



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10380.723081/2009-92
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.565 – 2ª Turma
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria CSP - BOLSA DE ESTUDOS - NATUREZA DO VÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CSP. BOLSAS DE ESTUDO. CURSO SUPERIOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR. NATUREZA DO VÍCIO. PROVIMENTO DO RECURSO.

Não tendo a autoridade fiscal se desincumbido de demonstrar a ocorrência do fato gerador deve-se dar provimento ao recurso. o vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (obrigação principal), totalizando R\$ 743.026,67 e consolidada em 02/12/2009, refere-se à cobrança de contribuições devidas à Seguridade Social, relativas as competências de 01 a 04, 07 e 11/2005, no Levantamento BOL – BOLSAS DE ESTUDO EMPREGADOS (remunerações indiretas pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados) - parte patronal e SAT/RAT para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

De acordo com o Relatório Fiscal, tem-se a seguinte seqüência temporal dos fatos:

3.6. Após o exame de sua escrituração contábil, verificou-se que a Fundação Edson Queiroz, no período fiscalizado, contabilizou despesas relativas à bolsas de estudo. A empresa informou que tais valores referem-se à concessão de bolsas de estudo de curso de graduação e pós graduação ofertadas ao público externo e a funcionários, professores e dependentes destes.

3.7. A Fundação apresentou relação em meio papel e magnético, onde constam os valores pagos a título de bolsa de estudos de curso de graduação e pós-graduação ofertadas aos funcionários administrativos, professores e dependentes destes, os quais constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias.

3.8. Os valores concedidos, a título de bolsas de estudo de curso superior, foram considerados como fato gerador de contribuições previdenciárias pois segundo a legislação vigente para que não se considere tais valores como fato gerador faz-se necessário que os mesmos sejam relacionados aos planos educacionais de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, conforme previsto na lei 8.212/91(grifei)

[...]

3.9. Tendo em vista que a empresa apresentou valores semestrais de bolsas concedidas aos seus funcionários, conforme atesta a relação anexa a este auto de infração, a auditoria fiscal efetuou os lançamentos dos fatos geradores da seguinte forma: considerou como competência dos lançamentos o primeiro mês do 1º semestre, ou seja, 01/2005 e o primeiro mês do 2º semestre, ou seja, 07/2005. Para os funcionários que ainda não eram empregados nestas competências foram consideradas como competência os primeiros meses em que figuraram como empregados.

A atuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela atuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 26/10/2011, o lançamento foi anulado, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.394, (efls. 268/275) com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular o lançamento, devido a reconhecimento da existência de vício, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator Designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal. Redator designado: Adriano Gonzáles Silvério”. O acórdão encontra se assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2005

Ementa: BOLSA DE ESTUDO OCORRÊNCIA DE VÍCIO MATERIAL

O Relatório Fiscal deve informar, com clareza e precisão, se os benefícios concedidos aos empregados, na forma de utilidades, não estão previstos nas hipóteses de isenção ou se estão sendo pagos em desacordo com a legislação pertinente, sob pena de se retirar do crédito o atributo de certeza e liquidez, necessário à garantia da futura execução fiscal.

Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 27/04/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, em 29/05/2012, Embargos de Declaração, que não foram admitidos, conforme despacho às efls. 321/324.

Novamente encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 11/10/2012 para cientificação em até 30 dias, nos mesmos termos da citada portaria acima, a Fazenda Nacional interpôs tempestividade, em 23/10/2012, Recurso Especial (efls. 326/336).

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao vício, uma vez que o acórdão atacado entendeu que trata-se de vício material e a argumentação e os paradigmas trazidos pela representante da Fazenda Nacional defendem o vício formal.

Vejamos trechos da argumentação do citado recurso:

À luz desses ensinamentos, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

Na hipótese em apreço, a descrição deficiente do fato gerador, não pode ser considerado como de tal natureza e intensidade a ponto de determinar a nulidade material do lançamento, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Contudo não é essa a situação retratada nos autos, pois o fato que originou o lançamento – ausência de pagamentos de contribuições previdenciárias devidas pela empresa, resta devidamente evidenciado na NFLD.

Neste ponto, caso constatado tal vício, deveria o Colegiado ter concluído pela necessidade de anulação parcial do lançamento por vício formal quanto às retenções.

(Com os grifos do original.)

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 18/07/2017 (efls. 378/381), levando-se em consideração como paradigma o Acórdão nº 2302-000386 e nº 2401-00.018.

A recorrente, em suas alegações finais, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido de forma a declarar que, se vício houve, ele deve ter a natureza meramente formal.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº **2301-002.394**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional, ainda em 03/07/2013 e apresentou, em 15/07/2013, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 343/347).

Cabe ressaltar que, embora já tivesse sido intimado, foi realizada nova intimação pela unidade de origem da Receita Federal do Brasil, quando, então, o contribuinte tomou ciência, em 11/08/2017, do exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional (efls. 378/381), apresentando novas contrarrazões (efls. 395/402), estas que serão consideradas aqui em virtude da ampla defesa que se restabeleceu com a segunda intimação.

Em suas contrarrazões, o contribuinte assevera as argumentações que trouxe em seu Recurso Voluntário e sustenta ainda que a admissibilidade do RESP da Fazenda nacional está equivocada, uma vez que os acórdãos paradigmas trazidos “*retratam situações distintas do caso em análise*” e, assim, por via de consequência, rejeitar o Recurso Especial da PGFN. Vejamos trechos:

O lançamento em tela carece de PRESSUPOSTO PROBATÓRIO. Não há prova de um elemento essencial à formalização do auto de infração. A materialidade do vício se confunde com a própria existência do fato gerador.

[...]

Ao analisar a natureza de vícios/erros, deve-se ter em mente que quando o ato for convalidável (antes de oferecimento de impugnação), o erro será vício formal; do contrário, não havendo possibilidade de convalidação, aquele erro representa vício material; como no presente caso.

[...]

O erro de direito é a incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra matriz de incidência. É o vício impossível de ser convalidado.

Deste modo, o erro na regra de regência da incidência tributária, no que concerne aos pressupostos ensejadores do fato gerador, gera um lançamento absolutamente nulo por vício material. O erro na subsunção do fato à norma de incidência configura irremediável erro de direito.

[...]

No presente caso, a Fiscalização apenas citou o não pagamento de contribuições, não trazendo qualquer argumentação e/ou prova da existência dos pressupostos que afastam a não incidência e dão ensejo à tributação dos valores ofertados a título de cursos de graduação, conforme restou claro, inclusive, do Voto Vencido “sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária”.

(Com os grifos do original.)

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 728. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Porém, antes mesmo de apreciar os pontos trazidos no recurso, importante esclarecer que não apreciarei a petição de juntada aos autos pelo contribuinte, mesmo sob o enfoque de alegação de matéria de ordem pública, posto que o Recurso Especial possui cognição restrita.

Dessa forma, questão objeto do recurso refere-se, resumidamente, a regra de nulidade do lançamento por entender o acórdão recorrido que a fiscalização não se des incumbiu de demonstrar o fato gerador, senão vejamos trecho do referido acórdão:

Peço vênia para divergir da D. Relatora, pois a meu ver, o presente lançamento fiscal, ato administrativo que é está viciado em um dos seus pressupostos, qual seja, a motivação, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, Lançamento Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação, vejamos (pág. 110);

“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato é inválidável.”

Constatado o vício necessário se faz saber qual a sua natureza. Novamente valho-me dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, exposto na sua obra, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 129:

“Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”

Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato, como constatado no voto da Relatora, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

Sob esse enfoque, passo a esclarecer meu entendimento acerca da interpretação da natureza dos vícios para melhor estabelecer a natureza da nulidade a ser declarada.

Da nulidade do Lançamento - natureza do vício.

Primeiramente, entendo que a falta da descrição pormenorizada no relatório fiscal, desde que demonstrado o fato gerador no conjunto apresentado pelo auto de infração, levaria a anulação do AI por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, implicando cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

Ao meu ver, no lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo, nas contribuições previdenciárias se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como segurado empregado, mas o relatório fiscal falhou na descrição dos elementos, cerceando o direito de defesa, embora esteja evidente a existência do fato gerador; entendo que haveria falha na motivação, devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212, podendo efetivar novo lançamento sem diligenciar ou buscar novos elementos e provas, mas tão somente efetivando novo lançamento consubstanciado nos mesmos elementos constantes nos autos.

Nessa concepção, o vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, não teriam sido apresentados elementos suficientes para determinar a existência do fato gerador que gerou o lançamento, seja da obrigação principal ou mesmo do fato gerador que implicou a aplicação da multa.

Vencida essa etapa de esclarecimentos, importante identificar no caso concreto, qual a motivação da autuação, conforme descrito no relatório fiscal:

Importante destacar trecho do acórdão recorrido, porém com ênfase no voto vencido que a meu ver bem identificou a existência de falha no lançamento, senão vejamos:

O auto de infração foi lavrado tendo em vista a constatação de que a entidade concede bolsas de estudo a seus empregados, o que foi considerado, pela fiscalização, como sendo uma remuneração indireta.

A recorrente não nega tal fato, mas entende que os valores relativos a bolsas de estudo de seus empregados não integram o salário de contribuição, uma vez que visavam apenas a melhor classificação técnica e profissional de seus trabalhadores.

De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário de contribuição os valores relativos a planos educacionais.

Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário de contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

O descumprimento de alguns dos requisitos expostos acima precisa estar devidamente evidenciado no Relatório Fiscal, sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Verificase, da leitura do Relatório do AI, que a autoridade autuante não apontou quais os elementos de convicção o levaram ao entendimento de que as vantagens foram concedidas em desacordo com o estabelecido no dispositivo legal encimado.

Entendo que para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, que não foram cumpridos os requisitos necessários para que os valores concedidos a títulos de bolsas de estudo não sejam considerados salário de contribuição.

No acórdão recorrido, a autoridade julgadora transcreve o art.39, da Lei nº 9.394/96, com as alterações dadas pela Lei 11.741, de 2008, e o art. 44, da mesma Lei, para concluir que, pelo CNAE da recorrente, os cursos por ela ofertados se enquadram no inciso II, do referido dispositivo legal.

Contudo, não motiva sua conclusão.

Não restou claro os motivos pelos quais o relator do acórdão combatido entendeu que as bolsas concedidas pela entidade estariam enquadradas no inciso II, do artigo 44, da Lei 9.394/96 e, por isso, integrariam o salário de contribuição.

Até mesmo a Consulta Interna nº 02/2009, reproduzida na decisão, deixa claro que o custo relativo aos cursos profissionalizantes de nível superior, graduação e pósgraduação de que trata o inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008 é passível de não incidência de contribuição previdenciária, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, entendo que caberia à fiscalização comprovar que os cursos de graduação fornecidos pela recorrente a seus empregados não se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, ou que eram utilizados em substituição a parcelas salariais.

Ademais, a Lei 11.741, de 2008, que alterou a redação da Lei 9.394, utilizada pela autoridade julgadora para fundamentar sua decisão, ainda não havia entrado em vigência quando da ocorrência do fato gerador.

Observase, ainda, que toda essa legislação, bem como a Consulta Interna 02, foi trazida apenas na decisão recorrida, e não no relatório do AI, o que, no meu entendimento, configura ofensa ao princípio do contraditório e à ampla defesa, já que retirou, do contribuinte, a oportunidade de se defender do entendimento inovador ao lançamento, trazido apenas em sede de julgamento em primeira instância administrativa.

Assim, diante das irregularidades acima apontadas, a nulidade do AI merece ser decretada, uma vez que a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212.

Ou seja, conforme bem fundamentado no voto vencido do acórdão recorrido, a autoridade fiscal apontou que as bolsas concedidas à título de nível superior por si só constituiriam salário de contribuição, contudo entendo não ser essa a melhor interpretação a ser adotada, ou seja, entendo ser possível que as bolsas concedidas à título de cursos de graduação e pós graduação, possam inserir-se no conceito de capacitação profissional.

Embora tenha me filiado a tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996 e analisando o texto original do art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, não vejo a impossibilidade de se interpretar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional.

No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição, desde que cumpridos os demais requisitos legais, quais sejam: extensível a todos os empregados.

Note-se que não estou com isso afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, §º, "t" da lei 8212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mas precisamente: “e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

No caso, poderia o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas teria a autoridade fiscal de identificar que o **curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa**, ou tão somente, **não era extensível a todos os dirigentes e empregados**. Contudo, pela análise dos trechos do relatório fiscal, é possível vislumbrar que o auditor não se desincumbiu de apontar quaisquer desses descumprimentos, ou seja, a não vinculação do curso superior as atividades desenvolvidas pela empresa, nem mesmo mesmo respaldou o lançamento pela ausência de alcance a todos os empregados e dirigentes.

Nos restaria identificar por fim, se a falta atribuída ao auto de infração importaria nulidade por vício formal ou material.

Conforme me manifestei acima, a decretação de nulidade por vício formal dar-se-á quando houver simples falha na motivação, mas for possível, na análise dos elementos contantes dos autos, identificar a efetiva ocorrência do fato gerador. No caso ora sob análise não vejo essa simples falha, posto que não seria possível a mera reconstituição do lançamento sem que se tenha que promover nova fiscalização ou solicitação de outros documentos e elementos de prova.

NOvamente, valho-me dos pontos já trazidos para esclarecer que entendo que o vício material confundi-se com o próprio provimento do recurso, face a não demonstração do fato gerador.

Isso posto, considerando o caso ora apresentado, encaminho por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, posto que o lançamento realmente padece de vício material.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Faenda Nacional, para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.