



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.724722/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.083 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ACF EMPRESA DE ENGENHARIA E MANUTENÇÃO INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA E DE REQUERIMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DO PRAZO ESTABELECIDO EM LEI. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Considera-se não formulado o requerimento de perícia apresentado em desacordo com as normas que regem o processo administrativo fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A prova documental será exibida na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorra alguma das hipóteses previstas na legislação que possibilite sua apresentação em circunstância diversa.

DECISÃO ADMINISTRATIVA CLARA E FUNDAMENTADA. NULIDADE. NÃO VERIFICAÇÃO.

Estando a decisão de piso adequadamente fundamentada e as razões de decidir claramente expostas, possibilitando o adequado exercício à ampla defesa e ao contraditório, inexistente justificativa para sua anulação.

CLAREZA DA AUTUAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da autuação quando todos os requisitos previstos em lei para a lavratura do auto de infração tenham sido observados pela autoridade responsável pelo lançamento.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. COMPENSAÇÃO EM DESCORDO COM A LEI. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Está sujeita a glosa a compensação de valores decorrentes da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra feita em desacordo com a lei.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKET/CARTÃO MAGNÉTICO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação em ticket/cartão magnético, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

PARCELA SALARIAL PAGA SOB A DENOMINAÇÃO DE AJUDA DE CUSTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária e destinada a terceiros sobre parcelas salariais pagas aos segurados da empresa, independentemente da denominação que lhe tenha sido dada.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

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

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ALTERAÇÃO LEGAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

O cálculo da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser efetuado de conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir os pedidos de realização de perícia, produção de novas provas e de ciência do resultado do julgamento no endereço dos representantes legais da recorrente, afastar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro, Jamed Abdul Nasser Feitoza Aldinucci, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento parcial exclusivamente para afastar a incidência da contribuição em relação ao auxílio alimentação.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 0644.157, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ/CTA) que julgou improcedente impugnação apresentada em face de Auto de Infração lavrado sob o Debcad nº 37.249.141-3 para a apuração de contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, relativas às competências 01/2007 a 12/2007.

Por bem retratar as razões expostas no Relatório Fiscal e na impugnação, transcreve-se a parte correspondente do acórdão recorrido (fls. 621/638):

Relatório Fiscal

3. Segundo o Relatório Fiscal, os valores da base de cálculo foram extraídos das folhas de pagamento/resumos (fls. 68 a 464), GFIPs (fls. 465 a 516) e em Nota Fiscal de Prestação de Serviço (fl. 517), sendo observado que:

- nas competências 01 a 08/2007 a Autuada não recolheu a contribuição previdenciária devida, referente aos valores pagos a título de ajuda de custo ao Sr. Wanderley dos Santos (valores esses obtidos nas folhas de pagamento);

- no ano de 2007 a empresa não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, instituído pela Lei nº 6.321, de 1976, conforme consulta ao MTE. Assim, os valores pagos referentes à alimentação, por se

constituírem em uma liberalidade, foram considerados base de cálculo de contribuições previdenciárias. Para o cálculo foram utilizados os valores pagos mensalmente, a título de alimentação, obtidos nas folhas de pagamento da empresa, nas competências 01 a 12/2007, referente ao escritório central-matriz, tendo sido abatido o valor descontado dos segurados;

- na competência 01/2007 a empresa compensou indevidamente o valor de R\$ 14.942,18, referente à retenção da Nota Fiscal nº 221, emitida em nome da Petrobrás Transporte S/A TRANSPETRO em 29/12/2006;

- a empresa recolheu o valor devido à Previdência Social, referente à competência 06/2007, somente no dia 25/07/2007, gerando, assim, diferença de acréscimos legais, juros e multa, conforme demonstrado nos relatórios DD Discriminativo do Débito e DAL Diferença de Acréscimos Legais, em anexo.

3.1. As contribuições incluídas neste lançamento foram apuradas nos seguintes levantamentos: AL1 (valor Alimentação sem GFIP); AC1 (valor ajuda de custo sem GFIP); GL1 (glosa de compensação); e DAL (diferença de acréscimos legais).

4. Conforme informa a autoridade fiscal, foram emitidas Representações Fiscal para Fins Penais (RFFP), referentes à configuração, em tese, de sonegação de contribuições previdenciárias e crime contra a ordem tributária.

Impugnação

5. Regularmente cientificada em 24/05/2010 (fl. 2), a Contribuinte apresentou impugnação em 22/06/2010, alegando, em síntese que:

a) “a presente Defesa é plenamente tempestiva, atendendo a este pressuposto de admissibilidade a contento”;

b) a presente cobrança é completamente descabida, não encontrando amparo legal que confira suporte aos seus fundamentos, dada a inexistência de débito e a ilegalidade da multa, isto porque “a diferença nesse recolhimento [...] se deu única e exclusivamente pela desconsideração do AFRF dos valores pagos a título de ajuda de custo, dos valores pagos a título de auxílio educação, e de indevida glosa sobre a nota fiscal nº 221, emitida em 29.12.2006 [...] que contabilmente foi lançada em 01/2007”, o que não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, uma vez que houve, efetivamente a retenção de 11%;

c) a limitação ao direito de a Impugnante ter acesso aos motivos ou documentos em que se baseou o auditor para lavrar dois autos de obrigação principal e dois de obrigação acessória, “cujos fundamentos são os mesmos e geram confusão à defesa, justamente porque indevidamente seccionados, quando em verdade a motivação é única, dificultando ao defendente fazer a ampla defesa, porque repetitiva”. Desse modo, o agir do Fiscal não repercutiu apenas na ofensa ao contraditório em seu sentido estrito (formal), mas também no “desatendimento ao devido processo em sentido material, justamente porque resultou ausente a fundamentação objetiva das autuações”, tornando nulo o ato administrativo, sendo sua invalidação perfeitamente possível, “através do procedimento de revisão dos lançamentos, desencadeado com a presente defesa administrativa, o que desde já requer”;

d) em relação à glosa da compensação efetuada, no valor de R\$ 14.942,18, relativo à retenção da Nota Fiscal nº 221, emitida em nome da TRANSPETRO, no último dia de funcionamento do ano, efetivamente fez as retenções determinadas por lei, 11% sobre o valor da Nota, o que não foi considerado pelo Auditor-Fiscal. Em relação ao atraso ocorrido no pagamento da GPS relativa à competência 06/2007,

também não houve qualquer prejuízo ou omissão quanto ao referido lançamento de créditos indevidos e, “ainda que fossem devidos, apresenta divergências de valores em seus demonstrativos de débito, assim como deixa de observar com perfeição as bases de cálculos das exações previdenciárias lançadas”;

e) “É certo que quando efetua uma venda de serviços, a Companhia tem impostos retidos, que devem ser lançados em ‘Impostos a Recuperar (Ativo)’, devendo observar sempre o valor efetivamente recebido em relação a referida Nota Fiscal”, sendo que “a referida apuração somente irá ocorrer com o pagamento da Nota Fiscal, que apesar de emitida em 29.12.2010, apenas foi paga em janeiro de 2007, quando a empresa efetuou seus ajustes no Lançamento”, de forma que o referido procedimento não gerou nenhum pretensão crédito fiscal nem mesmo qualquer prejuízo ao erário”, o que irá comprovar com a necessária perícia;

f) a perícia contábil verificará que “a empresa autuada vem acumulando créditos relativos a valores que ainda não foi possível compensar e que certamente servirão de base para restituição devida a autuada, sendo certo que sempre é possível efetuar a compensação do seu crédito ao INSS, nas competências subsequentes, até zerar o seu saldo, vez as sobras existentes dos 11% de INSS retido em notas fiscais”. Também será possível apurar a existência de diferenças de acréscimos legais lançados na autuação, em face de alegada intempestividade no recolhimento efetuado com relação à contribuição devida no mês de junho de 2007;

g) quanto aos valores pagos a título de alimentação aos empregados, entende que o fato da empresa não ter apresentado sua inscrição no PAT ensejou indevido lançamento, tomando aqueles valores gastos a título de alimentação como base tributável para a contribuição previdenciária, não considerando o fiscal que a autuada desenvolve, e já desenvolvia à época, a proteção alimentar dos seus trabalhadores;

h) “Ademais, existem previsões reiteradas nas convenções coletivas de trabalho dos Sindicatos da Indústria da Construção do Estado da Bahia, firmadas pelo sindicato ao qual a empresa é filiada e o sindicato dos trabalhadores da respectiva categoria, de que seria subsidiado o custo da refeição fornecida aos funcionários”; portanto, já havia na empresa a prática de fornecer alimentação aos empregados;

i) o art. 3º da Lei nº 6.321, de 1976, declara que “não se inclui no salário-de-contribuição a parcela paga pela empresa a título de Programa de Alimentação do Trabalhador, justamente porque não é salário. Assim, a parcela in natura recebida pelo empregado que estiver de acordo com o PAT não terá incidência da contribuição previdenciária”;

j) “A falta da inscrição formal no PAT somente pode gerar, na forma do art. 8º do Decreto 5, de 1991, a vedação da empresa para se valer do incentivo fiscal de dedução dos gastos no seu Imposto de Renda (perdendo o direito de créditos remanescentes, inclusive) e a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória ou instrumental (como é a mera e formal inscrição no PAT, que se processa perante os Correios e está automaticamente aprovada neste mesmo momento)”. Tal raciocínio encontra guarida no art. 113, § 2º do CTN, que trata das obrigações acessórias, e que se aplica ao caso concreto, afirmando-se no § 3º do mesmo dispositivo legal que a sua inobservância acarretaria somente a aplicação de multa, se houvesse previsão legal, mas nunca a cobrança de tributo;

k) os julgamentos proferidos pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, abonam

o direito da Defendente e reafirmam o direito à desconstituição do presente lançamento, uma vez que expressam o entendimento de que parcelas como a alimentação fornecida pela empresa não integram o salário de contribuição. Assim, não há que se falar em declarar tais valores atinentes ao PAT em GFIP e em infração ao art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212/91;

l) na improvável hipótese de superação das razões expostas, protesta pela realização de perícia técnica, “visando apurar a real base de cálculo do suposto débito, cujos números foram obtidos através de amostragem”;

m) traça um paralelo entre o pagamento de valores a título de ajuda de custo (mensalmente, a Wanderley dos Santos) e valores recebidos a título de licença-prêmio não usufruída, auxílio transporte, auxílio-creche, auxílio-babá e outros, alegando que tais verbas não possuem natureza salarial, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária, afirmando textualmente que “as verbas pagas ao empregado para auxiliar nas despesas de aluguel, ainda que tenham denominação de auxílio ou de ajuda de custo e mesmo que pagas com habitualidade, como no caso em concreto, têm nítida natureza indenizatória, posto que visam a ressarcir o empregado pelas despesas com moradia em localidade distante do seu domicílio”;

n) faz-se necessária a realização de perícia para demonstrar que os valores pagos a título de ajuda de custo, buscam restituir despesas inerentes a própria atuação, jamais complementação de salário, uma vez que a atuação não é clara ao tentar desnaturar a ajuda de custo suportada pela empresa atuada;

o) “tem-se o sintoma de que o presente processo administrativo pode vir a ser concluído, sem que tenham sido examinadas matérias constitucionais, situação em que os julgadores restringiriam sua atuação à aplicação de exclusivas normas de inferior escalão jurídico. O que não se pode admitir”, eis que ao solucionar uma questão tributária devem ser considerados os diversos princípios e normas plasmadas na Constituição, de natureza genérica (legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, isonomia, vedação de confisco, ampla defesa, contraditório, etc), e específica (não-cumulatividade, seletividade, progressividade, generalidade, universalidade, competência, etc.);

p) insurge-se quanto a aplicação de juros capitalizados e da taxa Selic aos créditos previdenciários, alegando que “o STJ já tem posição consolidada de que a Taxa Selic não pode ser aplicada cumulativamente, com outros índices de reajustamento, motivo pelo qual, não devem prosseguir as formas de cálculo elaborados pelo agente atuante”;

q) compulsando o DAD anexado à NFLD em apreço, verifica-se que foram aplicadas multas que atingiram o patamar de 75% do débito, sendo certo que o valor seria fixo, considerando que o contribuinte entregou GFIP em todos os meses, sendo que a multa em percentual sobre lançamentos indevidos possui inequívoco intuito confiscatório;

r) em face da revogação do art. 32, §§ 4º e 5º, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009, é certo que a lei só retroage quando mais benéfica ao contribuinte, sendo, dessa forma, inaplicável a multa requerida e necessário que a atuação seja anulada;

s) também é imprescindível a produção de prova documental e pericial contábil, a fim de promover um julgamento justo, pelo que requer “o deferimento de produção de prova, oportunidade em que a empresa juntará documentos e apresentará demonstrações contábeis a fim de demonstrar a correção dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária, em especial os itens relativos à indevida glosa sobre as retenções efetuadas na Nota Fiscal 221, correção do recolhimento devido em 06/2007 e os requisitos do PAT a da ajuda de custo que não

permitem componham a base de cálculo da contribuição”, apresentando quesitos e “protestando pela juntada de quesitação suplementar”;

t) requer a improcedência do lançamento de débito, reiterando que todos os documentos estão à disposição da Receita Federal e pleiteando “a comunicação quanto ao resultado desta defesa no endereço profissional dos patronos do contribuinte, sob pena de nulidade (art. 39, I, do CPC)”.

Decisão de Primeira Instância Administrativa

A DRJ/CTA julgou a impugnação improcedente, conforme pode se verificar da ementa da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

É devida a contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados.

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. AUSÊNCIA.

Integram o salário-de-contribuição as verbas pagas pela empresa, a título de alimentação, sem a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

AJUDA DE CUSTO.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. LEGALIDADE Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O cálculo para a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte deve ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou ajuizamento da execução fiscal, comparandose a legislação atual e a vigente à época dos fatos geradores.

JUROS. TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

Possui previsão legal a incidência de juros com base na taxa Selic para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995, sendo de caráter irrelevável.

PROVA PERICIAL. LIMITES. OBJETIVOS.

A perícia se destina à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, devendo o julgador refutar aquelas que entender desnecessárias ou prescindíveis.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Em sede de recurso voluntário o sujeito passivo repisa questões trazidas na impugnação e alega adicionalmente o que segue:

- nulidade da decisão recorrida pelo não deferimento da realização de perícia
 - i) para comprovar a existência de crédito de INSS pelo Contribuinte, capaz de garantir a compensação com os valores exigidos; ii) para atestar a correção do procedimento da Recorrente em relação a retenção da NF 221 emitida em nome da Transpetro, com a verificação dos lançamentos contábeis respectivos; e iii) no que respeita aos valores pagos a título de ajuda de custo, para a correta apuração da base de cálculo da contribuição exigida. Reitera o pedido de perícia a apresentado em sede impugnatória;
- a necessidade de perícia de ofício pelo julgador de 1ª instância se mostra ainda mais flagrante quando se demonstra que houve majoração de bases de cálculo no confronto simples entre os balancetes e Livros Razão apresentados pela recorrente à fiscalização e os constantes dos Discriminativos Analíticos de Débito - DAD emitidos pela autoridade autuante;
- a razão desta discrepância é que a fiscalização considerou como salário de contribuição o percentual de 20% sobre a folha de pagamentos da empresa, quando o correto seria considerar tal percentagem, mas incidindo sobre os valores pagos a título de alimentação com os trabalhadores, o que importa em base de cálculo diversa e menor do que a utilizada - na forma do art. 28 da Lei 8212/91, que afirma a incidência sobre 20% da totalidade dos pagamentos feitos a título de alimentação;

-
- a produção de prova pericial não se realizou, não sendo nem mesmo fundamentada a sua negativa, culminando numa decisão equivocada que julgou procedente o lançamento tributário, apesar de reconhecer pela necessidade de adequar o percentual da multa aplicada para uma mais benéfica;
 - a garantia da ampla defesa possui previsão constitucional, art. 5º, inciso LV da Carta Magna de 1988, sendo aplicada a todos os processos, judiciais e administrativos, além do que, na forma do art. 37 da Constituição Federal, os agentes estão sujeitos ao princípio da legalidade estrita, sob pena de nulidade de seus atos caso firam as garantias ou descumpram as normas jurídicas vinculantes ao seu agir;
 - a produção de prova pericial seria o único meio para um convencimento do julgador para a improcedência da notificação ora recorrida, não seria prescindível ou impraticável;
 - a ausência de produção da prova técnica, pericial, implicou em um prejuízo visível para a recorrente, que teve uma notificação a si imputada como procedente sem que lhe fosse garantido o direito de produzir as provas possíveis e necessárias para combater a notificação, provas estas que em sua grande maioria encontram-se nos contratos ajustados, e nos lançamentos efetuados;
 - a decisão ora recorrida, carece de fundamentação, contrariando o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, o qual exige a apresentação dos fundamentos em que as autoridades administrativas se baseiam para realizar os atos de sua competência;
 - a decisão recorrida limitou-se a repetir os termos da autuação inicial, ou seja, adotou os termos da peça de notificação inicial e repisou sua fundamentação legal, negando-se, terminantemente, a enfrentar o aspecto da constitucionalidade da norma;
 - as razões de decidir não foram expostas pelo julgador de origem, ferindo o princípio constitucional da moralidade administrativa, que reside em analisar a norma na forma determinada pelo legislador, e não amoldá-la à necessidade do órgão autuante.

Repisa pedidos apresentados por via impugnatória, requer que seja declarada a nulidade da decisão recorrida e a juntada de novas provas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

Nulidade da Decisão Recorrida e Pedido de Perícia e Apresentação de Novas Provas

Com relação à nulidade da decisão recorrida, suscitada em razão do indeferimento de perícia requerida em sede de impugnação e à produção de novas provas, tem-se que os arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/1972 estabelecem:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Observa-se, a princípio, que o inciso IV do art. 16 acima reproduzido é bastante claro quanto à obrigatoriedade de o sujeito passivo indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional designado para a realização da perícia tida por necessária. Além disso, o § 1º do mesmo artigo preceitua que, em caso de inobservância ao disposto no inciso IV, o pleito pericial considerar-se-á não formulado.

Examinando-se o conteúdo da impugnação, constata-se inexistir referência ao perito que deveria ter sido indicado pela recorrente, fato que se mostra suficientemente apto a afastar a argumentação recursal quanto à nulidade da decisão recorrida, em vista de o requerimento trazido na impugnação ter sido apresentado em desacordo com a legislação que rege a matéria, ou seja, trata-se de pleito pericial considerado como “não formulado” a teor das disposições normativas supracitadas.

Ainda em relação à perícia, os quesitos apresentados pela recorrente foram os seguintes:

1. Queiram os Srs. Peritos especificar quais valores foram pagos pela empresa a título de Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. Queiram especificar a modalidade dos valores pagos a título do PAT se deram em pecúnia ou natura, através de vales, etc

3. Queiram os Srs. Peritos especificar os valores e a que título se deram os pagamentos efetuados a título de ajuda de custos em favor de Wanderley dos Santos.

4. Queiram os Srs. Peritos verificar a que se refere, valor, multa e correções relativos ao recolhimento efetuado em 25.07.2007. é correto os acréscimos legais postos na autuação relativo ao recolhimento do valor devido em 25.07.2007?

5. Podem os Srs. Peritos especificar os lançamentos contábeis efetuados a título de retenção da Nota Fiscal 221. Qual a sistemática adotada?

6. Podem os Srs. Peritos especificar a data de pagamento da referida nota fiscal 221, se os Créditos foram lançados no conta corrente da empresa? Bem assim se a empresa a empresa autuada possuía crédito a compensar?
7. Possui a empresa autuada débitos a título de terceiros relativo aos valores do PAT? Queiram especificar o valor.
8. E em relação a ajuda de custo. Possui a autuada valores a recolher na conta terceiros?
9. Queiram os Srs. Peritos especificar como a empresa efetuou seus lançamentos no ano de 2007, relativo aos serviços prestados?
10. É possível verificar na contabilidade os valores pagos a título férias, indenizações, salários e rescisões relativos aos empregados da matriz e filial?
11. Possuía a autuada outras autuações que lhe retirasse a natureza de primariedade, na forma do AI 37.249.143-0?
12. Queiram os Srs. Peritos especificar se as parcelas salariais estão inseridas na RAIS? E na GFIP? Os documentos apresentados pela empresa são suficientes para a análise das contribuições previdenciárias?
13. RAIS e GFIP possuem a mesma base de cálculo?
14. Quais os índices e respectivos percentuais a título de juros e taxa Selic aplicados ao caso em tela?
15. A aplicação dos juros e taxa Selic é cumulativa?
16. Quanto ao percentual de multa aplicada pela fiscalização do INSS, qual o percentual aplicado em cada fase do processo administrativo?

De se notar que tais quesitos dizem respeito a matéria de prova e a questões relacionadas a interpretação da legislação tributária. Tratam-se de indagações que não demandam a designação de profissional com qualquer tipo de conhecimento técnico específico. A análise das normas jurídicas afetas à autuação e o exame das provas já trazidas aos autos mostram-se suficientes para os deslinde de quaisquer dos questionamentos com base nos quais a recorrente busca fundamentar o pleito pericial, o qual revela-se, consoante art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, absolutamente prescindível como bem concluiu a decisão recorrida, conforme trechos que se faz mister reproduzir:

Da prova pericial e documental

19. A Autuada protesta pela realização de perícia para apurar a real base de cálculo em relação aos valores pagos a título de alimentação, cujos números, segundo alega, teriam sido obtidos por amostragem. Também pretende demonstrar que os valores pagos a título de ajuda de custo, buscam restituir despesas inerentes a própria atuação e não complementação de salário. Apresenta quesitos às fls. 560/561.

19.1. O Relatório Fiscal é bastante claro ao informar que, “Para o cálculo do valor do salário de contribuição referente à alimentação foram utilizados os valores pagos mensalmente a título de alimentação obtidos nas folhas de pagamento da

empresa, nas competências 01 a 12/2007, referente ao escritório centralmatriz, tendo sido abatido o valor descontado dos segurados” (subitem 3.3, fl. 56). Portanto, não se trata de “amostragem”.

19.2. Também os valores pagos a título de ajuda de custo a Wanderley dos Santos foram obtidos nas folhas de pagamento da empresa (subitem 3.2, fl. 56), as quais foram juntadas aos autos pela autoridade fiscal.

19.3. A matéria em julgamento, portanto, não demanda conhecimento técnico específico que não seja da competência da autoridade julgadora. Com efeito, como ensina Antônio da Silva Cabral, a perícia “supõe a pesquisa de fatos por pessoas de reconhecido saber, habilidade e experiência, que permitam o esclarecimento de certas dúvidas surgidas com o processo”. E acrescenta que “antes de tudo, portanto, é necessário que o simples exame dos autos pelo julgador não seja suficiente, exigindo-se o pronunciamento por parte de técnico especializado no assunto”, não sendo este o caso, todavia.

19.4. Por outro lado, nos termos do art. 16, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (além da formulação de quesitos [apresentados às fls. 560/561, é necessária a indicação do nome, endereço e qualificação profissional do seu perito, o que não ocorreu no caso presente).

19.5. Há que esclarecer, ainda, que a prova pericial não é substitutiva do ônus que possui a Impugnante de provar suas alegações. Assim, ante a conduta da Contribuinte, que do seu ônus não se desincumbiu, por considerar prescindível a realização de perícia e por não atender aos requisitos legais, rejeita-se o pedido, com base no art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O fato de o Colegiado *a quo* ter indeferido o pedido de realização de desnecessária perícia ou mesmo para a apresentação de provas fora do prazo estabelecido na legislação não implica preterição do direito de defesa como tenta fazer crê a recorrente. Trata-se de decisão pautada nas disposições normativas que tratam do tema.

Sobre os artigos da Portaria MPAS nº 357/2002, suscitados na peça recursal, embora não acudam a recorrente por fazerem referência à “faculdade” atribuída ao julgador administrativo para determinar, de ofício, a realização das perícias que entender necessárias, deveria saber o representante da apelante que, nos termos do art. 25 da Lei nº 11.457/2007, a norma aplicável ao Processo Administrativo Fiscal – PAF, inclusive no que diz respeito às contribuições previdenciárias e às destinadas a outras entidades ou fundos, os denominados “terceiros”, é, desde 1º/03/2008, o Decreto nº 70.235/1972. De igual modo, inaplicável ao presente caso a redação do art. 17 do citado Decreto nº 70.235/1972 reproduzida no recurso voluntário, cujo texto foi alterado ainda em 1997 e também do art. 19 de referida norma, que se encontra revogado desde 1993.

Relativamente à assertiva aventada no apelo recursal de que a negativa de produção de prova pericial não teria sido fundamentada, “*culminando numa decisão equivocada que julgou procedente o lançamento tributário, apesar de reconhecer pela necessidade de adequar o percentual da multa aplicada para uma mais benéfica*”, o trecho da decisão fustigada que acima se reproduziu evidencia carecer de razão essas alegações, eis que demonstra claramente os fundamentos da decisão da DRJ/CTA.

No que respeita a aplicação da multa mais benéfica ao caso ora analisado, essa constatação não tem nenhuma relação com situação que pudesse demandar a realização de perícia. Trata-se tão-somente de esclarecimento sobre a aplicação de penalidade em relação a infrações tributárias a que legislação superveniente tenha atribuído sanção menos severa, de acordo com previsão contida no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN, em razão das alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991, pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Aliás, o cálculo da multa com a aplicação da denominada “retroatividade benigna” foi efetuado ainda por ocasião da autuação.

Dessarte, tendo em vista o indeferimento de perícia e de apresentação de novas provas requeridas na impugnação encontrar-se respaldado na legislação disciplinadora do PAF, não se verifica nenhuma ofensa a princípios constitucionais como o da ampla defesa, do contraditório ou da legalidade. Tampouco existem elementos que possam levar à decretação de nulidade do acórdão atacado.

Ademais, pelas razões acima expostas, indefiro o pedido de perícia reiterado no recurso voluntário, assim como o requerimento para a produção de provas extemporâneas, tendo em conta que, a menos que reste demonstrada uma das situações previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que não é o caso, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

Ainda em relação à presente preliminar, há questões aqui arroladas que estão diretamente relacionadas a questões de mérito e que serão tratadas quando de sua análise.

Nulidade da Decisão Recorrida por Falta de Fundamentação da Decisão

Recorre o sujeito passivo ao inciso IX do art. 93 da Constituição com o intuito de demonstrar que o *decisum* de primeira instância administrativa carece de fundamentação. Consoante aduz, “*a decisão recorrida limitou-se a repetir os termos da autuação inicial, ou seja, adotou os termos da peça de notificação inicial e repisar (sic) sua fundamentação legal, negando-se, terminantemente, a enfrentar o aspecto da constitucionalidade da norma*”. Ainda segundo alega, o acórdão fustigado apesar de verificar a existência de uma glosa e de créditos passíveis de compensação, não mencionou sequer a prova pericial, por entender que o pleito não atendia requisitos formais do Decreto nº 70.235/1972.

Mais uma vez a contribuinte busca fundamentar sua discordância em relação ao julgamento de primeira instância administrativa a partir de normas inaplicáveis ao PAF.

O art. 93 da Constituição encontra-se inserido no seu Capítulo III, “Do Poder Judiciário”, ou seja, referido dispositivo está direcionado à atuação daquele Poder no julgamento das lides judiciais. A respeito do art. 27 do ato denominado “Portaria nº 148/96” (reproduzido no apelo da contribuinte), vê-se tratar-se da Portaria Ministro de Estado do Trabalho - MTB Nº 148, de 25 de janeiro de 1996 (publicada no DOU de 26/01/1996). Deveria o responsável pela defesa do sujeito passivo saber que esse ato normativo não tem aplicação no âmbito do Ministério da Fazenda, ainda mais em se tratando de PAF, que segue rito próprio, disciplinado em lei específica.

Somente com o fim de melhor esclarecer toda essa situação, a necessidade de motivação das decisões administrativas decorre dos princípios do contraditório e da ampla defesa, insculpidos no inciso LV do art. 5º da Constituição/1988. Em termos legais, é o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 que estabelece a obrigatoriedade de que as decisões adotadas no âmbito do PAF sejam devidamente fundamentadas. Vejamos:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Além do que, diferentemente do que afirma a recorrente, até mesmo em um exame perfunctório do acórdão vergastado é perceptível que a decisão nele contida encontra-se perfeitamente fundamentada nas leis instituidoras das contribuições sociais abrangidas no lançamento. Ocorre que o intento da apelante é de que o julgador administrativo se ponha “a enfrentar o aspecto da constitucionalidade da norma” tributária, afastando sua aplicação, o que, conforme se verá mais adiante é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, pelo art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF e pela Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória por este Colegiado.

Sobre a alegação de necessidade de perícia com o fulcro de demonstrar a pretensa impertinência da glosa de compensação, procedida por ocasião do procedimento fiscal, ou ainda da incidência de tributação sobre valores pagos a título de ajuda de custo, reafirma-se a desnecessidade de produção de prova pericial para tal. De se esclarecer, consoante já se fez no julgado sob ataque, que a prova pericial não tem o condão de substituir o ônus legalmente imposto ao recorrente de comprovar as alegações trazidas a baila no decorrer do PAF.

Desse modo, não restando verificada a aduzida ausência de fundamentação ou ainda falta clareza na decisão de piso, afasta-se a presente preliminar, posto que as razões de decidir expostas no acórdão da DRJ/CTA mostram-se assaz inteligíveis, inexistindo qualquer tipo de prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo ou mesmo ofensa ao princípio constitucional da moralidade administrativa.

Nulidade por Falta de Clareza na Autuação

Neste ponto, convém inicialmente asseverar que não somente o lançamento e as decisões administrativas necessitam ser fundamentadas, mas, de acordo com o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, também as razões trazidas na impugnação ou no recurso voluntário precisam evidenciar a motivação fática e os fundamentos jurídicos em que se acostam.

Digo isso porque a reclamante discorre que o fato de se ter efetuado quatro lançamentos distintos em razão da mesma base de cálculo teria dificultado sobremaneira sua defesa, mas não aponta qualquer irregularidade no procedimento administrativo e nem ao menos os motivos que teriam acarretado o mencionado prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa.

Os lançamentos relacionados à obrigação principal (contribuições previdenciárias da empresa, contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, e contribuição destinada a outras entidades ou fundos, os denominados “terceiro”) têm, de fato, a mesma base de cálculo, que é a remuneração paga aos segurados empregados, mas isso está definido em lei. Já o auto de

infração por não informação de fatos geradores das contribuições sociais em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, trata-se de autuação por descumprimento de obrigação acessória, que em nada se confunde com as autuações pelo não recolhimento de tributo, estando, inclusive, fundamentada em disposição legal diversa.

Não se pode olvidar ainda que todos os autos de infração estão apropriadamente fundamentados, carecendo de plausibilidade a tese de prejuízo à defesa, sendo natural e recorrente a adoção desse tipo de procedimento na esfera tributária. A sistemática adotada pela autoridade autuante não implica qualquer tipo de ilegalidade como sugerem as alegações recursais.

Em outra esteira, o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 traz os requisitos para a lavratura de auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Analisando-se o presente Auto de Infração, o Relatório Fiscal e seus demais anexos constata-se que todos os requisitos previstos em lei para sua lavratura foram regiadamente observados pela autoridade fiscal, verificando-se completamente descabida a asserção recursal de que a autuação padeceria de vício tendente a atrair a aplicação da Súmula nº 346 do STF, com a consequente anulação do lançamento.

Além disso, não se vislumbra a alegada falta de clareza no Auto de Infração e em seus anexos, acrescentando-se ainda que o crédito foi constituído por servidor competente, a autuação encontra-se devidamente motivada e dela consta a qualificação do sujeito passivo, a discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas e do período a que se refere, o valor do crédito tributário, o prazo para recolhimento ou impugnação, as disposições legais infringidas, a assinatura da autoridade autuante (com a indicação do seu cargo e do número de sua matrícula) e o local e a data de sua lavratura. Tudo em conformidade com a disciplina legal.

Dito isso, rejeito preliminar de nulidade do lançamento, esclarecendo mais uma vez que questões de mérito referidas no presente tópico (multa confiscatória e pagamento de valores a título de auxílio alimentação sem a devida inscrição no PAT) serão objeto de exame em título específico.

MÉRITO

Impugnação dos Valores Lançados e Indevida Glosa das Compensações Efetuadas em Face da Retenção na Nota Fiscal 221

No que é pertinente à compensação de valores decorrentes da prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, o **caput** do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe à empresa contratante o dever de reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida no mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura. Os §§ 1º e 2º do mesmo artigo determinam que o valor retido seja destacado em nota fiscal ou fatura, para que, desse modo, a empresa prestadora possa compensar a quantia retida por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social, devidas sobre a folha de pagamento de seus segurados.

Do exame da Nota Fiscal nº 221 (fl. 517), constata-se que não houve o destaque de 11% (onze por cento) sobre o valor referente à prestação de serviços inserto no documento fiscal, restando descumprida a regra contida no § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991. Além do mais, a recorrente não trouxe aos autos qualquer documento apto a comprovar a alegação quanto à efetiva ocorrência da retenção. O único elemento apresentado no intuito justificar os pressupostos recursais trata-se do quadro constante do “documento” de fl. 600, mas as informações ali inseridas vieram desacompanhadas das provas necessárias a respaldá-las, isto é, referido impresso não se presta a legitimar os argumentos apresentados no recurso voluntário.

Vale reiterar que, diversamente do que insiste em defender o sujeito passivo, mais uma vez não se está diante de circunstância que requeira a realização de perícia contábil ou algo que o valha, até mesmo no que se refere à verificação de diferenças de acréscimos legais. Trata-se de matéria de prova. Tivesse a empresa elementos probatórios capazes de infirmar o feito fiscal, poderia tê-los exibido no curso do próprio procedimento fiscalizatório ou por ocasião da impugnação, o que não foi feito.

Pelas razões manifestadas, nego provimento ao recurso neste ponto.

Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias

A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Com base na previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incide as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei sob a denominação de “salário-de-contribuição”.

Vejamos a abrangência legal do salário-de-contribuição em relação à remuneração de segurados empregados e trabalhadores avulsos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado¹, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

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.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual

¹ CTN, art. 110.

destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Auxílio Alimentação

O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

Art. 28.

[...]

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

[...]

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação *in natura* recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário-de-contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e previdenciária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio-alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba. Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg no REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições

para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171. 2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento pacificado no STJ, foi editado Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT.

Conforme alínea “c” do inciso II do § 1º do art. 62 RICARF, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011). Resta, portanto, avaliar se a situação retratada nos autos se amolda ou não ao previsto em referido Ato Declaratório.

Verifica-se das folhas de pagamento da empresa (fls. 68/464) a existência de rubrica com a denominação “alimentação” no período abrangido lançamento. O recurso voluntário esclarece que o pagamentos dessa utilidade foi feito por meio de “*impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada*”, ou seja, de *ticket/cartão magnético*.

Contudo, o Ato Declaratório nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, dentre os quais encontra-se o AgRg no REsp nº 1.119.787 (ementa reproduzida acima), fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “*alimentação fornecida pela empresa*”, o que não abrange *ticket/cartão magnético* que é a forma com que a recorrente disponibiliza essa espécie de salário utilidade a seus obreiros. Referida forma de pagamento, do mesmo modo, não atrai a aplicação do art. 3º da Lei nº 6.321/1976.

Desse modo, para se beneficiar da isenção prevista na alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 a empresa necessitaria cumprir rigorosamente os requisitos previstos nesse dispositivo, o que não se verifica na situação ora analisada. De se esclarecer que o fato de o benefício encontrar-se previsto em convenções coletivas de trabalho firmada por sindicato do qual a recorrente se diz filiada não supre a necessidade de que seu pagamento ser feito de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Tampouco tem o sindicato competência para certificar a qualidade da alimentação fornecida com base no PAT como imagina a recorrente.

O cumprimento dos requisitos do PAT pressupõe a regular inscrição da empresa no referido programa, em observância ao art. 2º da Portaria MTE nº 3/2002, *in verbis*:

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do

Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br).

§ 1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§ 2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação².

§ 3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Assevere-se que, ao revés do que apregoa o sujeito passivo, a inscrição no PAT não é mera formalidade. Trata-se de medida necessária que impõe à pessoa jurídica o cumprimento dos requisitos do programa e possibilita a fiscalização de sua regular execução. Diga-se de passagem que não é competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil verificar o cumprimento do Programa de Alimentação do Trabalhador e sim do Ministério do Trabalho e Emprego e para isso, repise-se, a empresa precisa estar regularmente inscrita nesse programa. Ao órgão de fiscalizador cabe somente o lançamento das contribuições devidas em relação a pessoa jurídica que, não fazendo parte PAT, tenta se valer indevidamente da isenção de contribuições sociais.

Sobre a afirmação de que a falta de inscrição no PAT somente poderia ocasionar a vedação para que autuada pudesse se valer da dedução dos gastos com o auxílio alimentação no seu imposto de renda, na forma do art. 8º do Decreto nº 5/1991, de se dizer que a isenção aqui referida está regulada em norma específica e de obrigatória observância, e essa norma é Lei nº 8.212/1991. O descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária, corretamente formalizada por meio do presente auto de infração. Cabe aqui esclarecer que, não obstante o que consta do apelo recursal, o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

Vale ressaltar que os pareceres e a jurisprudência suscitada pela recorrente, além não vincularem os julgadores administrativos, abordam circunstâncias diversas da retratada nos autos, não acudindo a recorrente.

Quanto à realização de perícia técnica para apurar a real base cálculo do tributo (que teria sido apurado por amostragem), cabe aqui somente reproduzir trecho do acórdão recorrido a esse respeito, o qual é esclarecedor:

19.1. O Relatório Fiscal é bastante claro ao informar que, “Para o cálculo do valor do salário de contribuição referente à alimentação foram utilizados os valores pagos mensalmente a título de alimentação obtidos nas folhas de pagamento da empresa, nas competências 01 a 12/2007, referente ao escritório central-matriz, tendo sido abatido o valor descontado dos segurados” (subitem 3.3, fl. 56). Portanto, não se trata de “amostragem”.

Ademais a informação contidas na decisão de piso pode facilmente ser conferida a partir das folhas de pagamento (68/464) e do relatório denominado “DD – Discriminativo do Débito” (fls. 6/9).

Há ainda no recurso voluntário afirmação que dá conta de hipotética discrepância no que a fiscalização considerou como salário-contribuição. Vejamos:

A razão desta discrepância é que a fiscalização considerou como salário de contribuição o percentual de 20% sobre a folha de pagamentos da empresa, quando o correto seria considerar tal percentagem, mas incidindo sobre os valores pagos a título de alimentação com os trabalhadores, o que importa em base de cálculo diversa e menor do que a utilizada - na forma do art. 28 da Lei 8212/91, que afirma a incidência sobre 20% da totalidade dos pagamentos feitos a título de alimentação, na espécie!

Essas afirmações feitas no apelo recursal não têm nenhum sentido. O salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros) em relação aos segurados empregados não é representado por 20% sobre a folha de salários, mas pela totalidade remuneração paga a esses trabalhadores. Imagina-se que o questionamento diga respeito não à base de cálculo, mas à contribuição da empresa, que se encontra definida no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

As razões acima desenvolvidas dão conta que o auxílio-alimentação pago por meio de ticket ou cartão magnético pela empresa integra o salário-de-contribuição e, por essa razão, não vislumbro qualquer defeito no lançamento, o qual fez incidir o percentual de 20% sobre essa parcela, à luz do disposto no inciso I do art. 22 da Lei de Custeio Previdenciário.

Nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Ajuda de Custo

Inicialmente, é preciso ressaltar que a rubrica aqui analisada não guarda identidade com valores relacionados licença prêmio, auxílio transporte, auxílio-creche, auxílio-babá, auxílio pré-escola, prêmio por produtividade, gratificação semestral ou de balanço, diárias para viagem ou participação nos lucros e resultados. Desse modo, a cantilena contida no apelo recursal a esse respeito não será objeto de análise, pois não têm nenhuma relação com a matéria em litígio e seu conteúdo não socorre o sujeito passivo em seu intento de ver afastada a atuação.

As quantias em relação às quais foi efetuado o lançamento, esclarece a recorrente, foram pagas a um de seus empregados com habitualidade para auxiliar nas despesas de aluguel e, segundo entende, teriam natureza indenizatória.

Como forma de dar sustentação a seus argumentos, a apelante recorre ao § 2º do art. 457 da CLT para afirmar que as ajudas de custos não se incluem no salário, devido à sua natureza indenizatória. Ocorre que referido dispositivo, na redação vigente quando da ocorrência do fato gerador, estabelece o seguinte:

Art. 457. [...]

[...]

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado.

[...]

Não se discorda que valores pagos pelas empresas a seus empregados, a título de ajuda de custo, como forma de ressarcir despesas comprovadamente havidas com o desempenho da atividade laboral ostentam natureza indenizatória e, dessa forma, não integram o salário ou a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros. Ocorre que não se inclui na definição de ajuda de custo valores decorrentes da relação de trabalho destinados ao pagamento de despesas com aluguel, como na situação que aqui se apresenta.

O conceito de salário e de salário-de-contribuição, reproduzidos alhures, abrangem, dentre outros, os valores pagos pela empresa para o dispêndio com moradia pelos empregados. Não é concebível que se suponha que ao rotular parcelas dessa natureza de “ajuda de custo” sobre elas deixarão de incidir contribuições previdenciárias ou de terceiros.

De outro eito, têm-se na norma previdenciária (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “g”) a possibilidade de se excluir da base de cálculo das contribuições em referência a ajuda de custo previstas no art. 470 da CLT, desde que recebida em parcela única. Confira-se:

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

[...]

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

[...]

No caso concreto, é fácil constatar que as quantias pagas ao empregado Wanderley dos Santos, sob a denominação de “ajuda de custo” não têm natureza indenizatória e não está enquadrada na alínea “g” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, restando claro seu caráter remuneratório, sendo absolutamente desnecessária a realização de perícia para se chegar a essa constatação.

Também nesse ponto, a jurisprudência suscitada não guarda identidade com o caso concreto, não acudindo a recorrente.

Nego provimento ao recurso.

Âmbito Constitucional das Decisões Administrativas

O sujeito passivo dedica boa parte de seu apelo para defender que o julgador administrativo está obrigado a apreciar questões afetas aos aspectos constitucionais das normas relacionadas ao processo administrativo fiscal. No seu entender:

105 As decisões devem se revestir de plena juridicidade, atendendo aos requisitos extrínsecos e Intrínsecos, indispensáveis à validade do ato administrativo, em razão do que têm que examinar o ordenamento jurídico aplicável às contendas que lhes são submetidas à análise, principalmente a sua adequação aos ditames constitucionais.

106. Não devem ficar vinculadas e adstritas a determinados campos normativos (leis complementares, ordinárias, regulamentos, etc), nem obedecer cegamente às orientações internas das Fazendas, no caso desses preceitos encontrarem-se eivados de inconstitucionalidade.

Não obstante os argumentos trazidos no apelo recursal, a teor art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, aos órgãos de julgamento administrativo é vedado afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, excetuando apenas os casos elencados no próprio Decreto, os quais não têm relação com o objeto da presente lide. Vejamos:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No mesmo sentido é o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em relação à segunda instância administrativa:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Em vista das normas processuais reproduzidas acima, vê-se que não é lícito a este Colegiado a análise da constitucionalidade de atos legais ou regulamentares, mediante afastamento de sua aplicação.

Além disso, de conformidade com a Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, é vedado a esta Corte Administrativa pronunciar-se sobre constitucionalidade de lei. *In verbis*:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Desta feita, tem-se como não sendo possível aos órgãos de julgamento administrativos afastarem lançamento de crédito tributário sob o fundamento de que as normas legais que lhe dão suporte ferem princípios consagrados na Carta da República, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.

Sem razão a recorrente.

Multa Aplicada

A respeito das multas aplicadas, com o advento da Medida Provisória Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias. Nesse passo, não obstante o auto de infração ter sido lavrado em face da legislação vigente à época do lançamento, verifica-se possível a retroação da novel legislação, em benefício do sujeito passivo, em razão do disposto no art. 106 do CTN. *In verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (Grifos nossos)

Na sistemática anterior, constatada a falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (inciso do II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 – redação antiga), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 – dispositivos revogados).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas (descumprimento da obrigação principal) variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta. O descumprimento da obrigação acessória era punido com multa correspondente a 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Com a edição da Medida Provisória 449/2008, inseriu-se o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, com a seguinte redação:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez)

informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Além disso, foi também alterado o art. 35 e incluído na Lei de Custeio Previdenciário o art. 35-A. Referidos artigos dispõem:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996². (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

² Art.61 .Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996³.

Do exame dos dispositivos acima descritos é possível concluir que:

- a) o art. 32-A aplica-se a situações em que se verifica, mediante procedimento de ofício, isoladamente, a não entrega de GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões;
- b) o art. 35 refere-se a multa de mora decorrente do pagamento em atraso, mas espontâneo, de contribuições previdenciárias (0,33% ao dia limitada a 20%); e
- c) o art. 35-A trata da multa aplicada em procedimento de ofício no patamar ordinário de 75%, por descumprimento da obrigação principal e/ou acessória.

Ressalte-se que, no caso de procedimento de ofício, inaplicável é a nova redação do art. 35, visto que voltada ao recolhimento espontâneo do tributo.

Pois bem, para sabermos qual à multa aplicável ao caso concreto, atendendo à retroatividade benigna estabelecida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, será necessário analisar as peculiaridades envolvidas na ação fiscal que deu origem ao lançamento, posto ser necessário que as penalidades sopesadas apresentem natureza material semelhante, tendo em vista que as normas cotejadas devem estar voltadas para condutas de mesma espécie.

Para tanto, necessário verificar se o procedimento fiscal redundou exclusivamente na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (não entrega ou entrega de GFIP ou sua entrega sem informação relativa a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias) ou se, além disso, o sujeito passivo deixou de recolher os tributos não informados na guia.

Assim, caso se esteja diante de infração exclusivamente pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas nos revogados §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, a penalidade mais benéfica deve ser aferida a partir da comparação entre tais dispositivos e aquelas referidas no art. 32-A da mesma lei, inserido pela Medida Provisória 449/2008.

No procedimento fiscal que deu ensejo à lavratura do presente Auto de Infração, foram apurados valores que a empresa autuada não considerou como base de cálculo de contribuições previdenciárias e, portanto, não computou no cálculo da contribuição previdenciária devida (obrigação principal), deixando, também, de declarar tais valores em GFIP, o que deu causa a autuação pelo descumprimento dessa obrigação acessória.

Ressalte-se que, a partir da inclusão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, pela MP nº 449/2008, ocorrendo também o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente de erro ou omissão em GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído, ou seja, incabível, com fulcro na norma atual, a aplicação simultânea de multas por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Nesse caso, a multa mais benéfica deve ser calculada a partir da comparação entre soma da multa aplicada nos lançamento pelo descumprimento da obrigação principal, nos

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época do lançamento) e da referente à obrigação acessória de que trata o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época da ocorrência do fato gerador) com a multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Foi exatamente essa a sistemática adotada pela autoridade autuante, conforme os excertos do Relatório Fiscal transcritos a seguir:

20. Para as infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449/2008 (convertida na Lei 11.941/09), a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. II, c), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

21. Como disciplina o art. 35-A da 11.941/09, nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata."

22. Em atendimento ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, a penalidade aplicada para a lavratura deste Auto de Infração foi à introduzida pela nova sistemática de cálculo, trazida pela Lei 11.941/09, vez que ficou demonstrada que esta é a mais benéfica que a anterior

Convém ressaltar que o entendimento trazido neste voto e adotado por ocasião do lançamento está em consonância com o que dispõe o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, que tratam tanto de lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Também em consonância com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, a decisão *a quo* adverte que o cálculo da multa mais benéfica deve ser procedido no momento do pagamento ou do parcelamento, ou, caso não sejam efetuados, no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Em virtude disso, a recorrente reclama o refazimento do cálculo da multa.

Ocorre que as condições apontadas na decisão de piso para o recálculo da multa aplicada ainda não se concretizaram, o que impossibilita sua efetivação. Essa revisão, nos termos da decisão atacada, apenas será efetuada quando do pagamento, parcelamento ou ajuizamento da execução fiscal pela PGFN, motivo pelo qual nega-se provimento ao recurso neste ponto.

Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

Sobre o prolapado caráter confiscatório da multa aplicada, demonstrou-se acima que a autoridade autuante pautou-se nas disposições legais relativas à matéria para a

determinação da multa aplicada. Do mesmo modo, já se esclareceu que o CARF não tem competência para afastar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade.

De mais a mais, a vedação ao confisco referida no texto constitucional é regra dirigida ao legislador, e que deve ser observada por ocasião da elaboração das leis. À autoridade administrativa, em vista do disposto no art. 3º do CTN, cabe aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Assim, considerando-se a multa aplicada levou em consideração as norma legais de regência, as quais encontram-se em pleno vigor, carece de razão as asserções recursais quanto ao malferimento do princípio de vedação ao confisco.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso para, indeferir os pedidos de realização de perícia e produção de novas provas, afastar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho