



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.010304/2007-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.020 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente DISPORT NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/04/2006

AJUDA DE CUSTO REITERADA. INCIDÊNCIA. É devida a contribuição sobre a ajuda de custo paga de forma reiterada aos empregados.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n. 2), rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Wesley Rocha, o conselheiro(a) Monica Renata Mello Ferreira Stoll, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima, o conselheiro(a) Flavia Lilian Selmer Dias.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-010.020 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.010304/2007-96

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, lavrada em 03/09/2007, no nome da empresa em epígrafe, abrangendo o período 06/2005 a 04/2006 e referente às seguintes contribuições, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados:

a) contribuição dos segurados empregados, a qual a empresa tem obrigação de arrecadar e recolher (Lei nº 8.212/91, art. 20, c/c art. 30, I, "a", e art. 33, §5º);

b) contribuição patronal prevista na Lei nº 8.212/91, art. 22, I;

c) contribuição patronal destinada ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, tendo sido utilizada a alíquota de 2% (Lei nº 8.212/91, art. 22, II);

d) contribuições destinadas a outras entidades (Salário-Educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE).

Consta no Relatório Fiscal que:

I) Os valores da NFLD referem-se à empresa Esposende Calçados Ltda., que foi cindida e incorporada pela Disport Nordeste Ltda, e a período posterior à última fiscalização (05/2005) e anterior à incorporação.

II) A atividade da empresa é a fabricação de calçados de couro e comércio varejista de calçados.

III) Foram examinados os seguintes documentos: folhas de pagamento, livros contábeis, convenção coletiva de trabalho, Guias da Previdência Social - GPSS e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs. Da análise dessa documentação, o auditor fiscal constatou que não foram recolhidas as contribuições incidentes sobre valores pagos a título de ajuda de custos a empregados que prestaram serviços em domingos e feriados, conforme a convenção coletiva de trabalho com cópia em anexo. Esses valores foram apurados na contabilidade, conta nº 3.1.2.01.01.0013 - AJUDA DE CUSTOS.

IV) As contribuições devidas pelos segurados empregados não foram descontadas pela empresa. A alíquota utilizada para o seu cálculo foi 8% (oito por cento).

V) Tanto as remunerações pagas quanto as contribuições não foram declaradas em GFIP.

O crédito tributário alcançou o montante de R\$ 77.438,29, consolidados em 22/08/2007 em R\$ 118.608,24 (cento e dezoito mil, seiscentos e oito reais e vinte e quatro centavos).

A empresa foi regularmente notificada e apresentou defesa, tendo alegado, em síntese, que:

1) No caso, o fisco desvirtuou a real intenção normativa e os entendimentos jurisprudenciais, descaracterizando conceitos de direito privado. A relação jurídico-tributária somente nasce quanto o fato concreto subsume-se ao fato previsto na norma.

2) “A ajuda de custo oferecida aos obreiros, não pode ser considerada remuneração, primeiro pelo fato de ser prevista em norma coletiva, não possui natureza remuneratória, e serve para as refeições dos empregados em domingos e feriados...”. Com a flexibilização das leis do trabalho, por estar prevista em convenção coletiva firmada pela empresa, essa ajuda de custo prevalece sobre a lei.

3) Nas próprias convenções coletivas confirma-se que a ajuda de custo está despida de qualquer natureza salarial, seja para que finalidade for, não integrando, dessa forma, o salário-de-contribuição.

4) O Relatório de Fatos Geradores para Levantamento não definiu sequer qual a convenção coletiva de trabalho utilizada como parâmetro para o lançamento de ofício. Isso causa grande dificuldade para a empresa, já que existem oito convenções coletivas de trabalho espalhadas por vários municípios nordestinos. Tampouco foram revelados quais os segurados empregados a serem beneficiados com o recolhimento da contribuição previdenciária.

5) O objetivo primordial das normas protetivas do trabalho é a proteção do trabalhador e, no caso, os valores pagos dizem respeito a refeições, servindo para melhorar as condições nutricionais do trabalhador. Dessa forma traz a Portaria do Ministério do Trabalho que dita instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (Portaria SIT/DSST nº 3, de 1º/03/2002), para que seja aplicada de modo analógico. Por essa razão, não pode ser tributada dita ajuda de custo.

6) A cobrança de contribuição sobre os valores em tela é inconstitucional. Uma interpretação do ordenamento jurídico de forma a onerar-se as atividades empresariais destinadas a auxiliar diretamente o Estado na assistência dos trabalhadores enfraquece os valores relativos à concretização da justiça social. A busca da eficácia máxima dos direitos fundamentais sociais deve ser feita a partir de esforços conjuntos dos órgãos públicos e do setor empresarial, diante da ausência de recursos orçamentários do Estado. Face ao art. 170, VIII, da Constituição Federal de 1988, é inconstitucional a incidência de contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de utilidades destinadas a melhorar as condições sociais do trabalhador. Por essa razão se entende que a fiscalização tentou desvirtuar a realidade fática, sendo a cobrança exigência de formulação em tese de conduta infracional através de lei em sentido formal.

7) Dessa forma, houve um excesso normativo e a desobediência ao princípio da proporcionalidade, já que o notificado foi onerado acima do necessário para se alcançar a finalidade da lei.

8) As normas que regem a alíquota da contribuição destinada ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho são a Lei nº 8.212/91, e Instrução Normativa - IN SRP nº 03/2005, art. 86, juntamente com o Anexo V do Decreto 6.042/07. Por essas normas, a alíquota dessa contribuição pode ter redução de 50% (cinquenta por cento) ou aumento de 100% (cem por cento). O contribuinte possui lojas em que comercializa no varejo calçados e fábricas onde produz os mesmos, devendo ser aplicadas

alíquotas diversas. É injusto que sobre a folha de pagamento dos funcionários das lojas seja aplicada alíquota correspondente ao grau de risco médio, quando deveria ser aplicado aquela adequada ao grau de risco leve. Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já pacificou o entendimento de que a alíquota do SAT deve ser definida por cada CNPJ e sua atividade.

9) A fundamentação existente no relatório diz respeito ao art. 32, IV, §6º, da Lei nº 8.212/91. Porém, é impossível apresentar em GFIP as informações veiculadas, já que as despesas não integram a remuneração dos funcionários da empresa.

10) Não houve motivação que evidenciasse a caracterização de remuneração e, como pode ser visto, a fundamentação é díspar com a situação fática aduzida, até porque não foram esclarecidas em que circunstâncias os autos foram emitidos. “... Assim, exigências descritas no RELATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO, estão a ocultar os dispositivos legais a facilitarem o direito de ampla defesa do recorrente, advindo apenas fundamentação genérica”. A falta de motivação do ato é vício insanável pois gera ilegalidade e prejuízos ao exercício dos direitos fundamentais. A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais. Há também a possibilidade de a própria Administração revogar o ato pelo reconhecimento da irregularidade, qual seja a omissão em atender ao pedido protocolado pela empresa. Além disso, a empresa não pode ser penalizada por um ato a que não deu causa, devendo ser tomado írrito o ato, devendo a nulidade ser sanada, devendo o auto de infração retomar a diligências para resolver o erro, com retomo do prazo para defesa.

11) “No DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, revela-se que a fiscalização aplicou ainda a cobrança de 8% sobre os pretensos valores devidos, como se fosse obrigação da empresa recolher a contribuição devida pelo obreiro na circunstância do lançamento fiscal, sem sequer existir a individuação do segurado empregado, o que inviabiliza pela via reflexa, a emissão de qualquer GFIP, caso subsista a notificação, visando dar cumprimento à obrigação acessória”. Não se pode aceitar a aferição indireta, pois o art. 597 da IN nº 03/05 afirma que a sua realização somente pode acontecer quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados, o que não ocorreu no caso concreto.

12) Há nulidade frente à aplicação da multa, pois os valores aplicados pelo auditor fiscal estão em consonância com a Portaria nº 525/02, a qual alterou os valores da multa especificados no decreto, sem sequer mencioná-lo subsidiariamente. Foi, assim, desobedecido o processo legislativo, já que uma portaria emitida por um ministro de Estado não pode modificar substancialmente um decreto. Ademais, a multa com efeito confiscatório já foi tema de decisão do Supremo Tribunal Federal - STF e deve também ser obedecido o princípio da razoabilidade. Deve ser, assim, reduzida a multa, caso subsista a NFLD.

13) Requer:

a. O recebimento da defesa e seu conhecimento;

b. No mérito, que a impugnação seja conhecida e provida, para declarar a não incidência da contribuição previdenciária sobre a ajuda de custo, por ter sido esta objeto de

negociação coletiva prevista em lei e, assim, não integrar o salário-de-contribuição, como preconiza o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91;

c. Caso subsistaja NFLD, seja reduzida a multa moratória, por a mesma ser confiscatória; e. seja aplicada a alíquota SAT de 1%, considerando-se que se trata de atividade de risco leve;

d. Protesta provar o alegado, por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente diligências a serem realizadas no curso do processo, juntada posterior de documentos e perícia a ser realizada nas unidades da empresa.

e. Que as intimações relativas ao julgamento da impugnação sejam enviadas ao endereço dos procuradores

DA DILIGÊNCIA.

Em 21/02/2008, através da Resolução nº 1.241, o julgamento foi convertido em diligência para que o auditor fiscal notificante esclarecesse se havia solicitado documento onde constasse a discriminação das ajudas-de-custo apuradas na contabilidade por empregado e anexasse a comprovação desse fato. Caso não tivesse efetuado essa solicitação, deveria ser pedida a documentação contendo a discriminação dos valores por empregado. Se a empresa fornecesse os documentos, deveria ser feito o cálculo da contribuição dos segurados empregados, com a aplicação das alíquotas e limites previstos no art. 20 da Lei nº 8.212/91, considerando a remuneração total do empregado por competência. Se a documentação não tivesse sido apresentada durante a ação fiscal, mesmo tendo sido solicitada, ou se não fosse apresentada na diligência, deveria ser informada à empresa a fundamentação legal que autoriza a cobrança da contribuição dos segurados, mesmo quando não houve o desconto prévio, bem como a aplicação da alíquota mínima sobre o total.

Em 02/06/2008, o auditor fiscal notificante emitiu relatório fiscal complementar, no qual expôs o seguinte:

a) Em diligência fiscal iniciada em 20/05/2008 pediu à empresa, através de Termo de Início de Ação Fiscal- TIAF, a relação dos empregados que receberam as ajudas de custo que constam na contabilidade das lojas Esposende (Incorporada). A empresa respondeu por escrito que não era possível a individualização dos referidos pagamentos, conforme consta no documento anexado pelo auditor fiscal. Em atenção a solicitação da empresa, foi emitido Termo de Prorrogação de Prazo para mais 30 (trinta) dias. Em nova resposta, a notificada afirmou que empreendeu diligências que culminaram na impossibilidade de identificar os funcionários um a um.

b) A fundamentação legal que autoriza a aplicação da alíquota mínima e a cobrança dos segurados empregados diretamente do empregador, mesmo quando não houve desconto prévio, é o art. 33, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91.

c) Informou à empresa sobre a reabertura do prazo de 30 dias para defesa.

O Relatório Fiscal Complementar foi recebido em 05/06/2008 pelo mesmo procurador que assinou o rosto da NFLD, conforme atesta o recibo de fis. 209.

Em 27/06/2008, a empresa apresentou nova petição, na qual diz, em resumo, que:

1) O fundamento legal é discrepante da realidade fática, pois não há recusa ou sonegação de apresentação de documentos ou informações, pois, como foi informado durante a fiscalização em documento recebido pelos fiscais, o pagamento da ajuda de custo era realizada em cumprimento a convenção coletiva de trabalho, que previa a natureza indenizatória da referida verba.

2) Como não há recusa ou sonegação de documento, não pode ser aplicado o art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91. A fiscalização teve acesso a todos os documentos, onde constam despesas contábeis devidamente comprovadas com alimentação, sem a individualização dos funcionários que foram beneficiados. A inversão do ônus da prova é, portanto, ilegal, atingindo o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, especialmente pela regra do Código de Processo Civil, art. 333, parágrafo único, II, que deve ser aplicado de forma analógica (É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova, quando tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito). Essa previsão coaduna-se com o direito fundamental à não incriminação, especialmente quando a parte não dispuser das provas pertinentes. A entidade que aplica a multa e exerce o poder de polícia está sujeita também ao ônus da prova. Outrossim, não existe previsão legal que determine o recolhimento da contribuição devida pelo segurado quando este não se encontra identificado.

3) No mais, ratifica as alegações apresentadas na primeira petição

A DRJ Fortaleza, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

A empresa insurge-se contra a cobrança dos valores em tela, dizendo que por estarem previstas em convenção coletiva de trabalho, as ajudas de custo não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Acrescenta que nas próprias convenções coletivas confirma-se que essa verba está despidida de qualquer natureza salarial.

Primeiramente, cabe ressaltar a contradição evidente na defesa da notificada, pois ao mesmo tempo em que afirma categoricamente que nas convenções coletivas está configurado que as verbas em questão não têm natureza salarial, argumenta que no relatório do auditor fiscal não está definida qual convenção coletiva de trabalho foi utilizada como parâmetro para o lançamento.

Na verdade, no seu relatório o auditor fiscal delimita de forma eficaz qual a convenção coletiva à qual se refere. Inicialmente ele diz que os valores incluídos na NFLD referem-se à empresa Esposende Calçados Ltda., incorporada pela empresa notificada, tendo sido também delimitado o período. Depois, deixa claro que esses valores foram extraídos da conta contábil “3.1.2.01.01.0013 - AJUDA DE CUSTOS”, sendo tais valores pagos por prestação de serviços em domingos e feriados. Diante do aclarado, restou à empresa inteiramente possibilitada a localização da convenção coletiva. Tanto é que ela alega expressamente que na convenção pode ser visto que a quantia sob exame não tem natureza salarial, asseveração somente possível de ser efetuada face à leitura da cláusula 62.4.1 da convenção anexada pelo auditor fiscal

Uma vez ultrapassada essa controvérsia, deve ser dito que a convenção coletiva de trabalho é um acordo, celebrado entre o Sindicato dos empregados e o dos empregadores de determinada categoria, nela sendo acordadas cláusulas diversas da legislação, com o fim de serem concedidos ao trabalhador direitos além dos que a lei já garante. A Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, art. 611, §1º, esclarece que os acordos coletivos são os pactos entre uma ou mais empresas com o sindicato da categoria profissional, em que são estabelecidas condições de trabalho, aplicáveis a essas empresas. A convenção coletiva tem efeito normativo, estipulando direitos e deveres para ambas as partes.

O acordo coletivo pode sobrepor-se à legislação trabalhista, porém há limites que devem ser observados. Na seara trabalhista, convivem no mesmo sistema as normas negociais, decorrentes da capacidade normativa dos agentes sociais, e as normas criadas pelo Estado. Para que essas normas coexistam harmonicamente, devem ser observadas algumas restrições: as normas negociais não podem ser menos benéficas do que as normas estatais, contudo estas últimas, quando de interesse público, sobrepõem-se àquelas. Portanto, mesmo dentro do âmbito do Direito do Trabalho, acordos coletivos não podem contrariar normas estatais de interesse público.

Há de ser lembrado que as contribuições em tela são tributos, sendo a legislação pertinente inquestionavelmente de interesse público. De qualquer forma, no sistema tributário brasileiro, o princípio da legalidade estrita (CF/88, art. 150, I, c/c CTN, art. 97, III e IV) obriga a que as definições da hipótese de incidência e da base de cálculo sejam efetuadas por lei, lei não apenas em sentido material, mas também no formal.

Portanto, no presente caso, o que realmente importa é o conceito de remuneração atinente ao Direito Previdenciário, uma vez que não necessariamente o que é remuneração para este o é também na seara trabalhista.

Assim, o fato de o acordo coletivo poder descaracterizar a ajuda de custo como remuneração para fins trabalhistas, não garante sua exclusão do campo de incidência das contribuições aqui cobradas.

Desta feita, dos valores pagos em retribuição à prestação de serviços por parte do empregado, somente se excluem as parcelas previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Não restou configurada nenhuma das exceções da lei, mormente o fornecimento de alimentação nos moldes do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, instituído com base na Lei 6.321/76. Uma vez que a empresa não provou ter feito inscrição nesse programa, tampouco a obediência às suas regras, não é pertinente a aplicação da Portaria regulamentadora desse programa por analogia, como quer a impugnante.

Ademais, o art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 menciona a habitualidade como fator a ser mensurado no que diz respeito ao fornecimento de utilidades, enquanto que no caso aqui discutido os valores foram pagos em pecúnia.

Logo, não assiste razão à empresa quanto aos seus argumentos

Quanto às decisões pela inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, o Supremo Tribunal Federal é o órgão do Poder Judiciário o qual tem competência

paga julgar ação direta de inconstitucionalidade, devendo a decisão ser aplicada erga omnes, ou seja, tem aplicação obrigatória para todos. Se a declaração de inconstitucionalidade for incidental, apenas pode ser aplicada no caso concreto examinado, a não ser que o Senado Federal, através de resolução, suspenda a execução da lei ou ato normativo.

Desta forma, as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pela impugnante não podem ser acatadas.

Foram considerados salário de contribuição de empregados os pagamentos efetuados a título de ajuda de custo, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho e encontrados na contabilidade, conta nº 3.1.2.01.01.0013.

Dessa forma, todos os valores considerados como base de cálculo constavam em documento da empresa, tendo sido diretamente apurados, não havendo que se falar em aferição indireta da base de cálculo das contribuições patronais.

Contudo, no que diz respeito à contribuição dos segurados empregados incidente sobre os valores apurados, foi esta levantada com a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre o total mensal das ajudas de custo, sem serem considerados os limites e alíquotas previstas na Lei nº 8.212/91, art. 20. Houve, pois, aferição indireta, inicialmente não justificada pelo auditor fiscal notificante.

Todavia, foi efetuada diligência fiscal, na qual foi solicitada à empresa, através do Termo de Intimação da Ação Fiscal - TIAF (fis. 203), relação discriminada dos empregados que receberam as ajudas de custo que constavam na contabilidade da loja Esposende, bem como suas remunerações e descontos.

A notificada não apresentou os documentos requeridos, justificando-se por meio do documento de fls. 205/207, no qual diz singelamente: “Em relação ao item “a”, informa que não é possível à empresa apresentar o relatório discriminado dos funcionários que receberam ajuda de custo”. No aditivo à defesa, a defendente erroneamente faz referência ao item “d” desse mesmo documento e tenta explicar a não apresentação da documentação referente a cestas básicas e pagamentos de refeições constantes na conta 31102001030201. Entretanto, os valores verificados nesta conta em nada se relacionam ao montante sob enfoque, estando contemplados na NFLD nº 37.117.633-6, processo nº 10380010305/2007-31.

Hei de salientar que no seu segundo petítório a impugnante diz, ainda, que entregou à fiscalização a listagem de todos os funcionários e valores percebidos em razão da ajuda de custo, porém esse fato contradiz o que ela mesma escreveu na resposta à solicitação do auditor fiscal. Para dirimir esse ponto controverso, deve ser utilizado subsidiariamente o Código de Processo Civil, que estatui no seu art. 333 que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Diante da prova da não apresentação dos documentos (documento de fls. 205/207), caberia a empresa, na sua defesa, apresentar prova em contrário, o que não foi feito.

Portanto, a apresentação de documentos restou deficiente, não sendo possível a apuração direta da contribuição dos segurados empregados.

Conforme consta no Relatório Fiscal Complementar, a Lei nº 8.212/91, art. 33, §3º, determina que, ocorrendo apresentação deficiente de documento ou informação, pode o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Foi feita referência também ao §5º do mesmo artigo, pelo qual o desconto de contribuição legalmente autorizado sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar, em desacordo com o disposto na lei. Por sua vez, a obrigação de arrecadar as contribuições dos segurados empregados, mediante desconto, está expressamente consignada no art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Ao contrário do que diz a defendente, além da constatação de que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados, a Instrução Normativa - IN SRP nº 003/05, destrinchando o que já estava previsto em lei, prevê outras hipóteses autorizadas da aferição indireta.

Dessa forma, mesmo não havendo recusa ou sonegação de documento, é suficiente a sua apresentação deficiente para que deva ser efetuada a aferição indireta, tendo agido o auditor fiscal notificante nos estritos limites da lei.

Motivação do lançamento. No que pertine à fundamentação legal do lançamento, o Relatório Fiscal fez menção aos dispositivos legais presentes no “Fundamentos Legais do Débito - FLD”, anexo da NFLD, o que é perfeitamente possível, uma vez que o relatório FLD tem como escopo informar ao contribuinte os Fundamentos Legais do Débito, sendo desnecessária a repetição no Relatório Fiscal. Além disso, no relatório FLD a legislação encontra-se separada por competência e agrupada sob títulos que identificam perfeitamente cada assunto.

Houve vício de motivação face à falta de referência à norma que autoriza o procedimento de aferição indireta no que diz respeito à contribuição dos segurados. Porém, o princípio da economia processual preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. Ademais, por esse princípio não deve ser pronunciada a nulidade se o ato não prejudicar a parte a quem poderia aproveitar a declaração (Código de Processo Civil - CPC, art. 249, §1º).

O princípio da salvabilidade, que é corolário de outros princípios dentre os quais o da economia processual, toma-se efetivo por meio da sanabilidade dos atos e termos processuais, designando que o julgador tudo deve fazer para salvar o processo, que é instrumento e não um fim em si, deixando a declaração de nulidade como última opção. Assim, antes de declarar a nulidade do ato processual, faz-se necessário o exame da possibilidade de aproveitamento do ato realizado, com o saneamento do vício que o macula.

É nesse sentido que o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 determina que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade e devem ser sanadas quando resultam em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes tiver dado causa ou quando não influem na solução do litígio.

O ato administrativo consistente na lavratura da NFLD foi realizado por pessoa competente e o vício admitido pelo auditor fiscal notificante não enseja a nulidade absoluta, sendo plenamente passível de saneamento.

Registre-se que não havia que se falar em ausência de motivação, como alegou a impugnante, mas motivação incompleta, defeito que podia ser corrigido. Mormente porque o que causa a nulidade absoluta do ato administrativo é a ausência do motivo e não da motivação.

Vale observar que a própria impugnante se contradiz quando propugna pela nulidade do lançamento e, ao mesmo tempo, requer que essa mesma nulidade seja sanada e lhe seja retomado o prazo para defesa.

Quanto à revogação, somente se pode cogita-la para atos administrativos discricionários, todavia nunca para atos vinculados, modalidade na qual o lançamento se ajusta (Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único).

Dessa forma, após a diligência, com a emissão do Relatório Fiscal Complementar e a intimação da empresa, com a reabertura do prazo para defesa, foi plenamente atendido o direito da notificada à ampla defesa e sanado o vício inicialmente presente. O contribuinte dispôs de todos os prazos legais e regulamentares para o exercício do lícito direito de defesa, tanto é que tempestivamente apresentou impugnação e aditamento à impugnação, refutando os mais diversos aspectos do lançamento.

DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II. A Lei 8.212/91, em seu art. 22, II, determinou que, dentre as contribuições a cargo da empresa destinadas à seguridade social, está aquela destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho. Com a alteração introduzida pela MP 1.523-9/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97, essa contribuição passou a financiar os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme disposição do regulamento. Com a nova mudança efetuada pela MP 1.729, de 02/12/1998, sendo tal modificação mantida pelo art. 1º da Lei 9.732, passou a ser financiado também pela contribuição em questão o benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213/91.

Portanto, o enquadramento da empresa no correspondente grau de risco, com relação ao SAT, que é a contribuição aqui cobrada, é objetivo, dependendo somente do tipo de atividade preponderantemente exercida pela empresa, de acordo com as atividades especificadas nos anexos do decreto retro mencionado.

Ademais, existe o Parecer/CJ nº 1.171/98, no qual a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social entende que a classificação do risco de acidentes do trabalho depende da atividade preponderante da empresa, e não de cada filial. Nesse parecer é salientado que a Lei nº 8.212/91, bem como a lei anterior que tratava do assunto (Lei nº 6.367/76), refere-se à empresa e não ao estabelecimento.

Quanto às decisões do STJ referidas pela empresa, as mesmas não têm efeito erga omnes, valendo somente entre as partes. Por outro lado, o argumento de que a alíquota da contribuição pode ter redução de 50% (cinquenta por cento) ou aumento de 100% (cem por cento) também não é suficiente para modificar o tratamento dado à situação pelo auditor fiscal notificante. Tal procedimento está previsto no art. 202-A do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, artigo incluído pelo Decreto nº 6.042/07, havendo a previsão da redução ou aumento da alíquota do SAT em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

Segundo se vê nos parágrafos do art. 202-A do RPS, para apuração do FAP é necessária a verificação de vários dados:

I - quantidade de benefícios incapacitantes cujos agravos causadores da incapacidade tenham gerado benefício com significância estatística capaz de estabelecer nexo epidemiológico entre a atividade da empresa e a entidade mórbida, bem como da quantidade de benefícios de pensão por morte acidentária (índice de frequência);

II - duração do benefício incapacitante, tomada a expectativa de vida como parâmetro para a definição da data de cessação de auxílio-acidente e pensão por morte acidentária (índice de gravidade);

III - os valores correspondentes ao salário-de-benefício diário de cada um dos benefícios considerados na apuração do índice de frequência.

É o Ministério da Previdência Social que publica anualmente no Diário Oficial da União os índices de frequência, gravidade e custo e disponibiliza na internet o FAP por empresa, com as informações que possibilitem a esta a verificação da correção dos dados utilizados na apuração do seu desempenho (RPS, an. 202-A, §5º). O FAP só produz efeitos tributários a partir do quarto mês subsequente ao de sua divulgação.

Como se vê, o procedimento que propicia o direito à diminuição da alíquota da contribuição em tela não é simples, não tendo sido mencionado pela empresa qualquer índice ou cálculo que demonstrasse estar a mesma enquadrada em situação que lhe permitisse a redução. Esse fato por si já derruba a sua argumentação, pois lhe confere um caráter genérico e demonstra a carência de fundamentos da sua tese.

Ademais e mais importante, conforme o Decreto nº 6.042/07, art. 5º, III, somente a partir do mês de setembro/2007 a inclusão do art. 202-A no RPS produziria efeitos. Assim, como o período de apuração da NFLD é 06/2005 a 04/2006, não cabe de modo algum a redução requerida. Dessa forma, considero insubsistentes os argumentos da empresa referentes ao SAT.

DA MULTA. A empresa argumenta que a fundamentação existente no relatório diz respeito ao art. 32, IV, §6º, da Lei nº 8.212/91, mas que é impossível apresentar em GFIP as informações veiculadas, já que as despesas não integram a remuneração dos funcionários da empresa

Entretanto, ao inverso do que diz a notificada, o auditor fiscal não fundamenta a existência dos fatos geradores nesse artigo.

A não informação dos fatos geradores incluídos na NFLD em GFIP influencia no cálculo da multa, conforme Lei nº 8.212/91, art. 35, tudo tendo sido especificado no Relatório Fundamentos Legais do Débito, item “601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA”.

Foi, assim, cumprido fielmente o que preceitua a lei, mormente em face do reconhecimento da própria empresa de que não informou os valores em GFIP.

O outro argumento da impugnante relacionado à aplicação da multa carece de sentido. Ela se refere à Portaria MPAS nº 525/02, a qual atualizou multas por descumprimento de obrigações acessórias, tendo vigorado para o período 01/06/2002 a 31/05/2003. Como se vê,

essa portaria está totalmente dissonante com o que foi cobrado, não tendo sido mencionada em momento algum pelo auditor fiscal notificante.

Quanto à alegação de efeito confiscatório da multa, já foi dito que não cabe a avaliação da constitucionalidade de lei neste âmbito administrativo.

DA INTIMAÇÃO. O Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativos fiscal, no seu art. 23 trata da intimação dos atos do processo.

A intimação do contribuinte sobre decisão de primeira instância de lide relacionada ao lançamento tributário não é procedida por esta DRJ, mas sim pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Fortaleza, conforme se depreende da Portaria da Secretaria da Receita Federal - SRF nº 1.769, de 12/07/2005, publicada no Diário Oficial de União - DOU de 15/07/2005, Anexo Único, I, "b", 2. Tratando-se de um ato discricionário, o agente que o efetivar terá melhor condição de avaliar qual das opções legais permite o seu cumprimento de maneira mais eficiente e compatível com as diretrizes da unidade. Por essa razão, entendo não ser este o momento adequado para eleição da forma como será efetuada a intimação.

Entretanto, vale observar que caso a intimação seja efetuada por via postal, telegráfica, por meio eletrônico ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento, o destino da correspondência previsto no Decreto nº 70.235/72 é o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, não tendo como ser atendido o pedido efetuado na defesa.

Por todo o exposto, voto no sentido de JULGAR PROCEDENTE o lançamento, com a manutenção do crédito tributário.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores. Salienta que houve cerceamento ao direito do exercício da ampla defesa, ratifica que deve ser declarada a não incidência da contribuição previdenciária sobre a ajuda de custo, e que caso subsista a NFLD, deve ser reduzida a multa moratória, por a mesma ser confiscatória; e, seja aplicada a alíquota SAT de 1%, considerando-se que se trata de atividade de risco leve.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

Quanto às questões de cerceamento de defesa, entendo que no presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para

recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Portanto, não há como falar-se aqui em desrespeito ao princípio da legalidade ou em falta de motivação do ato administrativo. Todas as razões de fato e de direito ensejadoras da autuação foram sobejamente expostas no lançamento em debate, permitindo de forma

inequívoca que a impugnante exercesse seu direito constitucionalmente assegurado à ampla defesa.

Dessa forma, após a diligência, com a emissão do Relatório Fiscal Complementar e a intimação da empresa, com a reabertura do prazo para defesa, foi plenamente atendido o direito da notificada à ampla defesa e sanado o vício inicialmente presente. O contribuinte dispôs de todos os prazos legais e regulamentares para o exercício do lícito direito de defesa, tanto é que tempestivamente apresentou impugnação e aditamento à impugnação, refutando os mais diversos aspectos do lançamento.

DA AJUDA DE CUSTO

Repita-se, mais uma vez, a contradição evidente na defesa da notificada, pois ao mesmo tempo em que afirma categoricamente que nas convenções coletivas está configurado que as verbas em questão não têm natureza salarial, argumenta que no relatório do auditor fiscal não está definida qual convenção coletiva de trabalho foi utilizada como parâmetro para o lançamento.

Como fora dito anteriormente, o acordo coletivo pode sobrepor-se à legislação trabalhista, porém há limites que devem ser observados. Na seara trabalhista, convivem no mesmo sistema as normas negociais, decorrentes da capacidade normativa dos agentes sociais, e as normas criadas pelo Estado. Para que essas normas coexistam harmonicamente, devem ser observadas algumas restrições: as normas negociais não podem ser menos benéficas do que as normas estatais, contudo estas últimas, quando de interesse público, sobrepõem-se àquelas. Portanto, mesmo dentro do âmbito do Direito do Trabalho, acordos coletivos não podem contrariar normas estatais de interesse público.

Registre-se, mais uma vez, que no presente caso, o que realmente importa é o conceito de remuneração atinente ao Direito Previdenciário, uma vez que não necessariamente o que é remuneração para este o é também na seara trabalhista.

O fato de o acordo coletivo poder descaracterizar a ajuda de custo como remuneração para fins trabalhistas, não garante sua exclusão do campo de incidência das contribuições aqui cobradas. Os valores pagos em retribuição à prestação de serviços por parte do empregado, somente se excluem as parcelas previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. No caso aqui discutido os valores foram pagos em pecúnia.

Vale mencionar mais uma vez que a ajuda de custo é um valor atribuído ao empregado, pagos uma única vez, ou eventualmente, para cobrir despesa não habitual por ele realizada na execução das suas tarefas ou em virtude de serviço externo que se obrigou a realizar.

Assim, em regra o valor pago a título de ajuda de custo, observadas as determinações legais, não sofre incidência de contribuição previdência, tampouco serve de base de cálculo para os depósitos do FGTS. Logo, o objetivo da ajuda de custo é para cobrir despesas que o empregado terá com a prestação de serviço.

A título exemplificativo temos que ajuda de custo é um pagamento realizado ao empregado com a finalidade de cobrir despesas no desempenho de suas funções, tais como deslocamentos para participar de reuniões fora do local de trabalho, custos que o empregado

tenha tido em razão do trabalho, tais como fotocópias, pedágio, refeições, entre outros. Podem, ainda, serão consideradas ajudas de custos os valores pagos ao empregado em virtude da mudança definitiva do empregado para outra localidade, para cobrir as despesas com a mudança, decorrente da transferência definitiva do empregado, nos termos do artigo 470 da CLT.

Entendo que no presente caso a empresa se valeu da denominação de suposta ajuda de custo para em verdade remunerar, habitualmente, os empregados que trabalhavam fora do expediente comum. Aduz que era indenização para alimentação em domingos e feriados, mas não comprova as suas alegações. Nesta senda, entendo que restaram amplamente claros os motivos que ensejaram o lançamento e a manutenção do mesmo no que se refere a considerar a ajuda de custo como salário, para fins previdenciários.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Este colegiado não tem competência para analisar qualquer aspecto relativo a constitucionalidade de normas. Vejamos a súmula: Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Desta forma, as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pela impugnante não podem ser conhecidas.

DA AFERIÇÃO DA BASE

Como mencionado na decisão de piso, os valores considerados como base de cálculo constavam em documento da empresa, tendo sido diretamente apurados, não havendo que se falar em aferição indireta da base de cálculo das contribuições patronais.

Todavia, foi efetuada diligência fiscal, na qual foi solicitada à empresa, através do Termo de Intimação da Ação Fiscal - TIAF (fis. 203), relação discriminada dos empregados que receberam as ajudas de custo que constavam na contabilidade da loja Esposende, bem como suas remunerações e descontos.

Fora demonstrado que a apresentação de documentos restou deficiente, não sendo possível a apuração direta da contribuição dos segurados empregados.

Dessa forma, mesmo não havendo recusa ou sonegação de documento, é suficiente a sua apresentação deficiente para que deva ser efetuada a aferição indireta, tendo agido o auditor fiscal notificante nos estritos limites da lei.

O GRAU DE RISCO

O enquadramento da empresa no correspondente grau de risco, com relação ao SAT, que é a contribuição aqui cobrada, é objetivo, dependendo somente do tipo de atividade preponderantemente exercida pela empresa, de acordo com as atividades especificadas nos anexos do decreto.

Segundo se vê nos parágrafos do art. 202-A do RPS, para apuração do FAP é necessária a verificação de vários dados.

O cerne do recurso, apresentado pela Recorrente, repousa em alegação de que deveria recolher os valores para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) com base no grau de risco verificado em cada estabelecimento, por (CNPJ) e por CNAE, possibilitando assim o recolhimento na alíquota de 2% para área fabril e de 1% para a área varejista.

Verifica-se que – a partir da incorporação da empresa Esposende Calçados Ltda, ocorrida em 10/2005 – a Recorrente vem declarando em GFIP e recolhendo em GPS a contribuição relativa ao SAT no percentual de 1% para as unidades comerciais varejistas. Entretanto, a empresa tem como atividade preponderante a fabricação de calçados de couro, que tem o GILRAT de dois por cento (2%).

Considera atividade preponderante a que ocupa, levando-se em conta todos os estabelecimentos da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do art. 202, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. Assim, o enquadramento é feito, levando em consideração todos os estabelecimentos da empresa, de modo que a alíquota do SAT/GILRAT seja única.

De acordo com o demonstrativo anexo ao Relatório Fiscal da presente Notificação (fls. 169), restou devidamente demonstrado pela Fiscalização que a atividade preponderante exercida pela Recorrente enquadra-se no grau de risco médio (2%), conforme o anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/1999.

O maior número de segurados empregados da empresa trabalham na área de fabricação de calçados, cujo código CNAE está atrelado à cobrança de 2% (SAT). Em exemplo, o total de empregados da área fabril alcançou 3.011 contra 2.432 da área varejista na competência 12/2006.

Dessa forma, a alegação da Recorrente de que deveria usar alíquotas distintas, por unidades comerciais e fabril (CNPJ), para o recolhimento do SAT não será acatada, eis que o arcabouço jurídico-previdenciário não permite tal procedimento.

O procedimento que propicia o direito à diminuição da alíquota da contribuição em tela não é simples, não tendo sido mencionado pela empresa qualquer índice ou cálculo que demonstrasse estar a mesma enquadrada em situação que lhe permitisse a redução. Esse fato por si já derruba a sua argumentação, pois lhe confere um caráter genérico e demonstra a carência de fundamentos da sua tese. Apenas argumenta que as lojas varejistas devem ter o grau de risco diferenciado das fabricas.

Ademais, como o período de apuração da NFLD é 06/2005 a 04/2006, não cabe de modo algum a redução requerida. Dessa forma, considero também insubsistentes os argumentos da empresa referentes ao SAT.

Quanto às demais considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso.

Desta feita, entendo que deve ser rejeitada a preliminar, desconhecer as alegações de constitucionalidade e no mérito, na parte conhecida, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar, e no mérito conhecer parcialmente, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e na parte conhecida NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal