



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

Processo n° 10580.729059/2010-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.194 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS
Recorrente TELENGE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 28/02/2006 a 28/02/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O uso da aferição indireta para apurar parcelas salariais tributadas, quando observados os requisitos legais, não acarreta nulidade nem cerceia o direito à ampla defesa. O descumprimento de intimação fiscal para o fornecimento de documentos justifica o uso da aferição indireta.

CONTRIBUIÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE PAGAMENTOS DE REMUNERAÇÃO NÃO DECLARADOS. OBRIGATORIEDADE DE DECLARAR EM GFIP.

Incide contribuição previdenciária, patronal e dos trabalhadores, sobre os valores pagos a título de remuneração pelo trabalho. Sujeita-se ao lançamento de ofício os fatos geradores não declarados em Gfip e identificados pela fiscalização, através de documentos apresentados pela empresa.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS DECLARADOS. ÔNUS DO DECLARANTE.

A compensação, em Gfip, da contribuição previdenciária com créditos líquidos e certos da mesma contribuição é permitida. Cabe ao sujeito passivo a comprovação da liquidez e certeza dos créditos utilizados para compensação, cuja prova não se faz pela mera declaração em Gfip de créditos compensáveis. É correta a glosa de valores compensados quando os créditos não forem comprovados por meios hábeis.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

O indeferimento motivado de pedido de perícia não caracteriza cerceamento de direito de defesa. Não cabe perícia para fazer prova de fatos cujo ônus

probante é da defesa e ela tem acesso às informações que pretenderia obter com a perícia. Nulidade do acórdão inexistente.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE O AUTORIZADO PELA LEI.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte. A lei autoriza, mas não obriga, o desconto de até 6% da remuneração do empregado para custeio do vale-transporte. A ausência de desconto ou o desconto menor do que o autorizado não implicam descaracterização do benefício.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.

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

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. CARTÃO DE PREMIAÇÃO.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, ao empregado e trabalhador avulso destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma. Excluem-se do salário de contribuição os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. O pagamento habitual de valores a título de prêmio de produtividade, por meio de cartão de premiação, integra o salário de contribuição.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR o pedido de perícia e REJEITAR as preliminares; no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para, excluir do lançamento os valores resultantes dos levantamentos VT e VT1, correspondentes à incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas inferiores a 6% de desconto dos empregados a título de vale-transporte; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Marcelo Freitas De Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato que davam provimento ao recurso voluntário em maior extensão.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Andrea Brose Adolfo, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa, João Maurício Vital e Wesley Rocha.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício, Auto de Infração nº 37.280.611-2, para a exigência das contribuições devidas por lei a outras entidades e fundos (terceiros), cuja competência para fiscalizar e arrecadar é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O lançamento decorreu de ação fiscal, relativa ao período de 2/2006 a 2/2007, na qual a Autoridade Lançadora identificou que a empresa havia declarado, em Gfip, valores inferiores aos valores efetivamente devidos de contribuição previdenciária, parte patronal e dos segurados, bem como os valores reflexos relativos às contribuições a terceiros.

Da ação fiscal, resultaram os seguintes autos de infração:

Nº do auto de infração (Debcad)	Período	Valor	Nº do PAF	Matéria lançada
372806139	09/2010	1.000,00	10580.729062/2010-57	Multa por deixar de declarar em GFIP (art. 32-A).
372806082	09/2010	1.431,79	10580.729053/2010-66	Multa por deixar de descontar contribuição devida pelos segurados (art. 92).
372806368	09/2010	551.239,15	10580.729052/2010-11	Multa por deixar de declarar em GFIP (art. 32, §§ 4º e 5º).
372806090	2/2006 a 2/2007	2.784.318,36	10580.729056/2010-08	Contribuições da empresa para a previdência social.
372806104	5/2006 a 2/2007	128.486,40	10580.729057/2010-44	Contribuições dos segurados descontadas, mas não declaradas e nem recolhidas.
372806112	2/2006 a 2/2007	493.208,37	10580.729059/2010-33	Contribuições a terceiros.
372806120	2/2006 a 2/2007	957.210,48	10580.729061/2010-11	Contribuições dos segurados não descontadas, não declaradas e nem recolhidas.

O processos encontram-se vinculados, sendo que o processo principal é o de nº 10580.729056/2010-08, ao qual os demais estão apenas.

Na ação fiscal, a Autoridade Lançadora constatou que a empresa não havia informado corretamente as bases de cálculo, contribuições e demais dados que deveriam constar das Gfip do período fiscalizado. Verificou, também, que o contribuinte não havia tributado os valores pagos a segurados relativos a despesas de alimentação por meio de empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), vale-transporte, alugueis e cartão de premiação.

A Fiscalização apurou, ainda, que a empresa possuía créditos e os considerou para efeito de cálculo do montante tributável, bem como levou em conta todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte sob o CNPJ da matriz e das filiais.

Em decorrência das constatações, a Autoridade Lançadora constituiu os pertinentes créditos tributários relativos a tais parcelas que, no seu entender, integrariam o salário de contribuição. Assim, surgiram os autos de infração para a constituição da contribuição previdenciária patronal e dos segurados, bem como das contribuições a terceiros e das multas relacionadas a incorreções nas Gfip.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou, em cada um dos processos, impugnações nas quais, em síntese, questionou a tributação das verbas tidas por salário-utilidade, alegou que seus créditos e pagamentos não haviam sido considerados pela Autoridade Lançadora e solicitou perícia para a verificação dos valores levantados pela Fiscalização. Também insurgiu-se contra o cálculo das multas devidas. Por fim, a Recorrente pleiteou, em cada um dos processos, a anulação dos respectivos autos de infração e, subsidiariamente, a aplicação das multas na forma que, segundo a Recorrente, lhe seria mais benéfica.

A instância *a quo* analisou as impugnações e, de tudo o que foi questionado, deu provimento ao pedido de exclusão dos valores pagos a título de despesas de alimentação, mantendo híguas todas as demais infrações apontadas pela Autoridade Lançadora.

A Recorrente, então, apresentou recursos voluntários repisando as alegações das impugnações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital

1. Preliminar de nulidade por realização de aferição indireta pela Fiscalização

A Recorrente alegou que o auto de infração deveria ser anulado porquanto a aferição indireta, no caso, não seria cabível porque feriria o regime de competência e, ainda, não teria havido justificativa para o uso daquele instituto e que isso teria inviabilizado o pleno exercício de seu direito de defesa.

Destaque-se que a Recorrente reproduziu, no recurso voluntário, quanto à matéria, os exatos termos que havia manifestado na impugnação. O colegiado *a quo* muito bem tratou da questão e peço vênias para reproduzir o pertinente trecho do voto do acórdão recorrido (e-fls. 2380 e 2382), com cuja conclusão concordo e cujos fundamentos também assumo como meus:

8. Em que pese o entendimento da impugnante, o Relatório Fiscal traz de forma clara e precisa, a matéria tributável (descrição dos fatos geradores), as contribuições devidas, o período do lançamento e todas as razões que ensejaram a lavratura do auto de Infração, indicando a origem das exigências lançadas, seus fatos geradores, o período a que se referem, como foram apurados os valores lançados e as razões dos procedimentos adotados.

8.1. *Especificamente, quanto ao critério da aferição indireta utilizada em relação aos levantamentos (VT, VT1, AL, AL1), foi constatado pela fiscalização por meio do exame da contabilidade da empresa, que esta forneceu salário-utilidade na forma de habitação a alguns de seus trabalhadores sem demonstrar que a moradia era necessária ao deslocamento do seu trabalho. Também foi informado no Relatório Fiscal que uma parte dos empregados da impugnante teria participado com apenas 1% (um por cento) de desconto sobre seu salário para o custeio do vale transporte, procedimento este em desconformidade com a Lei 7.418/85 que regula a concessão do Vale Transporte.*

8.2. *Assim, com o objetivo de identificar os fatos geradores e verificar a consistência dos registros contábeis e Folhas de Pagamento, a Fiscalização intimou o contribuinte, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal e nos demais Termos de Intimação Fiscal, (fls.239/263), a prestar informações e fornecer cópias dos documentos (contratos de aluguel, esclarecimentos quanto aos beneficiários pelo pagamento, bem como sobre a destinação do imóvel locado, além dos comprovantes de fornecimentos de Vale transporte), que deram ensejo aos registros da contabilidade e folhas de pagamento, cujos lançamentos contábeis, no caso dos aluguéis estão relacionados no Relatório Fiscal.*

8.3. *No entanto, a empresa não atendeu a totalidade das intimações feitas no procedimento fiscal, obstando à ação da Fiscalização e impedindo a auditoria fiscal de identificar a totalidade dos atos e fatos da contabilidade. Assim, diante da recusa da empresa em apresentar a documentação solicitada, a autoridade fiscal não teve alternativa a não ser lançar de ofício a importância que reputou devida, considerando a totalidade dos pagamentos registrados nos lançamentos contábeis discriminados no item 4.4.8.3 do Relatório Fiscal (Salário Utilidade na modalidade de Aluguel – Conta Razão 31101040015 e 31201020013), e nas Folhas de Pagamento da Matriz, em relação ao valor de Vale Transporte concedido a alguns empregados em percentual menor que o exigido em Lei, com base no art. 33, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, invertendo-se o ônus da prova, que passou a ser da autuada.*

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil

pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.(grifei)

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

8.4. Vale destacar, ainda o que diz o Relatório Fiscal de Diligência em relação à rubrica Vale Transporte, fls. 2041/2046, sobre o qual a impugnante não se manifestou:

“Para que fosse utilizado o método de aferição direta, seria necessário que a empresa tivesse disponibilizado o valor fornecido em vale transporte, empregado a empregado, mês a mês. Assim, a auditoria poderia aplicar ao valor do salário, o valor do vale transporte, verificando qual o percentual a ser ressarcido pelo empregado, ou seja, até o percentual máximo de 6% do salário e a seguir, confrontando esse percentual, com o valor da rubrica 046. A diferença encontrada, empregado a empregado, mês a mês, seria o valor do salário-utilidade considerado como base de cálculo”.

8.5. Desta forma, a aferição indireta, conforme praticada pela fiscalização no presente caso, está completamente amparada na legislação vigente.

8.6. Por fim, deve ser ressaltado também que os anexos “DD – Discriminativo do Débito”, “RL – Relatório de Lançamentos”, e os ANEXOS de fls. 91/402 do Relatório Fiscal, ao indicar a base de cálculo apurada, as alíquotas aplicadas, e as contribuições exigidas, por competência, propiciaram o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente assegurado aos litigantes em processo administrativo, pelo que deve ser afastada tal preliminar de nulidade.

(Grifos e negritos do original.)

Entendo, pois, que não há nulidade no auto de infração em razão do uso de aferição indireta para apurar parcelas salariais tributadas, já que foram observados os requisitos legais para a sua aplicação, sem que tenha havido qualquer prejuízo à defesa da Recorrente.

2. Diferenças entre as remunerações e contribuições de segurados da matriz, constantes da folha de pagamento e as declaradas na Gfip (levantamentos MT e MT1), glosa na compensação de créditos de competências anteriores (levantamento CG) e pedido de perícia

Por serem intrinsecamente relacionados, merecem uma análise conjunta os seguintes tópicos indicados pela Recorrente em sua peça recursal: a) diferenças entre as remunerações e contribuições de segurados da matriz, constantes da folha de pagamento e as declaradas na Gfip (levantamentos MT e MT1), b) glosa na compensação de créditos de competências anteriores (levantamento CG) e c) pedido de perícia.

Nos termos do inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a Recorrente solicitou perícia, e indicou perito, para a) o refazimento dos cálculos constantes dos levantamentos MT e MT1, considerando os valores das Gfip que apresentara já sob o procedimento de ofício, e b) para esclarecer a origem dos valores e procedimentos adotados pela Fiscalização no caso do levantamento CG.

Em relação aos valores identificados nos levantamentos MT (e-fls. 24 a 142) e MT1 (e-fl. 142 a 164), a Recorrente alegou que as diferenças apuradas na ação fiscal teriam sido resultantes de mero erro cometido pela empresa na transmissão das Gfip e que isso não teria resultado em falta de recolhimento. Afirma que, ao pretender retificar as Gfip para incluir informações faltantes, teria, inadvertidamente, transmitido as declarações como se novas Gfip fossem, o que teria ocasionado a sobreposição das informações anteriormente declaradas.

Também sustentou, a Recorrente, que a Fiscalização teria deixado de considerar as informações sobre recolhimentos e compensações que resultaram sobrepostas pelo alegado erro de retificação de Gfip. Para sanar o erro cometido com a retificação das Gfip, a Recorrente tornou a apresentar as declarações, embora já sob procedimento de ofício, na tentativa de restabelecer as informações que enviara e que haviam sido substituídas.

Na verdade, a apresentação das Gfip, as suas substituições indevidas e posteriores retificações intempestivas não têm a menor influência no deslinde da questão tratada neste ponto dos autos (embora tenha relevância quanto a outros aspectos tributários, resultantes da mesma ação fiscal e que serão tratados nos respectivos processos fiscais). Ao analisar os levantamentos MT e MT1, constata-se que a investigação fiscal não se baseou nas Gfip para efetuar o lançamento, mas diretamente nas situações que configuraram fatos geradores das contribuições. A partir daí, a Autoridade Lançadora determinou as bases de cálculo, calculou o tributo correspondente, deduziu os pagamentos informados e os créditos identificados e lançou as diferenças devidas. Sobre a matéria, assim se manifestou o acórdão *a quo* (e-fl. 2383 a 2384):

10.2. As bases de cálculo das contribuições foram extraídas das folhas de pagamento, cujas bases foram comparadas com as bases declaradas em GFIP'S, e as diferenças lançadas nos levantamentos DC e DM, para possibilitar a apropriação de possíveis sobras de guias. Nestes dois levantamentos, foram lançados os valores de remuneração, desconto de segurados, salário família, salário maternidade e compensação, conforme declarados em GFIP. Nestes termos, as eventuais sobras de recolhimento foram utilizadas para abatimento dos levantamentos MT e MT1, que contêm as diferenças entre as remunerações e as contribuições de segurados da matriz, constantes da Folha de Pagamento e as não declaradas em GFIP, bem como os demais levantamentos apurados nesta ação fiscal.

10.3. Assim, todos os créditos constantes no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil e os comprovados pela contribuinte durante a ação fiscal foram devidamente considerados e abatidos dos lançamentos vinculados aos Autos de Infração de descumprimento de obrigação principal, sendo que a autuada teve acesso a todas as informações necessárias ao

oferecimento de sua defesa administrativa. (Sem grifo no original.)

Ao que se vê, a Autoridade Fiscal foi diligente em buscar, a partir das fontes primárias, e não das Gfip, as bases de cálculo das contribuições e, em relação aos levantamentos MT e MT1, essas bases de cálculo não foram contestadas no recurso voluntário. O Fisco também agiu com correção ao considerar, em favor do contribuinte, todos os pagamentos apresentados e créditos que foram identificados.

Alegou, a Recorrente, que seus pagamentos não teriam sido aproveitados. Não procede a alegação, pois os valores efetivamente recolhidos pela empresa a título de contribuição previdenciária foram devidamente considerados no lançamento, para efeito de calcular o montante devido. Os recolhimentos informados pela empresa constam do Relatório de Documentos Apresentados (RDA) (e-fls. 173 a 177) e do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (Rada) (e-fls. 178 a 193). Os mesmos valores constam do auto de infração, na coluna de créditos, a reduzir o valor do tributo lançado (e-fls. 7 a 21).

Também alegou, a Recorrente, que seus créditos não foram compensados no cálculo da contribuição devida. A alegação é descabida, pois o que se verifica no Levantamento CG, que corresponde ao item 4.4.11 e respectivos subitens (e-fls. 208 a 211) do relatório fiscal, é que os saldos remanescentes dos créditos informados foram integralmente aproveitados. Observa-se, a partir das informações da Delegacia da Receita Previdenciária de Salvador (e-fls. 273 a 279) e do relatório fiscal, o seguinte:

a) o contribuinte teve, nos processos nº 35013.003375/2006-61 e 35013.003667/2006-01, reconhecido o direito de compensar sobras de recolhimentos de vários estabelecimentos, no valor total de R\$ 4.200.318,26, que foram integralmente utilizados na operação concomitante que consta do processo nº 35013.003667/2006-01;

b) dos créditos reconhecidos, restaram inaproveitados quatro recolhimentos do estabelecimento 14.306.831/0020-63, no valor total de R\$ 33.428,78 (item 4.4.11.2 do relatório fiscal, Tabela A, e-fl. 209);

c) a empresa, ao invés de informar nas Gfip, para compensação, o saldo dos pagamentos inaproveitados na operação concomitante, informou valor muito maior, R\$ 135.203,86, além de informar, indevidamente, como compensações nas Gfip, valores que já haviam sido utilizados para a operação concomitante;

d) a Autoridade Lançadora corrigiu o saldo dos créditos remanescentes (R\$ 33.428,78), refez os cálculos das compensações e glosou o que estava em excesso.

Nota-se, pois, que, ao contrário do afirmado pela Recorrente, os seus créditos foram aproveitados no procedimento fiscal.

Destaque-se que a Recorrente apresentou planilha intitulada Acompanhamento Saldo INSS Recuperar 2006 (e-fl. 587), na qual constam valores muito diferentes dos que estão nos documentos emitidos pela Delegacia da Receita Previdenciária de Salvador (e-fls. 273 a 279). Porém, a Recorrente não apresentou qualquer comprovação dos valores que apontou e nem explicou, em seu apelo, qual a finalidade daquela planilha.

A Recorrente solicitou perícia para levantar os valores refazer os cálculos dos levantamentos MT e MT1 e para verificar a origem dos valores constantes do levantamento CG.

Ora, quanto aos levantamentos MT e MT1, os dados foram extraídos dos documentos fornecidos pela própria empresa e que estão nos autos, sendo absolutamente desnecessária qualquer perícia para esse fim pois os documentos fundamentais pertencem à Recorrente. Pretende, a Recorrente, que uma perícia venha considerar as Gfip entregues sob procedimento de ofício, quando, na verdade, esses documentos inexistem, para efeitos jurídicos, por força do disposto no parágrafo único art. 138 do CTN. O que quer a Recorrente é que sejam aproveitadas as informações de créditos compensáveis que constam das Gfip extemporâneas; mas, se os créditos são hígidos, caberia à Recorrente fazer prova deles, pois a Gfip (tempestiva ou não) não é documento hábil para provar a origem dos créditos utilizados em eventuais compensações. Os documentos que amparariam os créditos alegados nas Gfip intempestivas, se existem, deveriam estar sob a guarda da própria Recorrente.

Quanto ao levantamento CG, os documentos e informações também constam dos autos, sobretudo a informação da Delegacia da Receita Previdenciária de Salvador (e-fls. 273 a 279) que subsidiou o referido levantamento. Não há necessidade de perícia para evidenciar o que já está evidente. O que se percebe é que a Recorrente apenas alega que os créditos diligentemente buscados pela Fiscalização não estão corretos, sem apresentar qualquer contraprova e invocando uma perícia para que cumpra o papel que seria da Recorrente.

Para bem fundamentar meu entendimento, socorro-me do voto do que conduziu o Acórdão nº 2301-005.129, desta turma, da lavra do Conselheiro João Bellini Júnior:

A teor do disposto no o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador. Ou seja, a perícia ou a diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

Além do mais, descabe diligência ou perícia para averiguação de fato que possa ser comprovado com a juntada de prova documental, cuja guarda e comprovação está a cargo do sujeito passivo, como se dá no presente caso.

Portanto, indefiro o pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, por considerá-la despicienda porquanto todos os elementos necessários à decisão já se encontram nos autos.

A despeito de toda a argumentação trazida no recurso e da juntada de centenas de folhas, a Recorrente não se desincumbiu, ao meu ver, do essencial, que seria provar que o débito lançado estaria errado ou que algum pagamento ou crédito não teria sido considerado na determinação do montante devido.

Entendo que os valores das diferenças entre folha de pagamento e Gfip informados nos levantamentos MT e MT1 estão corretos, porquanto ali se indicam exatamente os valores calculados das contribuições devidas deduzidas de eventuais pagamentos e créditos conhecidos e comprovados pela Recorrente. Não cabe, pois, neste ponto, reparo no lançamento ou na decisão *a quo*.

3. Salário-utilidade - vale-transporte (levantamentos VT e VT1)

No que concerne ao vale-transporte, o acórdão recorrido entendeu procedente o lançamento porquanto o empregador não teria observado a legislação de regência quanto ao desconto de 6% do salário do empregado. É o que está nos seguintes trechos do voto condutor daquele julgado (e-fls. 2387 e 2388):

11.6. Assim, observa-se, pela leitura de texto legal acima, que o empregador é obrigado a adquirir os vales-transporte para fornecê-los aos seus empregados, ficando evidenciado ainda, que o empregador deverá participar do custeio do benefício com a parcela que exceder 6% do salário básico do trabalhador, o que significa dizer, que são proibidas quaisquer outras formas de prestação do benefício, entre elas, o fornecimento do vale transporte em espécie, além da participação do trabalhador em percentual inferior a 6% do seu salário básico. (Grifo do original.)

.....

11.8. Assim, a legislação transcrita não deixa dúvidas: o vale transporte, quando concedido nas condições e limites definidos na lei, possui natureza indenizatória, não incorporando a remuneração para quaisquer efeitos. No entanto, a inobservância da legislação específica transforma o pagamento do vale transporte em verba salarial que se incorpora à remuneração do empregado para todos os fins e efeitos.

Porém, entendo que, neste ponto, reside razão à Recorrente.

A questão dos autos é a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores descontados do empregado em percentual menor do que 6% do seu salário. Sob o raciocínio do colegiado *a quo*, estariam excluídos da base de cálculo da contribuição apenas os valores suportados pela empresa menos a parcela descontada dos empregados, à razão de 6% de seus salários, não mais e não menos.

Porém, a correta exegese do parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, é que o desconto do empregado é uma faculdade do empregador, e não um requisito legal:

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.(Sem grifo no original.)

Assim, se o empregador optar por arcar, sozinho, com os custos de transporte de seus empregados, sem com eles dividi-lo ainda que autorizado, não terá desnaturado o benefício concedido pela lei, desde que os valores pagos sejam compatíveis com o custo do transporte do empregado de e para o trabalho. Portanto, entendo que os valores pagos ao empregado para a sua locomoção, mesmo que não tenha havido desconto de seu salário ou que

esse desconto tenha sido menor do que 6%, subsumem-se ao conceito de vale-transporte e têm caráter indenizatório, razão pela qual entendo aplicar-se, ao caso, Súmula Carf nº 89:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba. (Sem grifo no original.)

No mesmo sentido, decidiu unanimemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão nº 9202-005.387, cujo voto condutor encerra:

Assim, a partir da edição das Súmula CARFs e AGU citadas, a mera inexistência de desconto nas remunerações dos segurados, em percentual diferente, aquém dos 6% legalmente citados, não é suficiente para que se conclua acerca da incidência das contribuições previdenciárias, tal como se admitiu no Acórdão paradigma, uma vez, repita-se, permitido, na forma das Súmulas, o recebimento em pecúnia para que os segurados, posteriormente, fizessem frente às suas despesas de transporte.

Daí entender este Conselheiro que a tributação aqui baseada somente na existência de desconto em percentual diferente dos 6%, mesmo quando acompanhada, no paradigma, de rejeição do caráter indenizatório da verba não poderia, à luz da Súmula CARF no. 89, subsistir e, assim, voto, por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Entendo, pois, que os valores resultantes dos levantamentos VT e VT1 devem ser excluídos do lançamento por, a despeito do *quantum* descontado dos empregados, se tratarem de vale-transporte, verba de natureza indenizatória consoante Súmula Carf nº 89, sobre a qual não incide contribuição previdenciária.

4. Salário-utilidade - aluguel pago a empregados (levantamentos AL e AL1)

No caso dos autos, a Fiscalização identificou, nos registros contábeis da empresa, o pagamento de alugueis. Intimada a apresentar os respectivos contratos de locação, informando, no caso de aluguel residencial, a quem se destinava a moradia, a empresa não apresentou os documentos. Por consequência, a Autoridade Lançadora considerou os valores dos pagamentos escriturados como salários indiretos.

4.1. Dos alugueis pagos a Reginaldo Moreno dos Santos

Quanto aos pagamentos de aluguel a Reginaldo Moreno dos Santos, a Recorrente alega que ele nunca foi seu empregado, senão o locatário de um imóvel que locara para ser utilizado como canteiro de obras em Itamaraju-BA. Entretanto, apesar de haver sido intimada, no curso da ação fiscal a apresentar o contrato de locação, e podendo fazê-lo inclusive na fase impugnatória ou mesmo nesta fase recursal, a Recorrente em nenhum momento apresentou o documento ou qualquer outro elemento para comprovar a natureza do aluguel.

O acórdão recorrido manteve o lançamento sob o seguinte argumento:

11.30. Com relação aos valores lançados de locação ao Sr. Reginaldo Moreno dos Santos, a impugnante afirma que esta

pessoa nunca foi segurado da mesma, sendo, na realidade, apenas, proprietário de um imóvel situado na Avenida ACM, 1020, Itamaraju-BA, o qual foi locado pela impugnante no período de 15/06/2006 a 15/11/2006 para utilização como canteiro de uma de suas obras. (Grifo do original.)

11.31. Contudo, verifica-se dos autos, que os recibos trazidos pela empresa, (fls. 2005/2010), vieram desacompanhados do contrato de locação, documento este que poderia comprovar suas alegações.

11.32. Neste sentido, cumpre destacar, novamente que as alegações da defesa que não estiverem acompanhadas da produção das provas competentes e eficazes desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que deve prosperar a exigibilidade fiscal. A parte que apenas alega, mas não produz prova, ou pelo menos indícios convincentes, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Para afastar o lançamento, são necessárias provas que infirmem o que consta do auto de infração, não bastando meras alegações, sobretudo quando os fatos são facilmente comprováveis e toda a eventual documentação estaria de posse da Recorrente. Bastaria apresentar o contrato de locação, ou outro elemento a confirmar que o imóvel teria sido destinado à instalação do canteiro de obras. Mas a Recorrente não logrou comprovar sequer se, de fato, teria havido uma obra naquela localidade. Ao omitir tais documentos, a Recorrente abre espaço para se rechaçar sua alegação e se admitir como absoluta a verdade apresentada pela Autoridade Lançadora.

Portanto, em relação aos valores de aluguel pagos a Reginaldo Moreno dos Santos, constantes dos levantamentos AL e AL1, entendo correto o lançamento que os considerou de salário indireto.

4.2. Dos alugueis pagos a Almeida, Miyasaki & Cia. Ltda e ao Condomínio Edifício Marques de Herval

A Recorrente admitiu, no recurso voluntário, que Neide Jane e Cristiano de Souza Bila eram seus empregados e que foram transferidos para a filial de Maringá-PR, provenientes, respectivamente, de Salvador-BA e Niterói-RJ. Do recurso voluntário e da análise dos contratos locatícios (e-fls. 677 a 683 e 716 a 722) depreende-se que a empresa locou dois imóveis na cidade de Maringá-PR para habitação de seus empregados. Destaque-se que os objetos de ambos os contratos são imóveis de uso residencial e que os locadores eram, em ambos os casos, representados pela imobiliária Almeida, Miyasaki & Cia. Ltda.

Quanto aos valores pagos a Almeida, Miyasaki & Cia. Ltda e ao Condomínio Edifício Marques de Herval, a Recorrente sustentou que não integrariam o salário de contribuição, porquanto estariam enquadrados no que assevera o inc. XII do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, *in verbis*:

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

.....
XII-os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em

canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego;

Não assiste razão à Recorrente. Conforme ela mesmo afirma, seus empregados foram transferidos para novo município, em outro estado da federação, a fim de trabalharem em uma filial da empresa. O art. 469 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define que a transferência implica a mudança do domicílio do empregado, como se vê:

Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio . (Sem grifo no original.)

A regra isentiva estabelece que a habitação fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência não integra o salário de contribuição. Entende-se por residência o local onde a pessoa habitualmente é encontrada. O domicílio é, segundo o art. 70 do Código Civil Brasileiro, o lugar onde a pessoa estabelece a sua residência com ânimo definitivo. A residência é, pois, um dos elementos do domicílio. É como a doutrina assevera:

O conceito de domicílio civil se compõe, pois, de dois elementos: o objetivo, que é a residência, mero estado de fato material; e o subjetivo, de caráter psicológico, consistente no ânimo definitivo, na intenção de aí fixar-se de modo permanente. A conjunção desses dois elementos forma o domicílio civil.

A residência é, portanto, apenas um elemento componente do conceito de domicílio, que é mais amplo e com ela não se confunde.

(GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume I: parte geral*. 10ª edição - São Paulo: Saraiva, 2012.)

A alteração do domicílio, por força do disposto no art. 469 da CLT, corresponde também à alteração da residência para o novo local de trabalho. A rigor, não é possível conceber que os empregados, saindo um de Salvador-BA e outro de Niterói-RJ para trabalharem em Maringá-PR, município a centenas de quilômetros daqueles dois, não tenham transferido suas residências. Portanto, não se trata de habitação fornecida para empregado em razão de ele trabalhar distante de onde mora, mas de mudança da residência para próximo do novo local de trabalho, em razão da transferência do trabalhador, razão pela qual não se aplica o inc. XII do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 1999.

Além disso, o fornecimento de habitação aos empregados em cidade onde não há limitação de moradia, como na hipótese dos autos, não ocorreu para o trabalho, mas pelo trabalho, o que caracteriza uma contraprestação e dá caráter salarial ao benefício, como já foi decidido por esta turma, em caso semelhante, no Acórdão n.º 2301-003.996, *verbis*:

No que tange ao fornecimento de habitação e sua caracterização como salário-utilidade, o TST possui a Súmula 367 que esclarece em que situações a habitação fornecida pode ser considerada como salário-utilidade, in verbis:

Súmula TST 367 Utilidades "in natura". Habitação. Energia elétrica. Veículo. Cigarro. Não integração ao salário.

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde.

O conteúdo da Súmula 367, portanto, o qual adotamos integralmente para o caso por conta da aplicação do art. 110 do CTN, exige que o fornecimento de habitação seja dispensável para a realização do trabalho. Tal dispensabilidade, em regra, depende de prova que o fisco deve providenciar, salvo os casos em que for fato notório.

In casu, os contratos que constam dos autos apontam que os imóveis locados localizavam-se em cidades com boa disponibilidade de imóveis, como Brasília. Como qualquer trabalhador, os diretores ao serem convidados para trabalhar fora de seu domicílio devem ter considerado se o novo salário tornaria vantajosa sua nova situação. Em cidades com ampla oferta de imóveis, dispendo de salário adequado, os diretores poderiam providenciar seu novo domicílio. Com relação às utilidades, boa parte da doutrina e da jurisprudência do TST se alinhou à teoria finalística – originalmente defendida entre nós por José Martins Catharino na década de 1950 – que distingue as utilidades fornecidas “para o trabalho” das utilidades fornecidas “pelo trabalho”. As primeiras, “para o trabalho”, seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.

Não nos parece que o fornecimento de habitação em cidades com boa oferta de imóveis possa ser considerado de maneira similar a um equipamento de trabalho, pois a esmagadora maioria dos trabalhadores que lá trabalham arcam com o custo da habitação com seu próprio salário. Situação diferente seria o fornecimento de habitação em uma localidade inóspita e que não permitisse que o próprio trabalhador, de qualquer nível, acomodasse a si e a sua família. Concluo, portanto, existir nítido caráter contraprestativo no fornecimento de habitação para o caso em análise.

Assim, entendo que a inclusão dos valores despendidos com habitação de diretores na base de cálculo da contribuição previdenciária atende aos desígnios da lei.

Portanto, o lançamento está correto ao considerar os valores de habitação pagos a Almeida, Miyasaki & Cia. Ltda e ao Condomínio Edifício Marques de Herval, constantes dos levantamentos AL e AL1, como salários indiretos e integrá-los à base de cálculo da contribuição previdenciária.

5. Salário-utilidade - prêmio de incentivo (levantamentos CP, CP1, CM e CM1)

Por intermédio da empresa Mark Up, a Recorrente realizou pagamentos a funcionários, a título de premiação, mediante crédito de valores em cartão magnético, cartões tais com disponibilidade de saque em terminais de atendimento bancário. Enfim, o pagamento dava em pecúnia, por meio de créditos disponíveis.

Segundo a Recorrente, a *premiação seguia critérios eminentemente meritórios, ou seja, o empregado estaria sendo remunerado pelo seu trabalho* (e-fl. 2448). Afirma, ainda, que tais *verbas constituem mera liberalidade da empresa empregadora* e que não foram diretamente pagas pela Recorrente, mas *por meio de uma empresa especializada* (e-fl. 2449). Aduz que o pagamento *não cria ou modifica direitos*, que possui caráter excepcional vinculado ao alcance de metas e que, por isso, carece de habitualidade (e-fl. 2139), o que colocaria a verba fora do conceito de salário-de-contribuição.

A Recorrente afirmou que as verbas pagas não seriam habituais, mas esporádicas, e, por conseguinte, estariam enquadradas na exclusão prevista no item 7 da alínea e do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

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

.....
7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Não assiste razão à Recorrente. De acordo com o art. 28, inc. I, da Lei nº 8.212, de 1991, os valores pagos a qualquer título para retribuir o trabalho integram o salário-de-contribuição:

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;

A Recorrente faz a comum confusão entre eventualidade e habitualidade. De fato, as verbas recebidas eventualmente não estão sujeitas à contribuição previdenciária, sendo que o mesmo não acontece com as inabituais. Reproduzo o trecho do voto condutor do Acórdão nº 9202-003.044 que assim abordou o tema:

Como se vê, da leitura do art. 22, I e do art. 28,I da Lei nº 8.212/91 e do art. 201, § 1º do RPS, que somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao “salário in natura”, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, sem fazer menção ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.

Ou seja, no campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se: a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).

Pode-se, então, concluir que a lei, ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, exige o requisito da habitualidade tão somente para o salário in natura.

*Por seu turno, o art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7” prevê expressamente que **as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais são isentas** de contribuições sociais previdenciárias: “Não integram o salário-de-contribuição (remuneração) para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)as importâncias: (...)recebidas a título de ganhos eventuais (...)”*

Assim sendo, pode-se afirmar que “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho”, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Entretanto, “as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais” encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.

Entendo que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".

Para o Dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

De acordo com o Vocabuário Jurídico de Plácido e Silva:

Habitualidade - De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo.

Eventualidade - De evento, significa o caráter e a condição do que é eventual, mostrando assim a possibilidade e a probabilidade do fato, cuja realização é esperada ou aguardada.

A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, ou seja, que

decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.

No presente caso há de se assinalar, primeiramente, que foram realizados pagamentos em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado.

Entendo, pois, que o requisito da habitualidade não se aplica a recebimentos em pecúnia ocorridos em razão do trabalho. Mas, ainda que se aplicasse, não seria o caso dos prêmios pagos na hipótese dos autos. Esses prêmios, embora, em tese, fossem variáveis, nada tinham de eventuais e nem de inabituais; na verdade, eram pagos regularmente aos empregados, conforme se constata nos documentos dos autos.

Em uma rápida análise, por amostragem, verifica-se que os empregados e respectivos valores recebidos se repetiram em praticamente todos os meses considerados na ação fiscal (2/2006 a 2/2007):

e-Folhas	292 a 329				330 a 385	399 a 465		466 a 517	
Empregado	Ângelo Mercury Garcia	Ducineia Silva Conceição	Jorge Lima de Deus	Jaciara Balbino dos Santos	Celso Antônio Majchrovicz	Luiz Abrahao Filho	Nivaldo Canella	Antônio Carlos Fontana	José Vogt
fev/06	140,00	140,00	250,00	600,00	4.020,00	4.020,00	4.020,00	3.090,00	1.242,00
mar/06	140,00	140,00	250,00	600,00		4.982,79	4.020,00	3.090,00	1.242,00
abr/06	100,00	140,00	250,00	600,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
mai/06	100,00	200,00	250,00	600,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
jun/06	100,00	200,00	250,00	700,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
jul/06	100,00	200,00	250,00	700,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
ago/06	116,67	200,00	250,00	700,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
set/06	116,70	200,00	250,00	700,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
out/06	116,70	200,00	200,00	700,00	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
nov/06	116,70	200,00	250,00	933,34	4.020,00	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
dez/06	155,56	200,00	250,00	700,00	4.140,60	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
jan/07	116,67	200,00	250,00	700,00	4.140,60	4.502,40	4.020,00	3.090,00	1.242,00
fev/07	116,67	200,00	250,00	700,00	4.140,60	4.502,40	4.020,00		

Essa modalidade de remuneração já foi, reiteradas vezes, objeto de análise no Carf, que coleciona vasta jurisprudência (a exemplo dos acórdãos nº 9201-003.044, 2401-003.921 e 2301-004.955) no sentido de considerar os cartões de premiação, exatamente como na espécie dos autos, como componente do salário-de-contribuição e, portanto, como elemento da base de cálculo da contribuição previdenciária, porquanto tratam-se de rendimentos auferidos pelo trabalho, compondo, assim, a remuneração do empregado.

Reproduzo a conclusão, na matéria, do voto condutor do acórdão recorrido (e-fl. 2393), por bem expressar o meu entendimento:

11.39. Do exposto, entende-se que os créditos em discussão foram pagos aos segurados, com habitualidade (02/2006 a 02/2007), em função do resultado de seus trabalhos junto à impugnante, sendo evidente que não se tratou de distribuição de premiação sem causa, mas de pagamentos com caráter tipicamente remuneratório, formalizados impropriamente por

intermédio de cartões de incentivo, devendo sujeitar-se em virtude disso à incidência de contribuição previdenciária.

Portanto, o lançamento está correto ao considerar os pagamentos de cartão de premiação como salários-de-contribuição.

6. Aplicação das multas de mora e de ofício

A Recorrente sustenta que a comparação das multas, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, estaria incorreta porque compara multas de mora com multas de ofício. Alega que a comparação deveria se dar somente entre as sistemáticas de cálculo de multa de mora vigentes à época dos fatos geradores com as vigentes à época do lançamento, pois, sempre segundo a Recorrente, a legislação da época não previa a aplicação de multa de ofício. Para efeito de constatação da hipótese mais benigna, dever-se-ia comparar a

Segundo o seu entendimento, por ter havido *entrega de Gfip contendo informações incorretas ou omissão de dados*, deveria ser aplicada, no caso, a multa prevista no inc. I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, e

.....

A Recorrente justifica, em seu apelo, que a multa devida seria a prevista no inc. I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, porque *se trata de multa com a mesma natureza da penalidade anteriormente prevista para a hipótese de entrega de GFIP contendo omissão de dados* (e-fl. 2464) (sem grifo no original).

De fato, acerta a Recorrente ao afirmar que devem ser comparadas as multas de mesma natureza, mas essa comparação conduz a conclusão de que a multa aplicada no caso dos autos está correta e o raciocínio da Recorrente, por conseguinte, está equivocado.

Confunde, a Recorrente, a natureza da multa com a sua nomenclatura. A multa aplicada no lançamento sob análise não teve caráter moratório, devida pelo pagamento do tributo a destempo, mas tratou-se de multa resultante da ação estatal que, por meio da medida fiscal, efetuou o lançamento nos termos do art. 142 do CTN.

No Direito Tributário, as multas se classificam em dois gêneros: as multas de mora e as multas punitivas.

As multas de mora são destinadas a reparar a impontualidade do contribuinte que, embora a destempo, adimpliu, espontaneamente, sua obrigação tributária. Têm efeito desestimulador do pagamento em atraso, de modo a compelir o contribuinte a pagar o tributo no prazo legalmente previsto, sob pena de arcar com ônus econômico adicional. As multas moratórias não se confundem com os juros de mora, cuja finalidade é a remuneração do capital no tempo. Tanto as multas quanto os juros moratórios integram o crédito tributário.

As multas punitivas são sanções aplicadas ao contribuinte que deixou de, espontaneamente, cumprir a obrigação tributária, seja ela acessória ou principal. São aplicáveis quando, em atividade plenamente vinculada, o poder público identifica o descumprimento da obrigação e procede ao lançamento, como previsto no art. 142 do CTN, o que implica a imposição legal de penalidade pecuniária, na forma de multa, que integra o crédito tributário.

As multas punitivas possuem duas distintas espécies: a multa de ofício e a multa isolada. A multa de ofício surge com o descumprimento da obrigação principal e é a ela vinculada, geralmente representando um percentual do tributo não recolhido. A multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória e, com o lançamento, converte-se em obrigação principal.

No caso dos autos, independentemente da nomenclatura utilizada pela legislação de fundamento ou pelo auto de infração (e-fl. 2), tratam-se de multas aplicadas em decorrência do descumprimento de obrigações tributárias principais, consistentes no não recolhimento dos valores de contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente, apuradas mediante ação fiscal. Portanto, não há dúvidas de que multas constantes do discriminativo do débito (e-fl. 5 a 21), que compõe o auto de infração, têm natureza de multas de ofício. Não se trata de recolhimento espontâneo de tributos ocorrido após o vencimento, o que descaracteriza a natureza moratória das multas.

Diante da constatação de que o encargo é, materialmente, multa de ofício, vale invocar o posicionamento da CSRF sobre a matéria, cujo entendimento encontra-se pacificado. Reproduzo, pois, parte do voto condutor do Acórdão nº 9202-006.028, com cuja fundamentação concordo e assumo como parte das razões de decidir:

De início (sic), cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91
C/C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS
FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA
NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Pois bem, no caso de contribuições destinadas a terceiros, a legislação vigente quando dos fatos geradores determinava não incidia a multa prevista no art. 32, § 5º, mas somente a descrita no art. 35. Portanto, a comparação deve ser feita entre a multa do revogado art. 35, que vigia na época fatos geradores, e a multa introduzida pela legislação superveniente, que vigia quando do lançamento, que é a descrita no art. 35-A. Todos os dispositivos citados são da Lei nº 8.212, de 1991.

O acórdão recorrido, ao comparar as multas, concluiu, acertadamente, que a aplicação, em todos os períodos dos autos, do revogado art. 35 é mais benéfica ao contribuinte, porquanto é menor do que 75%. De fato, observa-se, no auto de infração, que a multa considerada pela Autoridade Lançadora foi de 24%, que é a faixa inicial da multa progressiva que estava regulada pelo já revogado art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim resumiu a decisão o voto condutor da decisão *a quo* (e-fl. 2395):

*12.4. Desta forma, nos lançamentos referentes às **contribuições destinadas a terceiras entidades**, cujo fato gerador ocorreu em período anterior à vigência da MP 449/2008, como no caso em questão, somente cabe a lavratura de auto-de-infração por descumprimento de obrigação principal, com a imposição da multa de mora prevista no art. 35, da Lei 8.212/91. A imposição da multa de ofício de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, de Lei nº 9.430, de 1996, que é mais severa ao contribuinte, somente pode ser imposta a partir das*

competências posterior à vigência da MP 449/2008. . (Grifo do original.)

12.5. Assim, como a legislação anterior (vigência à época da ocorrência dos fatos geradores) é mais benéfica ao contribuinte, no presente lançamento (referente às contribuições de terceiros), no período anterior à MP 449/2008 (02/2006 a 02/2007) houve somente a imposição da multa de mora prevista no art. 35, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/1999, pelo que devem ser rechaçados os argumentos da defesa.

Destaque-se que essa comparação deverá ser feita novamente, quando do efetivo pagamento das contribuições. É o que estabelece a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Conclusões

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para: rejeitar a preliminar de nulidade em razão da utilização de aferição indireta e negar o pedido de perícia, por desnecessária e, no mérito, a) excluir do lançamento os valores resultantes dos levantamentos VT e VT1, correspondentes à incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas inferiores a 6% de desconto dos empregados a título de vale-transporte, e b) negar provimento nas demais matérias.

João Maurício Vital - Relator