



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

Processo nº 10580.011920/2007-16
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-004.493 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria SALÁRIO INDIRETO. DECADÊNCIA
Recorrentes GDK S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2006

I - DO RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIDO.

Em decorrência da nulidade da decisão de primeira instância, ocorreu, de forma superveniente, a ausência de interesse de agir para a remessa necessária (recurso de ofício) dos autos ao CARF.

Recurso de ofício não conhecido.

II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões fáticas apresentadas em sede de impugnação, bem como em sede de recurso a matéria fática não exposta inicialmente na peça de impugnação (fato novo e superveniente), desde que haja motivo relevante exposto nos autos.

Decisão Recorrida Nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e anular a decisão de primeira instância.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente à parcela desses segurados e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2000 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 175/198) informa que os valores apurados referem-se às verbas pagas aos segurados empregados a título de Alimentação, Concessão de Latas de Leite em Pó, Assistência Médica concedida através de Plano de Saúde, Vale Transporte, Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e Cartão Prêmio, em desconformidade com a legislação de regência. Consta, ainda, lançamentos referentes a remuneração de trabalhadores que prestaram serviço fora do Brasil, em obras executadas na Bolívia e a contribuição adicional ao GILRAT (grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho) com relação aos empregados que exercem atividade de mergulho.

Os valores lançados foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. DSE - Remuneração auferida pelos segurados empregados expatriados;
2. RNG - Adicional de RAT incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados sujeitos a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, instituído pela Lei 9732/1998, não declaradas em GFIP;
3. SIA - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente ao gozo do benefício de vale alimentação/refeição;
4. SIB - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente ao cartão prêmio fornecido pela empresa Salles Adan & Associados;
5. SIL - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente a latas de leite em pó;
6. SIP - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente a participação nos lucros e resultados (PLR);
7. SIS - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente a assistência médica;

8. SIV - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente ao gozo do benefício de vale transporte;
9. SSA - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente à assistência médica aferida;
10. SVA - Remuneração auferida pelos segurados empregados referente ao gozo do benefício de vale transporte aferido.

(fl.01). A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/10/2007

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 605/713), alegando, em síntese, que:

1. ALIMENTAÇÃO. O contribuinte alega está inscrita no PAT desde 1996, conforme documentos acostados aos autos no (doc. 0.2) e que por mera falha deixou de renovar sua inscrição nos anos de 2004, 2005 e 2006, por não entender necessária a renovação anual do seu cadastro e que não houve qualquer alteração nas condições objetivas existentes ao tempo da inscrição original no PAT, acreditando, assim, está inscrita no mencionado programa;
2. LEITE EM PÓ. O contribuinte alega que as doações de leite em pó faz parte de um conjunto de projetos sociais, que tais doações são desvinculadas da atividade desenvolvida pelo funcionário e que, na verdade, são os filhos dos trabalhadores quem recebem as mencionadas latas de leite em pó;
3. ASSISTÊNCIA MÉDICA. O contribuinte alega que despesas com assistência médica não pode prosperar por não ser verba remuneratória, não integrando o salário de contribuição;
4. VALE-TRANSPORTE. Afirma que o art. 2º, "a" e "b", da Lei 7.418/85 é expresso ao dispor que o vale-transporte não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos e que não constitui base de incidência de contribuição previdenciária;
5. CARTÃO BENEFÍCIO. Afirma que não deve incidir contribuição previdenciária sobre essa parcela, visto que esse serviço foi contratado apenas no curto período de 05.12.2003 a 31.01.2004, demonstrando, portanto, não ter havido habitualidade no pagamento dessa parcela e sim de um ganho eventual do trabalhador;
6. TRABALHADORES EXPATRIADOS. Afirma que no período descrito pela Fiscalização, os trabalhadores brasileiros prestaram serviço à Geral Damulakis Bolívia S.A., empresa constituída regularmente segundo as leis da Bolívia (doc. 22), distinta, portanto, da filial boliviana da GDK, criada anos depois. Sendo assim, por não se tratar, a Geral Damulakis Bolívia, de agência ou sucursal da impugnante, não é devida a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de remuneração aos empregados na Bolívia (art. 9º, inciso I, "c", RPS).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão 15-19.956 da 5ª Turma da DRJ/SDR (fls. 1468/1482) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que os valores apurados até a competência 09/2002, inclusive, foram excluídos em decorrência da declaração da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, e interpôs o reexame necessário (recurso de ofício).

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Salvador/BA informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

I - DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Quanto às prejudiciais, há questão que merece ser analisada.

Da análise inicial dos autos, verifica-se questão prejudicial ao julgamento do recurso encaminhado, face à ocorrência de cerceamento da garantia da ampla defesa e da supressão de instância, vícios esses que devem ser sanados.

Após a apresentação da peça de impugnação, oportunidade em que a Recorrente alegava que havia questão fática, apontada pelo Fisco no Relatório Fiscal – relacionada aos levantamentos **DSE** (Segurados empregados expatriados), **SIP** (PLR), **SIS** (Assistência médica), **SIV** (Vale transporte), **SSA** (Assistência médica aferida), **SVA** (Vale transporte aferido) –, que não quadrava consonância com os fatos contábeis da empresa, a DRJ em Salvador/BA proferiu decisão mantendo, em parte, o lançamento fiscal, pois declarou a decadência tributária até a competência 09/2002, inclusive.

A decisão da DRJ (primeira instância) está fundamentada, de forma preponderante, na questão jurídica (dispositivos da lei), sem analisar de forma suficiente a questão fática registrada na peça de impugnação, eis que **não houve** o enfrentamento, dentre outros, das seguintes questões singulares¹ da controvérsia instaurada:

1. **Levantamento SIS** - Assistência médica → não houve análise do Parecer, protocolizado pela Recorrente em 03 de Junho de 2009 (doc. anexo). Este parecer registra a situação de cada uma das obras realizadas pela Recorrente no período fiscalizado, com o objetivo de comprovar que a assistência médica era prestada a 100% (cem por cento) dos segurados empregados;
2. **Levantamento SSA** - Salário Indireto Saúde Aferido → segundo a Recorrente, não houve o fundamento fático para a aferição indireta no presente caso, já que “(...) *não houve recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento correspondente às despesas médicas. A aferição indireta foi realizada apenas porque em algumas competências os descontos dos funcionários foram superiores aos gastos da empresa com a assistência médica (...)*”;
3. **Levantamento SIP** - Salário Indireto PLR → não houve a apreciação dos seguintes fatos apontados pela Recorrente: **(i)** para o ano de 2002, a Comissão foi constituída em 08 de julho de 2002, compondo a Comissão de Representantes (doc. 21) que atuou na negociação

¹ Questões singulares são aquelas que dizem respeito a situações específicas do caso concreto, abarcando as questões fáticas postuladas na controvérsia instaurada entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o Fisco.

durante todo o ano, sendo que os empregados tiveram ciência inequívoca da negociação para concessão da PLR em 08/07/02, mais de sete meses antes do pagamento do benefício, ocorrido em fevereiro de 2003; **(ii)** para o ano de 2003, aprovação da PLR 2003 ao final do ano não resultou em qualquer alteração dos critérios então vigentes, representando tão-somente uma nova forma de cálculo do pagamento, tendo em vista que a PLR de 2002 continha dispositivo renovando a sua vigência automaticamente para o ano seguinte, mas, por interesse comum da empresa, trabalhadores e sindicato, foi aprovado programa para 2003 e 2004; e **(iii)** com relação ao programa complementar, há instrumento normativo concedendo à Recorrente a faculdade de estabelecer condições e formas de pagamento específicas para os gestores e dirigentes;

4. **Levantamento DSE** - Segurados empregados expatriados → a Recorrente afirma que os trabalhadores brasileiros prestaram serviço à empresa estrangeira Geral Damulakis Bolívia S.A., esta empresa seria constituída regularmente segundo as leis da Bolívia (doc. 22), distinta, portanto, da filial boliviana da GDK (Recorrente), criada anos depois. Em outras palavras, a empresa estrangeira Geral Damulakis Bolívia S.A. seria a responsável pela contratação dos trabalhadores e não seria filial, agência ou sucursal da Recorrente;
5. **Levantamentos SIV-Vale transporte e SVA-Vale transporte aferido** → a Recorrente afirma que os valores gastos a título de vale-transporte referentes à obra 501, localizada no Estado do Espírito Santo, foram de R\$444.667,56 (no ano de 2006) e R\$488,40 (no ano de 2007), distintos dos valores apontados pelo Fisco.

Considerando a garantia da ampla defesa e da supressão de instância, constata-se que a decisão de primeira instância não analisou, de forma suficiente, todos os pontos abordados pela peça de impugnação, no momento em que não abordou de forma individualizada as questões fáticas retromencionadas nos itens 1 a 5. Esse entendimento decorre do fato de que o Relatório Fiscal (fls. 175/198, itens 4.1 a 4.9 - Descrição da Base de Cálculo Apurado) delineou, para cada levantamento, os elementos fáticos da caracterização do fato gerador e, posteriormente, tais elementos foram contestados pela Recorrente na peça de impugnação.

De mais a mais – no caso em que o lançamento fiscal decorre de fato gerador oriundo de vários levantamentos, com cada aspecto material distinto e características peculiares –, embora não se exija, na decisão de primeira instância, o enfrentamento consubstanciado em uma a descrição minuciosa e individualizada de todos os aspectos que compõem o fato gerador (aspecto material, subjetivo, espacial, temporal quantitativo), é imprescindível que haja uma demonstração mínima acerca do aspecto material de cada levantamento, desde que seja devidamente contestado o elemento material na peça de impugnação, que foi o caso dos autos.

Assim, na individualização do aspecto material de cada levantamento contestado pela Recorrente, apesar de a tarefa do julgador ser mais difícil, deve a decisão de primeira instância **estabelecer um vínculo mínimo entre os fatos registrados no Relatório Fiscal** – este contém, na sua versão, a individualização dos levantamentos (fls. 175/198) –, e os

fatos registrados na peça de impugnação, não se admitindo a imputação genérica, baseada de forma preponderante na questão jurídica do fato gerador (dispositivos da lei). Esse entendimento possibilitará o contraditório em todas as fases do processo administrativo tributário, de modo a viabilizar que a questão fática seja examinada de forma suficiente na decisão de primeira instância.

Segundo a Recorrente, foram acostados aos autos os documentos necessários para comprovar as suas alegações (fls. 714/1465).

Com a finalidade de afastar qualquer dúvida acerca do fato gerador apurado no presente processo, já que a Recorrente alega que os fatos apontados pelo Fisco não guardam correspondências com a documentação existente na empresa – tais como as questões fáticas delineadas nos itens 1 a 5, acima mencionadas –, deverá a autoridade de primeira instância de julgamento analisar os pontos apresentados na peça de impugnação, bem como a matéria fática somente apresentada em sede de recurso voluntário (fato superveniente ao momento de sua apresentação), visando demonstrar que o Fisco cumpriu, ou não, a legislação de regência na época de ocorrência do fato gerador. Ou caso os autos não possuam os elementos suficientes, entende-se eficaz a baixa do processo em diligência para manifestação do Fisco quanto aos argumentos apresentados na peça recursal ou na peça de impugnação, dando-se uma chance para que a Recorrente emende ou complemente a peça inicial (peça de impugnação) e especifique os elementos probatórios que demonstram as suas alegações.

Dentro desse contexto da decisão de primeira instância, cumpre esclarecer que tal decisão deve ser pautada dentro princípio da motivação. Esta motivação exige da Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os pressupostos fáticos e jurídicos, assim como a correlação lógica entre os fatos expostos nos autos e o ato praticado, demonstrando a compatibilidade da conduta com a lei. Enfim, exige um raciocínio lógico entre o motivo, o resultado da decisão e a lei. Assim, não é razoável o exame de toda a matéria fática na fase recursal, se a Recorrente já sinalizava os fatos na peça de impugnação, isso permitirá que tal matéria fática seja analisada pela primeira instância e evitará o não cumprimento da garantia da supressão de instância e da ampla defesa.

Esse entendimento acima está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato.

Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

Diante disso, entende-se que a decisão de primeira instância não está devidamente motivada, eis que lhe faltou examinar as questões fáticas retromencionadas (itens 1 a 5 do conteúdo deste Acórdão) e sinalizadas na peça de impugnação. Nesse particular não há outra solução a ser dada ao presente processo, anulando-se a decisão de primeira instância em decorrência da constatação do cerceamento a garantia da ampla defesa e da supressão de instância evidenciada nos autos.

A Recorrente possui o direito de verificação e análise de todos seus argumentos na primeira instância. Não procedendo dessa forma, ocorrerá a supressão de instância do direito de defesa da Recorrente, motivo de nulidade, ainda que se cuide de matéria

fática exposta somente na peça recursal, desde que seja de forma excepcional e justificada na peça de impugnação.

Da forma como foi prolatada a decisão de primeira instância, o direito do sujeito passivo ao contraditório não foi conferido de forma ampla.

E, a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina: “*A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações*”.

Ressalte-se, também, que há determinação legal para que se verifique o direito dos cidadãos, nos termos do art. 2º da Lei 9.784/1999 e do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/1988.

Lei 9.784/1999:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;(...)

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; (...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; (...)

.....

Constituição Federal/1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (g.n.)

Assim, é dever da Administração Pública garantir o direito dos cidadãos contribuintes, especialmente àqueles que se configuram como direitos e deveres individuais e coletivos, previstos na Constituição Federal/1988 como cláusula pétrea.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

*Art. 59. São **nulos**:*

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

*§ 1º **A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.***

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade **dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.***

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

*Art. 61. **A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.** (g.n.)*

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que ocorreu preterição ao direito de defesa da Recorrente, decido pela nulidade da decisão de primeira instância.

Em respeito ao § 2º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, ressalto que o Fisco deverá cientificar o sujeito passivo dessa decisão, emitir nova decisão, dar ciência de todas as diligências e de seus respectivos resultados (pronunciamentos da fiscalização e do órgão julgador), reabrir prazos e tomar as devidas providências para a continuação do contencioso. Desse modo, é necessário que seja efetuado o saneamento do vício apontado para que se possa julgar a procedência ou não do lançamento fiscal, bem como a análise do recurso voluntário interposto.

II - DO RECURSO DE OFÍCIO:

Cumpra esclarecer que a apreciação não significa conhecimento, porquanto, para se conhecer do recurso, faz-se necessário não só a satisfação dos requisitos extrínsecos recursais, tais como a tempestividade, garantia de instância, dentre outros, mas também, e

fundamentalmente, a presença dos requisitos intrínsecos dos recursos, tais como: o cabimento, o interesse de agir e a legitimidade para tanto.

Na espécie, em decorrência da nulidade da decisão de primeira instância, ocorreu, de forma superveniente, a ausência de interesse de agir para a remessa necessária (recurso de ofício) dos autos ao CARF. Com isso, neste momento, a matéria cabível de reexame por este Conselho não será apreciada e, por consectário lógico, não produzirá quaisquer dos efeitos a que está destinada, já que, com a declaração de nulidade, o conteúdo da decisão de primeira instância perdeu os seus atributos administrativos de exigibilidade (ou coercibilidade) e de autoexecutoriedade, não se permitindo o seu cumprimento nem a sua execução.

Assim, o recurso de ofício (remessa necessária) não será conhecido em razão da falta de interesse de agir superveniente.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **NÃO CONHECER** do recurso de ofício. E, **CONHECER** do recurso voluntário e, neste, voto no sentido de **ANULAR** a decisão de primeira instância, reconhecendo que seja proferida uma nova decisão consubstanciada em motivação fática e jurídica, presentes nos autos, bem como seja oportunizado ao sujeito passivo um novo prazo para manifestação.

Ronaldo de Lima Macedo.