004.478, julgados como representativos de controvérsia, firmando-se a Tese Repetitiva nº1164, segundo a qual: “incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia”.

A despeito de tal tese ser de observância obrigatória pelo presente colegiado, nos termos do art. 98 do RICARF, entendo que sua aplicação não pode se dar de forma mecânica e assistêmica, de modo que são necessárias algumas ponderações a respeito dos motivos determinantes daquela decisão.

O repetitivo do STJ delimita bem as competências do STF e do STJ quando o assunto é a análise da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha. Como ensina, entre outros, Roque CARRAZZA, a Constituição Federal de 1988 não criou tributos, ela apenas distribuiu as competências tributárias e traçou o arquétipo constitucional de cada um dos tributos, estabelecendo, ainda que implicitamente, os critérios materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos *possíveis* de cada um dos tributos. Assim, foi dada liberdade ao legislador infraconstitucional para estabelecer a regra matriz de incidência de cada um dos tributos de sua competência, desde que não extrapole os limites delineados pelo arquétipo constitucional tributário.<sup>6</sup>

Com efeito, dada essa diferenciação entre arquétipo constitucional e regra matriz legal tributárias, é possível verificar a existência de limites para a atuação do STF e do STJ em matéria tributária. Ao STF, órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro *para matéria constitucional*, compete verificar se os tributos objetos de litígios obedecem ou não aos limites estabelecidos pelo arquétipo delineado pela Constituição. Por sua vez, ao STJ, órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro *para matéria infraconstitucional*, compete verificar se os tributos objetos de litígios obedecem ou não aos limites estabelecidos pela regra matriz legal de incidência tributária. Não pode o STJ adentrar à análise do arquétipo constitucional sem invadir a competência constitucional do STF e, da mesma forma, não pode o STF adentrar à análise da regra matriz legal de incidência tributária sem invadir a competência constitucional do STJ.

Pois bem, ao analisar o Tema nº 20 da Repercussão Geral, o STF fixou o entendimento de que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”. Ou seja, o tribunal analisou e interpretou o arquétipo delineado pela Constituição Federal de 1988 para as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento e entendeu que ele – o arquétipo constitucional – abarca os ganhos habituais do trabalhador e, por via de consequência, não abarca seus ganhos não habituais.

Isso significa que ao criar o critério material da regra matriz legal das contribuições em questão, o legislador federal teria liberdade para prever sua incidência sobre todo e qualquer ganho habitual do trabalhador sem extrapolar o arquétipo constitucional deste

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 606-609.

tributo. Todavia, considerando que a facultatividade é uma das características da competência tributária,<sup>7</sup> o legislador federal não é obrigado a exercer a competência que lhe foi outorgada em sua integralidade, podendo escolher, por exemplo, deixar de tributar alguns fatos geradores.

Foi exatamente essa a interpretação que o STJ deu ao tema ao analisar como se deu o exercício da competência para a tributação da folha de pagamentos. Isto é, ao analisar os Temas Repetitivos 478, 437 e 738, o STJ interpretou a Lei nº 8.212/91 e concluiu que o legislador federal optou por tributar apenas as verbas de natureza remuneratória, tendo deixado de fora da regra matriz legal tributária as verbas de natureza indenizatória.

Diante do que foi exposto até aqui, é possível concluir que, com base no arcabouço normativo atualmente vigente, (i) estão fora do arquétipo constitucional das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento as verbas não habituais; e (ii) estão fora da regra matriz legal de incidência dessas mesmas contribuições as verbas de caráter não remuneratório.

Voltando à recém julgada Tese Repetitiva nº 1164, a respeito do auxílio-alimentação pago em pecúnia, é essencial destacar que ela levou em conta esses dois pressupostos fixados pela jurisprudência do STF e do STJ. Os trechos abaixo, transcritos do *leading case*, deixam isso evidente:

[...]

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar o RE 565.160/SC, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 20), enfrentou questão relacionada à interpretação da expressão “folha de salários”, para fins de incidência da contribuição previdenciária devida pelo empregador e fixou a seguinte tese jurídica: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal”.

Dos votos proferidos pelo Ministros da Excelsa Corte, é possível extrair dois requisitos para que determinada verba componha a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: (i) habitualidade; (ii) caráter salarial. A habitualidade constitui pressuposto constitucional expresso no art. 201, § 11, da Carta de 1988, enquanto a definição da natureza salarial ou indenizatória da verba paga ao empregado está afeta à esfera infraconstitucional.

Para corroborar tal afirmação, vale destacar o seguinte trecho do voto do eminente Ministro Luiz Fux, lançado no referido precedente do STF:

Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de “folha de salários”.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 787-797.

O caso dos autos, como já dito, envolve o auxílio-alimentação, parcela que constitui benefício concedido aos empregados para custear despesas com alimentação, necessidade essa que deve ser suprimida diariamente, sendo, portanto, inerente à sua natureza a habitualidade. Assim, fica claro que o requisito constitucional para a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador está cumprido.

[...]

Vê-se assim, que o precedente repetitivo do STJ não ignorou o critério constitucional da habitualidade, apenas constatou que, no caso concreto lá analisado, este se faria presente, haja vista que o auxílio alimentação costuma ser pago diariamente.

Cumpra ainda observar que essa característica específica do caso concreto analisado pelo precedente repetitivo do STJ, ao menos da visão deste relator, deve ser considerada *obiter dictum*, eis que não faz parte da norma generalizante irradiada pelo precedente qualificado.

Neste sentido, Misabel Derzi explica que toda decisão contém ao menos uma resposta geral a uma pergunta geral e uma resposta particular a uma pergunta particular. A questão particular e a resposta a ela correspondente dizem respeito unicamente ao caso concreto e sua extensão se limita à parte dispositiva da sentença. Entretanto, a autora ensina que “por detrás de toda sentença, existe uma questão geral, uma norma concreta judicial, que se sacou da norma legal que a fundamenta”. A autora exemplifica a questão com os Recursos Extraordinários n.ºs 559.882-9 e 560.626-1/RS, nos quais o STF julgou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que prescreviam o prazo prescricional de 10 anos para a cobrança de contribuições previdenciárias. Nesses recursos extraordinários, a questão geral não tratou especificamente da inconstitucionalidade desses dois artigos de lei, mas sim que: “à luz do art. 146, III, ‘b’ da Constituição de República, somente a lei complementar pode dispor sobre decadência e prescrição para a cobrança das contribuições sociais e dos demais tributos, inclusive a definição dos prazos respectivos”.<sup>8</sup>

Além de esclarecedor, o exemplo dado pela autora revela algo muito importante destacado por Renato Becho. A identificação da *ratio decidendi* não tem nenhuma relação com as típicas divisões de uma decisão (relatório, fundamentação e dispositivo) a que a prática processual brasileira está habituada.<sup>9</sup> No exemplo mencionado, a *ratio decidendi* e, portanto, o que deveria formar precedente, é a afirmação de que “à luz do art. 146, III, ‘b’ da Constituição de República, somente a lei complementar pode dispor sobre decadência e prescrição para a cobrança das contribuições sociais e dos demais tributos, inclusive a definição dos prazos respectivos” e não o fato de os arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 serem inconstitucionais. Ou seja, no caso utilizado como exemplo, o dispositivo da decisão do STF é *obiter dictum*, estando sua *ratio decidendi* espalhada pelo relatório e pela fundamentação.

Voltando ao presente caso concreto, a situação fática observada no caso precedente analisado pelo STJ não é uma verdade universal, mas sim um fato inerente ao caso concreto lá analisado, que não faz precedente de aplicação obrigatória, já que estes são formados apenas pelas razões generalizantes do precedente qualificado. Há casos, como o presente, em

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009. p. 258-530.

<sup>9</sup> BECHO, Renato Lopes. *Ativismo jurídico em processo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 159.

que, ao menos conforme as alegações de defesa apresentadas pela Recorrente, o auxílio-alimentação é pago em pecúnia *apenas eventualmente*.

A despeito de todo o exposto, entendo que não assiste razão à Recorrente, já que a despeito de alegar o caráter não habitual dos pagamentos, ela não produziu prova capaz de gerar convencimento do direito que alega.

Para provar que, durante o período autuado, o auxílio refeição era pago em pecúnia apenas *(i)* no mês de admissão do trabalhador e *(ii)* nas situações em que seus trabalhadores são alocados em localidades ermas, que não possuem desenvolvimento econômico suficiente para manter diversas formas de movimentação financeira, tais como tickets e cartões de crédito, os elementos probatórios trazidos aos autos pela autoridade lançadora apontam no sentido contrário.

Às fls. 399 e ss., a autoridade lançadora instruiu o relatório fiscal com planilha indicando, mês a mês e individualizadamente, os pagamentos feitos em pecúnia a título de vale refeição. Ao se analisar essa planilha, verifica-se, exemplificativamente, que José Januário Sobrinho recebeu o auxílio em pecúnia entre 01 e 05/2007, Moisés dos Santos Daguiel, entre 01 e 03/2007 e José Tomaz, entre 01 e 04/2007. A repetição sequencial dos pagamentos já afasta a alegação de que os pagamentos em pecúnia eram feitos apenas no mês de admissão dos trabalhadores. E, na hipótese de que estes trabalhadores estivessem alocados em localidades ermas, entendo que competiria à Recorrente carrear aos autos ao menos indício de prova, o que não foi feito.

Diante do exposto, entendo que não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantidos no lançamento os valores relativos ao auxílio refeição pago em pecúnia.

## **2.2. Incidência das contribuições sobre o vale transporte pago em espécie**

O acórdão recorrido julgou procedente a alegação da Recorrente de que as contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento não incidem sobre o vale transporte pago em pecúnia, em acatamento à Súmula n.º 60 da AGU<sup>10</sup>, que, nos termos do art. 26-A, § 6º, II, “b” do Decreto n.º 70.235/72, vincula os órgãos de julgamento administrativo fiscal.

Como consequência, o acórdão recorrido determinou a exclusão dos autos de infração dos valores constantes dos levantamentos “V1 – RUBRICA 249 EM FOPAG” e “V11 – RUBRICA 249 EM FOPAG”. Ou seja, o acórdão limitou a extensão de seus próprios efeitos a esses dois levantamentos, apresentando, para tanto, a seguinte justificativa:

É importantíssimo deixar claro que a alteração no lançamento limita-se aos levantamentos V1 e V11 e que os valores apurados nos levantamentos “EC – CONT EMP SEG EMP CT VTPG”, “EC1 – CONT EMP SEG EMP CT VTPG”, “SC – CONT EMP CT VTPG” e “SC1 – CONT EMP CT VTPG” deverão ser mantidos no Auto de Infração, pois embora tenham sido apurados a partir de valores constantes de contas denominadas na contabilidade da empresa como 322010010 – VALE TRANSPORTE e 331010009 – VALE TRANSPORTE, na verdade **não têm relação com o vale transporte pago em espécie**. Isso ficou bem claro no item 3.5.1.2 do

<sup>10</sup> "Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Relatório Fiscal, no qual a fiscalização descreveu os detalhes do exame dos valores constantes das referidas contas contábeis e chegou às conclusões a seguir transcritas:

[...]

Do exame subjetivo efetuado acima ratifica-se a evidência de que os valores pagos a partir de parte das baixas deste passivo não foram declarados em Folha de Pagamento ou GFIP e tampouco estão relacionados a pagamentos feitos apenas nas competências de admissão destes segurados. Estes pagamentos não guardam nem mesmo relação com o benefício transporte pago em espécie, em vista da discrepância dos valores pagos em comparação com os salários dos segurados e em função de não haver tal discriminação nas Folhas de Pagamento examinadas. Conforme acima descrito, nos registros contábeis não há indícios de que os valores transitaram pelas obrigações com remuneração. O sujeito passivo não definiu os beneficiários de todos os pagamentos efetuados. Assim sendo, a partir das baixas do passivo 213030008 VALE TRANSPORTE A PAGAR foram expurgados os lançamentos cujas contra partidas são contas Fornecedores e os históricos descrevem o pagamento a fornecedores (históricos que indicam Ticket Accor Service e Consórcio Operacional, com definição de número de Nota Fiscal). As demais baixas apresentam como contrapartidas contas caixa e bancos, os históricos descrevem créditos/débitos de VT ou nomes de pessoas físicas (planilha 10 em anexo, arquivo Planilhas), e cujos valores não foram declarados em GFIP, conforme amostra analisada e pontualmente acima exemplificada. As baixas descritas acima são consideradas remuneração pagas a segurados empregados e não informadas em Folha ou GFIP (planilhas 10 em anexo, arquivo Planilhas).

Para os registros contábeis das baixas selecionadas na conta 213030008 VALE TRANSPORTE A PAGAR (planilha 10 em anexo, arquivo Planilhas) foram elaborados os levantamentos EC e SC, associados a verbas não consideradas como base de cálculo pela empresa em Folha e não declaradas em GFIP. O levantamento EC refere-se às contribuições devidas pela empresa e o levantamento SC refere-se às contribuições devidas pelos segurados. O crédito foi lavrado em face ao estabelecimento matriz em função de não terem sido definidos os beneficiários de todos os pagamentos. Os valores dos lançamentos foram obtidos a partir dos livros Diários 99 a 131, de 2007.

Com efeito, a descrição feita pela fiscalização deixou claro que os levantamentos EC, EC1, SC e SC2 não se referem a contribuições incidentes sobre vale transporte. Por isso, a exclusão deve mesmo se restringir aos levantamentos V1 e V11, conforme tabela acima. (grifos nossos)

No recurso voluntário, a Recorrente alega que não haveria justificativa para se excluir dos autos de infração apenas os levantamentos V1 e V11. Para tanto, defende que a contabilidade da empresa não teria sido considerada inidônea, que os valores foram todos contabilizados como vale transporte e que isso não foi objeto de discussão no auto de infração.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Todos os levantamentos realizados pela fiscalização tiveram como motivo a inidoneidade da contabilidade da Recorrente. Ao longo do relatório fiscal, a autoridade lançadora relatou diversos vícios na contabilidade da fiscalizada, que tornaram imperiosa a realização de aferição indireta para se chegar à real base de cálculo das contribuições objetos do presente PAF. Destacam-se, abaixo, algumas delas:

Em diferentes ocasiões ao longo do procedimento de auditoria o sujeito passivo foi intimado a definir dos valores totais pagos a cada beneficiário por competência, assim como as retenções sofridas pelos mesmos, relacionados a diferentes pagamentos identificados em diferentes contas contábeis. Estas intimações foram apenas parcialmente atendidas. As informações prestadas foram insuficientes para definir todos os beneficiários dos pagamentos identificados. Por estes motivos foi lavrado o Auto de Infração (AI) por descumprimento de obrigações acessórias - DEBCAD no 51.004.877-3, CFL 35, descrito em detalhe na seção 12. Nestes casos constatou-se que a Folha de Pagamento do sujeito passivo não registra a remuneração de todos os segurados a seu serviço, ou registra remuneração inferior à efetivamente paga. Além disto, apesar de devidamente intimado, o sujeito passivo não definiu todos os valores recebidos por cada um dos beneficiários destas despesas, impossibilitando o correto enquadramento nas faixas e limites do salário de contribuição. Por estes motivos a base de cálculo foi arbitrada de acordo com os valores identificados e a alíquota da contribuição dos segurados foi de 8 % (oito por cento) no caso de empregados e 11% (onze por cento) no caso de contribuintes individuais. Os valores dos descontos eventualmente declarados em GFIP associados às contribuições devidas pelos segurados não foram deduzidos das contribuições obtidas a partir dos registros contábeis por não haver identificação analítica dos valores das despesas associadas a cada um deles. (fls. 337/338)

### 3.5.1. Contabilização da Folha de Pagamento

3.5.1.1. As primeiras contas de interesse são a 322010009 - P.A.T. e a 331010008 - P.A.T., na qual se identificam pagamentos relacionados à alimentação. Conforme informação do sujeito passivo, estas contas registram as despesas relacionadas com as rubricas de Folha de Pagamento 248 - COMPL. VALE REFEIÇÃO; 265 - DIF. VALE REFEIÇÃO; 271 - VALE REFEIÇÃO; 513 - BENEFÍCIO ALIMENTACAO e 836 - V.R PROX MÊS. Ao se efetuar a conciliação entre estas contas e as rubricas de Folha verifica-se que os valores registrados na contabilidade estão muito acima das informações em Folha. Os históricos dos registros contábeis são genéricos e não permitem definir se trata-se de pagamentos a fornecedores ou diretamente à Folha de Pagamento.

Do exame subjetivo efetuado acima ratifica-se a evidência de que os valores pagos a partir de parte das baixas deste passivo não foram declarados em Folha de Pagamento ou GFIP e tampouco estão relacionados a pagamentos feitos apenas nas competências de admissão destes segurados. Estes pagamentos não guardam nem mesmo relação com o benefício alimentação pago em espécie, em vista das discrepâncias dos valores pagos em comparação com os salários dos segurados. Conforme acima descrito, os registros contábeis confirmam que os valores não transitaram pelas obrigações com remuneração. Assim sendo, a partir das baixas do passivo 213030007 - VALE REFEIÇÃO A PAGAR foram expurgados os lançamentos cujos históricos e contra partidas indicam o pagamento a fornecedores (planilha 08 em anexo, arquivo Planilhas). As demais baixas apresentam contra partidas em face a contas bancos e caixa e os históricos descrevem créditos / débitos de VR ou os nomes de pessoas físicas, e cujos valores não foram declarados em GFIP, conforme amostra analisada e pontualmente acima exemplificada. Estas baixas descritas são consideradas remuneração paga a segurados empregados e não informadas em Folha ou GFIP.

Para os registros contábeis das baixas selecionadas na conta 213030007 - VALE REFEIÇÃO A PAGAR (planilha 08 em anexo, arquivo Planilhas) foram elaborados os levantamentos EB e SB, associados a verbas não consideradas como base de cálculo pela empresa em Folha e não declaradas em GFIP. O levantamento EB refere-se às contribuições devidas pela empresa e o levantamento SB refere-se às contribuições devidas pelos segurados. O crédito foi lavrado em face ao estabelecimento matriz em função de não terem sido definidos os beneficiários de todos os pagamentos. Os valores dos lançamentos foram obtidos a partir dos livros Diários 99 a 131, de 2007

Especificamente em relação ao auxílio transporte, expandindo o trecho do relatório fiscal transcrito pelo acórdão, verifica-se que a autoridade lançadora examinou todas as contas contábeis da Recorrente com escrituração relacionada com auxílio transporte e concluiu que parte delas merecia fé e parte não. Até mesmo por isso, a autoridade lançadora segregou os valores em questão em 6 levantamentos distintos. Os levantamentos V1 e V11 dizem respeito aos valores que a fiscalização considerou efetivamente como auxílio transporte que “apenas” deixou de ser declarado em GFIP. Os demais levantamentos – EC, EC1 (cota empresa), SC e SC1 (cota segurado) – dizem respeito aos valores que a fiscalização considerou que nem sequer seriam auxílio transporte, apesar de terem sido lançados como tal na contabilidade da Recorrente.

Considerando que a despeito de afirmar que a conclusão alcançada pela autoridade lançadora e pelo acórdão recorrido não está correta, a Recorrente não apresenta nenhuma alegação ou prova tendente a desconstituir as conclusões alcançadas. Em razão disso, entendo que acertou o acórdão recorrido ao restringir a exoneração aos valores constantes dos levantamentos V1 e V11, eis que a autoridade lançadora considerou que apenas estes seriam efetivamente auxílio transporte.

### **2.3. Incidência das contribuições sobre mútuo feito a sócio**

A fiscalização apurou contribuição previdenciária incidente sobre o pró-labore de R\$ 5.215.075,54 pago pela empresa ao sócio José Ferreira Pedrosa Filho na competência 02/2007. Esse pró-labore foi apurado a partir do valor registrado na contabilidade da empresa, na conta denominada “121030099 – Empréstimos a Diretores”. Os motivos que levaram a fiscalização a caracterizar esse valor como pró-labore estão descritos no item 3.5.2.16 do Relatório Fiscal.

Em resumo, relata a autoridade lançadora que o mútuo em questão estaria amparado em dois contratos (fls. 1273/1278), datados de 05/01/2006 e 02/05/2006, firmados entre a Recorrente (mutuante) e a empresa Phoenix – Segurança Ltda. (mutuária), pertencente ao mesmo grupo empresarial familiar da Recorrente. Estes contratos criariam, cada um deles, uma linha de crédito no valor máximo de R\$ 3 milhões, “a serem desembolsados de acordo com a necessidade e disponibilidade das partes ao longo do prazo contratual”, pelo prazo de 24 meses. Conforme a contabilidade da Recorrente, em 28/02/2007, o Sr. José Ferreira Pedrosa Filho, então sócio majoritário da Recorrente, e patriarca do grupo empresarial familiar, teria assumido a dívida no lugar da Phoenix e falecido dois meses depois, em 04/2007.

A autoridade lançadora relata ainda que o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação comprobatória e esclarecimentos acerca da operação em questão, mas informou que não existiriam documentos adicionais; que o sócio majoritário teria assumido a dívida da Phoenix para viabilizar a venda desta empresa; que não haveria reconhecimento da dívida no espólio do mutuário; e que a partilha ainda não teria sido homologada.

Apresentadas as respostas do sujeito passivo, a autoridade lançadora constatou que a dívida não havia sido declarada nas DIRPFs do sócio de 2007 a 2009 nem DIPJ da Phoenix.

Em razão de todo o exposto, conclui a autoridade lançadora que:

Assim sendo, a situação fática é de um mútuo que foi transferido de uma empresa do grupo familiar para a pessoa física do patriarca e sócio do sujeito passivo. Em sua DIPJ

a empresa PHOENIX não reconhece as obrigações de pagar este mútuo ao sujeito passivo ou à pessoa física do sócio. Este por sua vez também não reconhece a obrigação de pagar este mútuo ao sujeito passivo em suas declarações de imposto de renda apresentadas. O mútuo não foi devolvido ao sujeito passivo e não existe a documentação que regule a forma deste procedimento. Fica evidente que não existe a intenção de se efetuar a devolução deste mútuo.

Para que os valores de empréstimos efetuados aos sócios ou aos empregados não integrem o salário de contribuição, os mesmos devem ser realmente devolvidos à empresa. Assim sendo, considera-se que este empréstimo é remuneração paga a segurado contribuinte individual e está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

Em sua impugnação, a Recorrente sustentou que:

- 1) A PHOENIX não mais teria que reconhecer a dívida em sua DIRPJ, pois não era mais devedora do mútuo que seria agora pago pelo Sr. José Ferreira Pedrosa Filho;
- 2) O Sr. José Ferreira Pedrosa Filho faleceu menos de dois meses após assumir a obrigação de pagamento da dívida, portanto não chegou a fazer pessoalmente a sua declaração de imposto de renda relativa aquele exercício;
- 3) Inadmissível a presunção de que não haveria interesse no pagamento, pois tal deliberação restou aos herdeiros que estão em processo de inventário que decidiram em reunião extraordinária dos sócios que o valor devido seria debitado da conta de lucros que deveriam ser repassados ao Sr. José Ferreira Pedrosa Filho.

Adicionalmente, defendeu (i) que a situação concreta não se subsumiria à hipótese tributária (art. 22, I da Lei nº 8.212/91), eis que a situação fática não representa pagamento efetuado pela Recorrente em favor de seu sócio – eis que o mútuo foi feito, originalmente para a Phoenix; e (ii) subsidiariamente, que, desconsiderado o mútuo, os valores deveriam ser considerados como dividendo e não como *pro labore*.

O acórdão refutou as alegações da Recorrente, por considerar que a fiscalização teria demonstrado que “não existia nenhuma expectativa do pagamento [do mútuo]”.

Em seu recurso voluntário, além de reiterar as alegações da impugnação, a Recorrente anexou ao seu recurso voluntário, cópia de seu balanço de 2009 e de parte de seu razão analítico, que indica o pagamento, em 29/12/2009, de parte (R\$ 2.360.000,00) do mútuo concedido ao sócio em questão.

Da análise da situação, verifica-se que o motivo determinante para a fiscalização ter considerado como *pro labore* os valores lançados na contabilidade da Recorrente como mútuo realizado em favor do sócio da empresa foi a inexistência de intenção de devolução dos valores. Como exposto acima, os indícios que levaram a esta conclusão foram a falta de escrituração da dívida na documentação fiscal do sócio e da Phoenix e o não reconhecimento da dívida entre as obrigações do sócio em seu inventário.

Neste ponto, entendo importante destacar a linha cronológica dos acontecimentos. Em 05/01/2006, foi celebrado o primeiro contrato de mútuo entre a Recorrente e a Phoenix. Em 02/05/2006, foi celebrado o segundo contrato de mútuo entre a Recorrente e a Phoenix. Em 02/2007, o sócio da Recorrente assumiu a dívida da Phoenix em relação à Recorrente. Em 01/04/2007, ocorreu o óbito do sócio em questão. Em 04/06/2010, a ação fiscal teve início. Em

04/07/2011 e em 18/07/2011, foram expedidos os TIFs 11 e 13, por meio dos quais a autoridade lançadora oportunizou ao sujeito passivo apresentar os esclarecimentos a respeito do mútuo. Em 27/09/2011 a ação fiscal foi encerrada, com a lavratura dos autos de infração.

Vê-se, assim, que a despeito de os contratos de mútuo preverem prazo de 24 meses para sua quitação ou repactuação – o qual se findaria, respectivamente em 05/01/2008 e em 02/05/2008 – em 07/2011, os empréstimos ainda estavam em aberto, não tendo sido apresentada pela Recorrente nenhuma justificativa para tanto. A dívida em questão não havia nem sequer sido consignada no processo de inventário. A alegação, apresentada na impugnação, de que os herdeiros teriam deliberado e decidido, conforme a ata de AGE de fls. 1717, que o valor do mútuo seria debitado na conta de lucros acumulados da empresa não encontra lastro em provas, visto que referida ata de AGE se refere apenas a uma futura distribuição de lucros em favor do espólio do Sr. José Ferreira Pedrosa Filho e em nenhum ponto se refere à possibilidade de quitação do empréstimo com a utilização dos lucros a serem distribuídos, como bem observado pelo acórdão recorrido.

Diante desse cenário fático, entendo que a autoridade lançadora lastreou sua presunção de que os valores repassados ao sócio não poderiam ser considerados como mútuo em razão da inexistência de intenção de devolução do valor em indícios probatórios suficientes. Entendo ainda que a documentação contábil juntada às fls. 2034/2039, em sede recursal, não tem força suficiente para comprovar o pagamento do mútuo, eis que desacompanhado de outros documentos que lhe deem lastro. Afinal, se o pagamento de R\$ 2.360.000,00 ocorreu em 29/12/2009, como consignado no razão analítico (fls. 2039), por que tal informação não se encontrava escriturada no momento da fiscalização, nem foi apresentada em atendimento aos TIFs 11 e 13, nem em sede de impugnação? Não tendo o Recorrente se desincumbido do ônus de comprovar sua alegação, entendo que as conclusões alcançadas pela autoridade lançadora e confirmadas pelo acórdão quanto à desconsideração da operação de mútuo, ante a inexistência de intenção de devolução dos valores empresados.

Por outro lado, entendo que a caracterização ou não dos valores em comento como sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento como mútuo não é o único elemento que deve ser levado em conta no presente caso. Sendo mútuo ou não, a meu ver, o fato de o pagamento ter sido feito originalmente à empresa Phoenix não permite, ao menos com base nos elementos de prova carreados pela autoridade lançadora, caracterizar os valores a ele atrelados como *pro labore* do sócio.

A meu ver, para que o pagamento em questão pudesse ser considerado fato gerador das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, enquadrando-se na hipótese normativa descrita pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91,<sup>11</sup> a autoridade lançadora deveria ter trazido aos autos elementos tendentes a descaracterizar o negócio jurídico realizado entre a Recorrente e a Phoenix. Contudo, o relatório fiscal não aponta indícios de que o mútuo inicialmente contratado entre as duas pessoas jurídicas seria um negócio jurídico simulado ou fraudulento, realizado com o objetivo final de pagar o sócio sem a incidência da tributação previdenciária. O simples fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo familiar não pode ser considerado como elemento suficiente para a descaracterização do negócio jurídico.

<sup>11</sup> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...]

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ante a falta desses elementos, entendo incorreta a classificação dos valores como *pro labore* e, conseqüentemente, voto por excluir do lançamento os valores relativos ao Levantamento EM – cta 121030099 – Empréstimos a Diretores.

#### **2.4. Valores pagos à Centercon Consultoria e Contabilidade S/C**

A fiscalização apurou contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos feitos a pessoas físicas (contribuintes individuais) constantes da conta contábil denominada “331020007 – HONORÁRIOS”. Dentre esses valores figuram os pagamentos registrados como pagos à pessoa jurídica Centercon Consultoria e Contabilidade S/C, os quais foram caracterizados pela fiscalização como pagamentos feitos a pessoas físicas, conforme descrição fática contida no item 3.5.2.3 do Relatório Fiscal.

Em resumo, apesar de as faturas relacionadas aos honorários em questão terem sido emitidas pela pessoa jurídica Centercon Consultoria e Contabilidade S/C, todos os pagamentos relativos a essas faturas foram realizados em nome da pessoa física Jardiel Leal de Sousa, que não era sócio nem empregado da Centercon, mas apenas seu procurador. Adicionalmente, o relatório fiscal consignou que a Centercon não foi declarada na DIRF de 2007 pela Recorrente; que a DIPJ da Centercon não indicava receitas no período e que sua GFIP indicava a inexistência de emprego de mão de obra no período.

O relatório fiscal consignou ainda que:

[...] o sujeito passivo foi intimado pela terceira vez a apresentar a mesma documentação, mas agora de forma específica em relação ao prestador de serviços CENTERCON Consultoria e Contabilidade S/C [...], englobando os contratos celebrados com este prestador, todas as Notas Fiscais pelo mesmo emitidas e esclarecer o motivo pelo qual o mesmo não foi declarado em DIRF.

Definir quem foram as pessoas empregadas deste prestador que executaram os serviços objeto dos pagamentos verificados. Em relação ao prestador de serviço, esclarecer o motivo pelo qual o mesmo não declarou os rendimentos recebidos em sua DIPJ, assim como a ausência total de empregados. Em atendimento a esta intimação o sujeito passivo limitou-se a informar que já havia apresentado toda a documentação que possuía em relação a este prestador.

Em razão disso, a autoridade lançadora considerou que os valores em questão deveriam ser considerados como pagamento a autônomo/contribuinte individual, sobre o qual deveria incidir a tributação previdenciária.

Em sua defesa, a Recorrente alega que depositava os valores relativos às faturas na conta corrente do Sr. Jardiel por determinação da contratada e que não poderia ser penalizada pelo descumprimento da legislação tributária e previdenciária pela Centercon.

O acórdão recorrido considerou que a falta de colaboração da Recorrente para o esclarecimento dos fatos, somada aos elementos de fato apresentados pela fiscalização seriam suficientes para lastrear a caracterização de pagamento a pessoa física, feito pela autoridade lançadora.

Entendo que o acórdão não merece reparos. O conjunto probatório carreado pela autoridade lançadora aos autos é, a meu ver, suficiente para demonstrar que não houve prestação de serviços pela Centercon, mas pessoalmente pelo Sr. Jardiel. Desse modo, correto o

lançamento das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a ele, na forma realizada pela autoridade lançadora.

### 2.3. As multas

Conforme relatado, além dos três autos de infração de obrigações principais (cota patronal, RAT e terceiros), o presente processo também é formado pelo DEBCAD n.º 37.329.929-0, lavrado para a imposição de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias (CLF 68). Como os fatos geradores objetos do presente processo são anteriores à Lei n.º 11.941/09, que promoveu uma série de alterações relativamente às multas previdenciárias, a autoridade lançadora promoveu a comparação das multas previstas na nova e na antiga sistemática (vide fls. 1356/1357 – doc. COMPMULTA), a fim de aferir se e em que competências deveria ocorrer a retroação benigna, na forma do art. 106, II, “c” do CTN.

Com efeito, a Recorrente sustenta que essa comparação foi feita de maneira equivocada, já que para levá-la a efeito, a autoridade lançadora somou as multas relativas às obrigações principais (de mora ou de ofício) com as multas por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68 ou CFL 78).

O acórdão recorrido considerou que o método de comparação adotado pela autoridade lançadora estaria correto, eis que estaria de acordo com o item 37 do Parecer PGFN/CAT n.º 433/2008<sup>12</sup> e do art. 476 da IN RFB n.º 971/2009<sup>13</sup>.

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.

<sup>12</sup> 37. Tecidas essas considerações, é possível concluir nos seguintes termos:

1) a multa prevista no revogado art. 32, § 5o, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o novo art. 32A,

inciso II, da Lei 8.212, de 1991, para fins de aferição da norma mais benéfica. Nesse caso, a norma que comina penalidade menos severa, ao que parece, é o novo dispositivo introduzido pela MP 449, de 2008.

2) quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5o, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

<sup>13</sup> Art. 476A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

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 destoaria 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 Nº 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 conexos subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), ainda que pagos, parcelados, não-impugnados, 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, além dos Autos de Infração de Obrigação Principal acima mencionados, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 327) e o relatório fiscal (fls. 329/377) especificam os Autos de Infração Acessória n.º 37.239.929-0 (CFL 68), 51.004.875-7 (CFL 30), 51.004.876-5 (CFL 34), 51.004.877-3 (CFL 35), 51.004.878-1 (CFL 59), 51.004.879-0 (CFL 78).<sup>14</sup>

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

### 3. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento os valores relativos ao Levantamento EM – cta 121030099 – Empréstimos a Diretores, bem como para aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

## Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Soares Leite – Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à exclusão do lançamento dos valores relativos ao **“Levantamento EM – cta 121030099 – Empréstimos a Diretores”**, o que será feito a seguir.

Pois bem. Minha concordância com a decisão recorrida se baseia nos elementos apresentados no Relatório Fiscal e que deixam evidente que o empréstimo registrado na

<sup>14</sup> Os 4 últimos DEBCADs são bjetos do PAF 16682-720760/2011-14.

contabilidade permaneceu sem pagamento e não havia qualquer perspectiva de que isso ocorresse. A ausência de documentos que estipulassem prazos e modalidades de pagamento, bem como a omissão dessa dívida nas declarações submetidas à Receita Federal pelas partes envolvidas, reforçam essa conclusão. Além disso, no processo de inventário dos bens deixados pelo Sr. José Ferreira Pedrosa Filho, essa dívida sequer foi considerada.

Essa conjuntura autoriza a concluir que o valor registrado como empréstimo na contabilidade, na verdade, representou uma despesa para a empresa autuada e que beneficiou efetivamente o sócio administrador, que possuía laços familiares com a antiga devedora, a empresa Phoenix Segurança Ltda.

A conclusão da fiscalização encontra respaldo em uma série de circunstâncias, dentre as quais a ausência de documentos que especificassem a forma e o prazo de pagamento da dívida. Além disso, tanto as declarações prestadas ao fisco pelas partes envolvidas quanto o processo de inventário ignoraram completamente o empréstimo. Tudo isso corrobora a constatação de que o alegado empréstimo não foi efetivamente quitado e não havia expectativa de que viesse a sê-lo, não se tratando, portanto, efetivamente de uma operação de mútuo.

Entendo, portanto, que a partir das evidências carreadas aos autos, não se pode acolher como efetiva a operação de mútuo alegada, devendo se concluir que os valores creditados dizem respeito a rendimentos recebidos a título de remuneração, assim considerados como tributáveis.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para determinar o recálculo da multa, 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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite