



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

Processo nº 19515.001202/2009-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.022 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria AJUDA DE CUSTO
Recorrente M & G FIBRAS E RESINAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe provimento declarando a nulidade do lançamento por vício material, nos termos do voto do relator.

Andrea Brose Adolfo - Presidente-Substituta

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e FERNANDA MELO LEAL.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 08/04/2009 para constituição da contribuição devida às entidades e fundos SESC, SENAC, SEBRAE, FNDE e INCRA. Segue transcrição de trecho da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. AJUDA DE CUSTO. GRATIFICAÇÃO SOB A FORMA DE INDENIZAÇÃO.

INDENIZAÇÃO E DEVOLUÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SEMANAL.

Incide contribuições sociais destinadas aos terceiros sobre a remuneração auferi-la em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS.

As contribuições destinadas aos Terceiros devem ser recolhidas juntamente com as contribuições previdenciárias, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil efetuar sua cobrança.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Relatório Fiscal e os Anexos do .

Auto de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao Contribuinte o ônus da prova de suas alegações, ao contestar fatos apurados na Contabilidade, nas Folhas de Pagamento, e Guias da Previdência Social (GPS), de sua própria elaboração.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A apresentação de provas no contencioso administrativo deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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.

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO.

Pertence à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Tributária - DERAT jurisdicionante do contribuinte a competência para intimação de acórdão emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

O Relatório Fiscal, de fls.08 a 14, informa que constituem fatos geradores do presente lançamento rubricas de folha de pagamento pagas sem incidência de contribuição previdenciária, no período de 01/2004 a 12/2004, identificados nos autos pelos Levantamentos códigos AJU, DIR, IND e LEI.

...

Os valores pagos a título das rubricas de folha de pagamento a seguir relacionadas, não foram incluídos na base de cálculo mensal para apuração do valor devido da contribuição previdenciária respectiva:

Ajuda de Custo - Levantamento código AJU;

Devolução do IR semanal - Levantamento código DIR;

Indenização Especial - Levantamento código IND;

Indenização Lei nº 7.238 - levantamento código LEI.

Não conformada com a autuação a recorrente interpôs recurso voluntário alegando em síntese que:

PRELIMINARES DE DIREITO

Apresentam-se uma preliminar de direito e um protesto:

a) houve cerceamento de defesa na medida em que se constata a ausência de um Discriminativo do Débito escrito em que apresenta os beneficiados pelos pagamentos e os valores mensais de cada um deles, o que configura um constrangimento ao direito constitucional de ampla defesa (CF, art. 5º, LV).

b) protesta pela juntada de documentos, provas, perícias e pareceres favoráveis ao procedimento da defendente e também, quando for o caso, pela apresentação das GPS relativas a contribuições recolhidas como devidas pelo contribuinte.

DO DIREITO

De acordo com o Relatório Fiscal é questionada a incidência de contribuições em relação a quatro rubricas: a) Ajuda de custo; b) Indenização da Lei nº 7.238/84; c) Indenização Especial. e d) Devolução IR semanal.

AJUDA DE CUSTO

A ajuda de custo está prevista no artigo 470 da CLT, bem como no artigo 28, 9º da Lei 8.212/91. Não possui qualquer caráter remuneratório, não se refere aos serviços prestados e apresenta a característica fundamental do art. 201, §11, da Constituição Federal: é ganho eventual.

É descabida a exigência constante do AIOP, a norma previdenciária é claríssima ao dispensar a contribuição e isso se deve às seguintes razões: i) não acresce o patrimônio; ii) é ocasional; e iii) não enseja o caráter substitutivo da prestação previdenciária.

INDENIZAÇÃO DA LEI 7.238/84

Nos termos da Lei nº 6.708/79 o empregado dispensado sem justa causa, no período de trinta dias a que antecede a data da correção salarial, tem o direito da indenização adicional equivalente a um salário mensal, seja ele optante ou não do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço — FGTS.

Dessa forma é descabida a exigência fiscal.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL

Da leitura do art. 28, §9º letra e, fica bastante evidente que o legislador não deseja a incidência de contribuições sobre valores indenizatórios. O valor constante do Relatório Fiscal e do AIOP é nitidamente uma gratificação esporádica paga quando do afastamento da empresa por parte do empregado, enquadrado como estímulo ao afastamento ou aposentadoria, logo sem qualquer caráter salarial.

Não se constitui em salário porque não há contrapartida por parte do trabalhador e não é remuneração porque é eventualíssimo.

DEVOLUÇÃO IR SEMANAL

Não tem a referida parcela qualquer natureza salarial, consistindo na devolução do Imposto de Renda indevidamente retido dos empregados não residentes no Brasil que optou pela tributação exclusiva em seu País de residência atual — Itália. Como na época o IR era apurado por semana, houve a retenção na fonte de pagamento no Brasil, que posteriormente foi devolvida aos empregados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Preliminares

Procedimentos formais

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento quanto a ausência de relação nominal dos segurados empregados beneficiários do pagamento, entendo que no presente caso a motivação apresentada no lançamento é suficiente para o pleno conhecimento por parte da recorrente desses beneficiários, bastando para tanto examinar suas próprias folhas de pagamento referente aos meses de apuração do tributo. Não há prejuízo à defesa quando o lançamento alcança todos os segurados empregados a serviço da empresa.

Ainda assim, está consignado no relatório fiscal que o recorrente recebeu em meio magnético uma planilha nominal.

Mérito

Com exceção da restituição do IRPF dos segurados não residentes, as parcelas objeto do lançamento são previstas na Lei nº 8.212/91 como isentas ou fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

...

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

...

e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

...

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

...

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

...

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 nº 9.528, de 10.12.97).

Embora previstas no artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/91 como parcelas sobre as quais não há incidência da contribuição previdenciária, a fiscalização, sem apresentar como fundamento quaisquer dos requisitos que deixaram de ser cumpridos pela recorrente, considerou, a contrário senso, como parcelas sujeitas à incidência. A decisão recorrida manteve o lançamento sob fundamento de inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte:

Alega a Impugnante que não integra o salário de contribuição a ajuda de custo recebida pelo empregado na forma do art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho, entendendo, assim, ser descabida a exigência a este título nos presentes autos, vez que tal pagamento não acresce o patrimônio do trabalho, é ocasional e não enseja o caráter substitutivo da prestação previdenciária.

No entanto, a Impugnante alega, mas não junta aos autos um documento que comprove que os pagamentos por ela efetuados ocorreram na forma da Lei. Por sua vez, a fiscalização afirma que da análise dos arquivos de folhas de pagamento e da contabilidade da empresa para o período de 2004, constatou que TODOS os pagamentos efetuados pela empresa a título, não só de ajuda de custo, como das demais rubricas constantes do Auto de Infração (Indenização da Lei nº 7.238/84; Indenização Especial e Devolução IR semanal) constituem salário de contribuição da previdência social, sendo que os valores devidos estão sendo aqui cobrados.

Efetuando pagamentos a título de ajuda de custo em desconformidade com a lei, a Impugnante enfrentou as disposições do art. 28, § 9º letra "g", da Lei 8.212/91, acima transcrito, e a inversão do ônus de comprovar a natureza indenizatória dos valores pagos sob esta rubrica, sem lograr êxito por ter apenas aventado hipóteses.

Entendo que o lançamento contém vício insanável por atingir o núcleo central do crédito tributário, o fato gerador da obrigação.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da

Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes