



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.000444/2008-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.118 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente SINDICATO DOS EMPREGADOS NO COMÉRCIO DE SÃO JOÃO DA BOA VISTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/07/2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

A declaração de nulidade depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, atraindo a incidência do *princípio pas de nullité sans grief*.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Ausente o pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do art. 173, I, do CTN.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A ajuda de custo não integra o salário-de-contribuição apenas quando restar comprovado que foi paga em parcela única e em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-008.118 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.000444/2008-94

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 9ª Turma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão n.º 14-21.324 (fls. 315 a 321), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem registrar o andamento do processo até a fase recursal, adoto o relatório da Decisão recorrida:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD DEBCAD 37.075.980-0, lavrada em 27/02/2008 e cientificada ao sujeito passivo em 04/03/2008, relativa às contribuições dos segurados empregados, não descontadas, contribuições da empresa, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa — RAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA) no montante de R\$ 49.776,81 (quarenta e nove mil, setecentos e setenta e seis reais e oitenta e um centavos).

Esclareceu a fiscalização que as contribuições lançadas referem-se a pagamento efetuados pelo Sindicato a título de ajuda de custo ao presidente e tesoureiro da instituição (levantamento **AJU**) e auxílio relativo a parcelas de natureza trabalhista o para remuneração de contribuintes individuais (levantamento **AUX**).

O notificado apresentou impugnação formulando, em síntese, as seguintes considerações:

- verifica-se a nulidade insanável do lançamento que ofendeu a ampla defesa e o contraditório, pois não possibilitou o amplo conhecimento da exigência fiscal e dos fundamentos fáticos;
- nos documentos entregues ao impugnante existem 25 siglas (transcreve-as) o que impossibilita-lhe o conhecimento exato do que é exigido;
- existe disparidade entre o prazo de impugnação de 30 dias e a duração dos trabalhos fiscais que se estenderam por cerca de 07 meses;
- além disso, a vista dos autos dentro do sistema burocrático que caracteriza a administração pública significa a diminuição do prazo de impugnação;
- a exigência fiscal supera a capacidade contributiva do notificado;
- ocorreu a decadência para o período até 02/2003;
- a ajuda de custo não se inclui na remuneração quando não exceda 50% do salário percebido pelo empregado (cita o artigo 457, parágrafo 2º. da CLT);
- nos trabalhos fiscais não se aponta o valor da remuneração aos diretores que serviria de base para se aferir o percentual de 5%;
- segundo Amauri Mascaro Nascimento as despesas de movimentação jamais serão salário, ainda que ultrapassando 50% do valor da remuneração;
- necessária a apuração das "12 (doze) ações fiscais relatadas", a fim de se evitar o *bis in idem*.

Finaliza pugnando pelo acolhimento de seus requerimentos, decretação da nulidade da NFLD, vista dos autos, reabertura do prazo de defesa procedendo a juntada dos documentos de fls. 265/295.

Mediante o despacho de fls. 300 os autos foram encaminhados para o órgão de origem com vistas à regularização da representação processual do notificado, a qual se deu com o instrumento de mandato de fls. 301.

A DRJ/RPO julgou a impugnação procedente em parte por meio do Acórdão n.º 14-21.324 (fls. 315 a 321), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/07/2003

NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A NFLD lavrada com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, além da devida fundamentação legal, encontra-se em conformidade com a legislação vigente, preserva todas as garantias de ordem constitucional e legal asseguradas ao sujeito passivo e não configura hipótese de nulidade do lançamento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo quando não é paga em parcela única e em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador as contribuições relativas às competências em que se verifique o pagamento parcial da obrigação.

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Inexistindo o pagamento parcial da obrigação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Lançamento Procedente em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão exarada em 17/03/2009 (fl. 324) e apresentou Recurso Voluntário em 03/04/2009 (fls. 327 a 334) sustentando: a) decadência; b) cerceamento de defesa e; c) que os pagamentos feitos a título de ajuda de custo não integram a remuneração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

1. Preliminar de Nulidade – Cerceamento de defesa

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade.

Nos termos dos arts. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e 12 do Decreto n.º 7.574/11, serão nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

O recorrente alega ausência de tempo hábil para apresentar sua defesa, que não teve acesso aos autos fora do cartório e a ininteligibilidade das siglas utilizadas na autuação.

O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

Verifica-se do Acórdão da DRJ os seguintes esclarecimentos (fls. 317 a 319):

Inúmeras das siglas relacionadas pelo impugnante encontram-se acompanhadas de sua nomenclatura analítica, não havendo razão para se alegar o desconhecimento de seus significados.

É o que se constata na seguintes situações: NFLD — Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, DAD — Discriminativo Analítico do Débito, DSD — Discriminativo Sintético do Débito, RL — Relatório de Lançamentos, RDA — Relatório de Documentos Apresentados, FLD — Fundamentos Legais do Débito, REPLEG — Relatório de Representantes Legais, VÍNCULOS — Relatório de Vínculos, TIAF — Termo de Início da Ação Fiscal e TEAF — Termo de Encerramento da Ação Fiscal (todas essas às fls. 01), RF — Relatório Fiscal (fls. 33), AJU — Ajuda de Custo e AUX — Auxílios Diversos (fls. 35).

Já a sigla RADA não é mencionada na presente NFLD.

As demais siglas referem-se a outras lavraturas fiscais: às fls. 46 encontrase quadro elaborado pela fiscalização contendo todas os processos resultantes do procedimento fiscal. Verifica-se neste quadro, que as siglas mencionadas na defesa e não incluídas nos parágrafos anteriores (AI, FPI, FPG, ALU, FAT, MÉD, MUT/MU2, PSE/PS2, VEI, CFL 38, CFL 30 e CFL 68) guardam relação com processos diferentes do que aqui se analisa.

Os números de tais processos estão registrados no quadro em questão, de modo que se toma evidente, por exemplo, que a sigla ALU, refere-se ao processo 37.075.981-8 e não ao presente (37.075.980-0).

Desse modo, prejuízo existirá ao sujeito passivo caso a sigla ALU seja utilizada sem o devido esclarecimento de seu significado no processo ao qual se refere e não em processo diverso quando então é mencionada apenas como elemento de outra lavratura fiscal. Nessa situação a sigla em questão não se mostra necessária à compreensão do lançamento fiscal integrante de processo do qual a mesma não faz parte.

A existência das inúmeras siglas utilizadas - além de ter seus significados devidamente esclarecidos quando assim exigido para que o sujeito passivo tome o adequado conhecimento do conteúdo dos autos — se justifica pela especificidade da legislação que atribui aos elementos do procedimento e do processo fiscais denominações próprias,

como por exemplo o artigo 660 da Instrução Normativa 03 da Secretaria da Receita Previdenciária, de 14 de julho de 2005, que prevê dentre outros, as figuras do DAD, DSD, RL, RDA, FLD, REPLEG e VÍNCULOS.

Oportuno registrar ainda que cada um desses relatórios destina-se a um fim específico como: detalhar por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições, as alíquotas, créditos a favor do sujeito passivo e as diferenças existentes (DAD), tudo com vistas a possibilitar o entendimento do notificado quanto ao conteúdo da NFLD.

Do que foi até aqui exposto não resta configurada a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, a quebra do contraditório, do devido processo legal, ou qualquer outro vício que resulte na nulidade da presente NFLD.

No que tange aos fundamentos fáticos da NFLD, não há dúvidas que os lançamentos efetuados referem-se a contribuições incidentes sobre valores pagos pelo Sindicato a título de ajuda de custo ao presidente e tesoureiro da instituição (levantamento AJU) e auxílio relativo a parcelas de natureza trabalhista ou para remuneração de contribuintes individuais (levantamento AUX).

No RL — Relatório de Lançamentos são identificadas as pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos efetuados, trazendo a fiscalização aos autos cópias dos documentos que lastreiam os valores lançados.

Por exemplo, na competência 09/2002 consta às fls. 16 os seguintes lançamentos:

- levantamento AJU (documentos às fls. 52, 221 e 222);
- levantamento AUX (documentos às fls. 54, 56 e 78).

Não pode ser acolhido o argumento de que não houve o apontamento da remuneração que servira de base para aferir o percentual de 5%, uma vez que não foi realizada aferição nesses moldes à medida que os valores lançados como base de cálculo correspondem àqueles constantes nos documentos examinados pela fiscalização.

Ante tudo o exposto, pode-se afirmar que a NFLD foi lavrada com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, além da devida fundamentação legal, encontrando-se, por conseguinte, em estrita conformidade com a legislação vigente, sendo asseguradas ao notificado todas as garantias de ordem constitucional e legal, motivo pelo qual não se pode acolher o requerimento pela nulidade do lançamento.

Oportuno frisar que a NFLD é composta pelos inúmeros relatórios cujas siglas foram questionadas pelo notificado, de modo que a remessa ao sujeito passivo dos mesmos permite-lhe o amplo conhecimento daquilo que lhe é imputado e viabiliza o exercício de seu direito de defesa, o qual não fica condicionado a vistas dos autos.

Com isso, não se quer dizer que o notificado tenha negado o direito à vista dos autos, apenas que não se justifica a reabertura de prazo para apresentação de impugnação condicionado a concessão de vistas.

Além disso, a legislação estabelece de forma objetiva o prazo de 30 (trinta) dias para o sujeito passivo apresentar impugnação, o qual não é alterado em decorrência da duração dos trabalhos fiscais, de modo que a observância ao princípio da legalidade impõe que seja respeitado o prazo em questão.

Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação,

abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

2. Decadência

O lançamento se aperfeiçoou em 04/03/2008 (data da cientificação do sujeito passivo, fls. 255 e 256) e se refere ao período de apuração 03/2001 a 07/2003.

A DRJ concluiu que as competências 03/2001 a 02/2003 foram atingidas pela decadência, com exceção da competência 02/2003 referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) por ausência de recolhimento parcial. Confira-se (fls. 321):

As contribuições relativas às competências 03/2001 a 11/2002 encontram-se fulminadas pela decadência não importando para se chegar a tal conclusão qual das regras do CTN seja aplicada.

As contribuições relativas às competências 12/2002 a 02/2003 também restaram atingidas pela decadência, vez que se verificam no conta corrente do notificado recolhimentos de contribuições efetuados nestas competências (tela impressa e juntada às fls. 304), dando ensejo, por conseguinte, à aplicação da regra contida no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, com a contagem dos cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Para o período em questão, a única exceção refere-se às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) na competência 02/2003, para as quais não houve qualquer recolhimento parcial (tela de fls. 305) de modo que em relação às mesmas se aplica a regra do artigo 173, I, do CTN não se verificando a decadência.

(...)

As contribuições lançadas concernentes às competências 03/2003 a 07/2003 não foram alcançadas pela decadência vez que a contagem do prazo quinquenal não as alcança, quer se aplique a regra do artigo 150, parágrafo 4º, quer se utilize o disposto no artigo 173, I, ambos do CTN.

Isto posto, devem ser excluídas do presente lançamento as contribuições previdenciárias relativas às competências 03/2001 a 02/2003 e as contribuições destinadas a outras entidades e fundos referentes às competências 03/2001 a 01/2003.

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver

antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição da Súmula CARF 99:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

De fato, as competências **03/2003 a 07/2003 não foram atingidas pela decadência**, quer se aplique a regra do art. 150, § 4º, quer se utilize o art. 173, I, ambos do CTN.

No tocante às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) na **competência 02/2003**, de fato não houve recolhimento parcial conforme se observa do Discriminativo Analítico do Débito (fl. 10).

Pelo exposto, nesse ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

3. Da ajuda de custo

A Constituição Federal, ao tratar do financiamento da seguridade social a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, atribui à União competência para criar contribuições sociais **sobre a folha de salários** e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício, o faturamento ou a receita, e o lucro, nos termos do artigo 195, I, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Com efeito, extrai-se do art. 195, I, *a*, da Lei Maior, que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para a contribuição previdenciária sob comento, vale dizer, o total das remunerações pagas ou creditadas ao segurado empregado e trabalhador avulso como retribuição pelo trabalho prestado, o que de resto vem explicitado no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91.

Assim, apenas a remuneração oriunda do trabalho submete-se à incidência da contribuição previdenciária a que alude o art. 195, I, *a*, da CF/88 e art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, cabendo, então, perquirir qual a natureza jurídica da verba em discussão.

O art. 28, § 9º, 'g', da Lei nº 8.212/91 prevê que a **ajuda de custo** não integra o salário-de-contribuição apenas quando paga em parcela única, exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT. Veja-se:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

Portanto, as vantagens pagas pelo empregador ao empregado sob essa denominação, de maneira continuada ou eventualmente, sem que ocorra a mudança de localidade de residência do empregado, em caráter permanente, para município diferente daquele em que residia devem integrar o salário-de-contribuição.

No caso, não restou comprovado que os valores de ajuda de custo visaram efetivamente ressarcir despesas com a mudança de local de trabalho do empregado, e a situação foi devidamente enfrentada pela decisão de primeira instância (fls. 319 e 320):

O notificado não logrou comprovar tratarem-se os valores em questão de despesas com movimentação do trabalhador o que revela a impertinência da citação de Amauri Mascaro Nascimento quanto à não inclusão no salário de despesas pagas em decorrência da movimentação do empregado.

Também é válido esclarecer que, em se tratando da definição quanto à incidência de contribuições sobre referida verba, deve-se aplicar o dispositivo legal específico contido na legislação previdenciária, correspondente à Lei n.º 8.212/91 que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Portanto, os pagamentos apurados pela fiscalização a título de ajuda de custo integram a remuneração destinada a retribuir os trabalhos prestados e não se enquadram na hipótese legal de exclusão do salário-de-contribuição prevista no artigo 28, parágrafo 9º, "g", da Lei n.º 8.212/91, não merecendo qualquer reparo quanto a este particular, o levantamento efetuado pela fiscalização.

Nesse mesmo sentido é o entendimento desse Conselho (Acórdão n.º 2401-006.913, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 1º/10/2019):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
Para o segurado contribuinte individual o salário de contribuição compreende a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês. (...)

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO A verba intitulada "Ajuda de Custo", paga pela empresa em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

De modo que a verba paga a título de ajuda de custo deve integrar o salário-de-contribuição uma vez que não restou comprovado que foi paga em parcela única e se destina a atender despesa decorrente de mudança de local de trabalho do empregado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira