



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.004983/2008-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.477 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2021
Recorrente EDZA PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se tais pleitos, se prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO EM PECÚNIA. ISENÇÃO. INADMISSÍVEL.

O fornecimento de alimentos “em pecúnia” reveste-se de natureza salarial, porquanto integra o salário de contribuição.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. COMPROVAÇÃO. IMPRESCINDÍVEL.

O valor da ajuda de custo paga ao segurado integra o salário de contribuição quando o contribuinte não comprovar o cumprimento dos requisitos legais que fundamentam a suposta isenção.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. 13º SALÁRIO. DIFERENÇA SALARIAL. INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

O décimo terceiro salário e as diferenças salariais apuradas integram o salário de contribuição, eis que não arrolados entre as hipóteses isentivas previstas na Lei previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte do empregados, incidentes sobre a remuneração dos empregados correspondente **a ajuda de custo, alimentação, décimo terceiro salário e diferença salarial.**

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 15-24.632 - proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - DRJ/SDR - transcritos a seguir (processo digital, fls. 351 a 365):

[...]

As contribuições apuradas constam lançadas no presente AI identificadas com os seguintes códigos de levantamento:

a) SEG - DIFERENÇA DESCONTO SEGURADOS: agrupa as contribuições relativas aos segurados empregados, por faixa de contribuição, após a soma das parcelas que não integraram a base de cálculo, demonstradas nos itens **a.1, a.2 e a.3** seguintes:

a.1) CCT - DIFERENÇA CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO: refere-se à diferença salarial acordada em Convenção Coletiva de Trabalho.

No exame das folhas de pagamento foram identificados pagamentos de três parcelas relativas às diferenças salariais decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho, pagas em outubro, novembro e dezembro de 2004 que não fizeram parte do salário de contribuição mensal na respectiva época do pagamento. Tais verbas foram identificadas na folha de pagamento como "DIF CCT 2004 PARC 1/3; 2/3 e 3/3" e contabilizadas na conta Despesas com Pessoal - 00375-8 Salários (Livro Razão página 192).

a.2) AJU - AJUDA DE CUSTO: trata-se de ajuda de custo paga no estabelecimento filial no período de janeiro a dezembro de 2004 aos segurados empregados Paulo Souza Braga (técnico em informática), Gilmar Melo de Oliveira e Mário José Silva (programadores), escriturada na conta Despesas com Pessoal -00464-0 Ajuda de Custo (Livro Razão página 178).

a.3) ALI -ALIMENTAÇÃO: corresponde ao auxílio alimentação fornecido pela empresa sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. , constante das folhas de pagamento do período de janeiro a dezembro de 2004.

A base de cálculo foi apurada mediante identificação da quantia recebida por cada segurado, deduzindo o desconto da parcela do trabalhador.

Nos meses em que houve ajuda de custo e diferença oriunda de Convenção Coletiva, estas parcelas foram acrescentadas ao novo cálculo do salário de contribuição e do respectivo desconto previdenciário, conforme planilhas explicativas anexas.

b) FPG - FOLHA DE PAGAMENTO DE 13º SALÁRIO: valores pagos a título de 13º salário no ano de 2004 não incluídos no salário de contribuição previdenciário.

Os dispositivos legais que fundamentam o presente lançamento encontram-se elencados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), anexo ao presente AI.

As contribuições apuradas, as alíquotas aplicadas e os acréscimos legais aplicados, constam explicitados nos seguintes anexos: Discriminativo Analítico do Débito (DAD), Discriminativo Sintético do Débito (DSD), Discriminativo Sintético do Débito por Estabelecimento (DSE) e Relatório de Lançamentos (RL).

DA IMPUGNAÇÃO**a) Preliminar de nulidade. Supressão do direito à ampla defesa e ao contraditório.**

Argúi que o Auto de Infração deve ser declarado nulo em face da ausência de requisitos essenciais, quais sejam: falta de clareza na definição da base de cálculo empregada e dos fundamentos legais; ausência de descrição pormenorizada da forma de calcular a atualização monetária e os juros de mora; e falta de definição da natureza da dívida. Cita jurisprudência a respeito e conclui que, em razão da lavratura desse AI em discordância aos ditames legais, é evidente a inobservância aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

b) Improcedência da base de cálculo. Ajuda de Custo.

Considera "ajuda de custo" o valor atribuído ao empregado, pago para cobrir despesas de deslocamento por ele realizadas, não se confundindo com a ajuda de custo destinada a indenizar empregado pelas despesas resultantes da mudança do local de trabalho.

Argumenta que os pagamentos efetuados foram simples reembolso de despesas de deslocamento de seus empregados. Reembolso, como a própria denominação indica, é o ressarcimento de valores desembolsados pelos empregados em nome da empregadora.

Conclui que a verba concedida nessas condições (como cobertura de deslocamento) se reveste das características de parcela de natureza indenizatória, posto que visa ressarcir o empregado de despesas decorrentes das necessidades do seu serviço, e entende que a referida despesa enquadrada como ajuda de custo, em verdade, são despesas de deslocamento.

Cita legislação, especificamente o art. 457, §2º da CLT e § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e colaciona jurisprudência robustecendo seus argumentos.

Por último, aduz que embora o reembolso seja feito com base em estimativa, não estará descaracterizada sua natureza de ajuda de custo.

c) Improcedência da base de cálculo. Alimentação em pecúnia.

Relata que o auxílio alimentação tem natureza puramente indenizatória, seja qual for natureza do seu pagamento. A verba é proporcionada com o fim de ressarcir o trabalhador pelas despesas de alimentação e não como uma contraprestação ao trabalho efetuado pelo empregado.

Entende que o auxílio alimentação se constitui em verdadeira ajuda de custo, que, por não exceder cinquenta por cento do salário do empregado no presente caso, não o integra nos termos do artigo 457, § 2º da CLT. Colaciona jurisprudência reforçando o caráter indenizatório do auxílio alimentação.

Argumenta ainda que não há incidência de contribuições sociais sobre o auxílio alimentação quando há o desconto em folha, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, dada a natureza onerosa atribuída à utilidade. Colaciona jurisprudência e doutrina sobre a questão.

d) Improcedência da base de cálculo. Diferenças salariais de Convenção Coletiva.

Aduz que os pagamentos não possuem natureza salarial ou remuneratória, mas sim indenizatória.

Afirma que decidiu indenizar retroativamente seus empregados, por mera liberalidade, em virtude do prejuízo sofrido por estes em razão do atraso no reajuste salarial previsto na convenção.

Ressalta que verbas indenizatórias não podem ser caracterizadas como salário de contribuição, e cita a definição do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

e) Cobrança de multa com caráter confiscatório afronta às garantias constitucionais.

Salienta o caráter confiscatório da multa aplicada no presente lançamento, motivo pelo qual postula a redução do seu percentual para no máximo 20%.

f) Impossibilidade de utilização da taxa SELIC como taxa de juros moratórios.

g) Violação aos princípios constitucionais. Aplicação de norma ilegal ou inconstitucional.

Por derradeiro, afirma que esse lançamento deve ser reformado pois desconhece os princípios constitucionais que corroboram o procedimento da impugnante.

Entende que a autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode e deve deixar de aplicar lei ou ato normativo flagrantemente inconstitucional e ilegal.

Dos Pedidos.

Ante o exposto, a impugnante requer:

- a) a oitiva de alguns dos segurados empregados com relação ao recebimento de ajuda de custo sob caráter indenizatório e recebimento de alimentação em dinheiro;
- b) que seja acatada a nulidade arguida;
- c) improcedência pelas razões expostas no mérito;
- d) revisão das multas e dos índices de correção utilizados em atenção ao princípio da eventualidade; e
- e) juntada posterior de documentos e a produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 351 a 365):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei n.º 8.212, de 1991.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIFERENÇAS SALARIAIS. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados em decorrência de reajuste previsto em Convenção Coletiva de Trabalho no período de 10/2004 a 12/2004 integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por não constar em Lei dentre as hipóteses de exclusão do salário de contribuição.

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.

ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT.

A concessão de alimentação aos segurados empregados em desacordo com a legislação que regula o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do

Trabalho e Emprego (MTE) configura-se salário *in natura* e, por extensão, fato gerador de contribuições sociais previdenciárias.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

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

JUROS SELIC. LEGALIDADE.

E lícita a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Fisco Federal, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que alterou o art. 34 da Lei nº 8.212, de 1991.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa exclusivamente ao Poder Judiciário.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

OITIVA DE TESTEMUNHAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível o pedido para depoimento pessoal e oitiva de testemunhas, no âmbito da primeira instância do contencioso administrativo fiscal, por falta de previsão legal para a realização de audiência de instrução.

Impugnação improcedente

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, nada acrescentando de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 372 a 397).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 22/10/2010 (processo digital, fl. 371), e a peça recursal foi interposta em 17/11/2010 (processo digital, fl. 372), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve cerceamento de defesa motivada por fundamentação inadequada, assim, assim como agressão a princípios constitucionais. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, que muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos:

Compulsando os autos, verifica-se que no presente lançamento, juntamente com seus relatórios e anexos, constam discriminados todos os fatos geradores e os documentos que lhes deram origem as contribuições sociais devidas, os períodos a que se referem e todos os dispositivos legais que embasam o presente lançamento, por rubrica e por

período, de acordo com os atos normativos que disciplinam o assunto. Os fatos geradores das contribuições apuradas constam identificados no Relatório de Lançamentos – RL, fls. 14/16. O Relatório Fiscal narra com precisão e clareza os fatos verificados na ação fiscal. O Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls.17/18) traz a fundamentação legal do débito e das rubricas por período, inclusive a utilizada para a aplicação dos juros e multa, informando desta forma ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. As planilhas "Matriz Desconto Segurados Total" (fls. 38/41) e "Filial Demonstrativo Desconto Segurados" (fls. 42/43) detalham com clareza, por segurado e por competência, as verbas salariais apuradas; o salário de contribuição apurado; e a diferença entre o desconto da contribuição de segurados calculado e o informado na folha de pagamento. A totalização por competência da última coluna (Diferença INSS Rec) representa a contribuição previdenciária lançada pela fiscalização.

Portanto, está refutada a alegação do contribuinte de cerceamento de defesa, uma vez que o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o presente Auto de Infração contêm os elementos necessários a identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Como se vê, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 23 e 34 a 39).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Nestes termos, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

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.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos em face das ilegalidades e inconstitucionalidades suscitadas, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Solicitação de diligência

A Recorrente alega a necessidade da realização de diligência a fim de comprovar, por meio da oitiva de testemunhas, a veracidade das informações por ela apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...*com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte.

Ante a fundamentação supracitada, rejeito a solicitação genérica da Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo, pois não se vê nos autos qualquer prova de que referida documentação será apresentada fora do prazo legalmente previsto, em face de impedimento causado por força maior ou porque pretenda contrapor ou fundamentar fato superveniente,

Mérito

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões suscitadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado

de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

b) Ajuda de custo.

No tocante à rubrica ajuda de custo, o relatório fiscal destaca que tal pagamento foi escriturado na conta "Despesa com Pessoal - Ajuda de Custo" no período de janeiro a dezembro de 2004, tendo sido excluído da base de cálculo previdenciária pela empresa.

Por seu turno, a impugnante aduz que essa despesa não se caracteriza parcela remuneratória, uma vez que se constitui em mero reembolso de despesa de deslocamento de seus empregados, revestindo-se de natureza indenizatória.

Nos termos da Lei 8.212/91, a ajuda de custo não integra o salário-de-contribuição quando recebida exclusivamente, em parcela única, em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, *in verbis*:

[...]

De acordo o art. 470 da CLT, a ajuda de custo constitui-se na indenização das despesas do empregado resultante da transferência para localidade diversa daquela em que estava domiciliado.

Nesse diapasão, a ajuda de custo paga em mais de uma parcela, com continuidade, sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelo empregado em decorrência de mudança de local de trabalho, adquire natureza salarial. Nessas condições, a verba visa a remunerar o empregado pelos serviços prestados em decorrência do contrato de trabalho, havendo, portanto, desvirtuamento da natureza jurídica indenizatória que possuía a rubrica.

No caso concreto, a autuada não logrou comprovar que a referida verba possui natureza indenizatória, seja por motivo de mudança de local de trabalho do empregado, seja em virtude do reembolso de despesas efetuadas pelos segurados na execução dos serviços. Cumpre esclarecer que as cópias dos documentos juntadas às fls. 331/340 não constituíram elementos suficientes para infirmar o crédito lançado. (Alterei)

Assim, não importa a denominação da verba dada pelo empregador, restando caracterizada a natureza remuneratória dos valores pagos a título de ajuda de custo (ajuda de custo imprópria), impõe-se o reconhecimento da integração da referida parcela ao salário de contribuição.

c) Alimentação em pecunia sem convênio com o PAT.

A fiscalização constata que as parcelas **recebidas em pecunia** pelos segurados empregados sob a forma de auxílio alimentação, pagas pela empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, após deduzidos os valores descontados dos empregados, constituem base de cálculo de contribuição previdenciária.

Por sua vez, a impugnante assevera que o benefício se deu de forma onerosa mediante transferência do custeio de parte do montante destinado ao pagamento da verba. Robustece seus argumentos colacionando jurisprudência a respeito da não-incidência de contribuição previdenciária quando ocorre a participação do empregado no custeio do benefício.

Neste mister, inicialmente, cabe salientar que o art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91 define o que se entende por salário de contribuição, incluindo não apenas os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, mas também os ganhos habituais sob a forma de utilidades, dentre outros.

As mencionadas utilidades são bens econômicos atribuídos ao trabalhador por aqueles que se valem de seus serviços e que tenham conteúdo financeiro

mensurável. Inexiste dúvida de que, a título de exemplo, o transporte, a alimentação, a habitação e os planos de saúde sejam utilidades.

[...]

Portanto, regra geral é que o fornecimento de alimentação aos trabalhadores, seja *in natura* ou em pecunia, constitui salário utilidade e, por extensão, como parcela de suas remunerações, integra o salário de contribuição previdenciário, à luz do regramento legal.

[...]

A propósito, inaplicável ao caso o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, editado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) com fundamento nas decisões, acerca do tema “Auxílio alimentação”, exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), **eis que ditos benefícios foram pagos em “pecúnia”, e não “in natura”**.

d) Diferenças salariais decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho.

A empresa afirma que a Convenção Coletiva de Trabalho de 2004 previu, dentre outros pontos, o reajuste salarial dos segurados empregados.

Com efeito, argumenta que, em razão da demora na implementação do reajuste, a impugnante decidiu indenizar os empregados retroativamente pelo período em que não receberam a diferença.

O § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. Assim, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição:

[...]

Ressalte-se ainda que, conforme relatado pela fiscalização, tal verba foi paga em três parcelas, o que caracteriza a habitualidade do pagamento.

Nesse sentido, em que pese o esforço argumentativo da defendente, não restou comprovado nos autos tratar-se de verba indenizatória prevista nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição constante da legislação acima transcrita.

[...]

Da Lei 11.941/2009. Aplicação da legislação mais benéfica.

Embora não mencionado em impugnação, no que diz respeito à multa aplicada, em razão da alteração da legislação no tocante às multas de mora em decorrência de lançamento de ofício, efetuada pela Medida Provisória (MPV) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), comparando-se a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

Nos casos de falta de declaração e falta de recolhimento, a Medida Provisória nº 449 alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício,

anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

Ocorre que a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, é definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada.

Durante a fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se calcular a multa mais benéfica, haja vista que o pagamento ainda não foi postulado pelo contribuinte. Esta é uma interpretação literal do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento. Portanto, somente neste momento o percentual da multa de mora estará definido.

Assim, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), no momento do pagamento do débito pelo contribuinte, considerando todos os processos conexos.

Nessa esteira, foi publicada Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, D.O.U. de 08/12/2009, que regulamenta a referida comparação da multa.

(Destaques no original)

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, assim como são indevidos os juros de mora e taxa Selic, porquanto sem fundamento legal razoável.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz