



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

Processo nº 14479.000224/2007-94
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-002.412 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria Salário Indireto: Educação
Recorrentes FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2006

Ementa:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, levando em consideração que as contribuições sociais incidem sobre o total das remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais, restringido a ação fiscal apenas a uma rubrica ("bolsa de estudos"), não há como negar a existência de pagamento parcial. Logo, na hipótese deve incidir a norma estabelecida no art. 150, §4º do CTN.

VÍCIO FORMAL MPF - INOCORRÊNCIA

A ciência do sujeito passivo na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito após a expiração do Mandado de Procedimento Fiscal, não acarreta a nulidade do lançamento.

AFERIÇÃO INDIRETA

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

ISENÇÃO. ATO CANCELATÓRIO.

São devidas as contribuições previdenciárias patronais a partir da decisão definitiva quanto ao Ato Cancelatório de Isenção.

SALÁRIO INDIRETO EDUCAÇÃO

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Recurso de Ofício Provido

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos em dar provimento ao recurso de ofício para que a decadência seja aplicada com base no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional e excluídas do lançamento as competências até 06/2001, inclusive. Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Liege Lacroix Thomasi (Relatora), que negaram provimento ao Recurso de Ofício. Designada para fazer o voto divergente a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, que apresentará Declaração de Voto por entender que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de abono educação.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Juliana Campos de Carvalho Cruz – Relatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luiz Marsico Lombardi, Manoel Coelho Arruda Junior, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

Relatório

Trata a presente notificação lavrada em 17/07/2006, com ciência pelo sujeito passivo em 19/07/2006, de contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados referentes a bolsas de estudo concedidas aos empregados, no período de 01/1999 a 03/2006.

Após a impugnação os autos baixaram em diligência para que a fiscalização elaborasse relatório aditivo, já que não constava do original a fundamentação legal que sustentasse a aferição indireta, sendo reaberto prazo para manifestação de quinze dias.

A recorrente foi cientificada e se manifestou pelo cerceamento de defesa, posto que o prazo deveria ter sido de trinta dias.

Aceita a manifestação da notificada, foi reaberto prazo de defesa de trinta dias.

Novamente houve aditamento à defesa e Acórdão de fls. 343/357, julgou a exação procedente em parte para excluir as competências até 11/2000, em vista da decadência e da exclusão parcial de valores relativos a bolsas de estudo, pagas aos segurados empregados.

Em vista da desoneração do crédito foi interposto o presente recurso de ofício, sem qualquer comunicação e abertura de prazo para interposição do recurso voluntário pelo contribuinte.

Resolução de fls. 372/373, converteu o julgamento em diligência para que fosse dada ciência ao contribuinte do Acórdão exarado na 1ª instância e aberto prazo para apresentação de recurso voluntário, onde o contribuinte argui em síntese:

- a) a nulidade do lançamento porque a foi cientificado da NFLD após a expiração do MPF;
- b) a nulidade do lançamento porque inexistente dispositivo legal a sustentar a contribuição sobre bolsas de estudo;
- c) a nulidade do lançamento pela falta de motivação;
- d) que não incide contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo, conforme jurisprudência do STJ e do CARF;
- e) que todos os empregados tinham acesso às bolsas de estudo e por ser estabelecimento de ensino é natural que forneça bolsas a seus empregados;
- f) que as bolsas de estudo fornecidas por força de convenção coletiva de trabalho não integram o salário de contribuição;
- g) que seus documentos são idôneos, foram apresentados, não cabendo o arbitramento na forma do artigo 148, do CTN;

- h) que a decadência deve ser aplicada com base no artigo 150 §4º do CTN, pois houve recolhimento na rubrica segurados, relativamente à folha de pagamento;
- i) que estão decadentes as competências até 06/2001.

Por fim, faz considerações acerca da sua condição de entidade beneficente de assistência social, para dizer que independentemente da existência de ato cancelatório, o colegiado deveria examinar detalhadamente o caso da recorrente. Requer a nulidade da notificação e que as intimações sejam feitas exclusivamente no endereço de seu patrono.

Cumprida a diligência, os autos retornaram a este Colegiado para apreciação de ambos os recursos, de ofício e voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi

O recurso voluntário cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

Das Preliminares

A recorrente alega a nulidade do lançamento porque teve ciência da NFLD quando o Mandado de Procedimento Fiscal estava extinto.

Esclareço à recorrente que a ciência da notificação fiscal de lançamento de débito ter ocorrido após a expiração do prazo constante do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não é causa da nulidade do lançamento eis que o mesmo ocorreu quando o MPF ainda estava válido. A ciência da notificação ao sujeito passivo não pode ser confundida com o lançamento do crédito previdenciário, que foi efetuado dentro do prazo estipulado pelo MPF.

Ademais, o Enunciado N. 25, conforme Resolução MPS/CRPS n. 01, que transcrevo a seguir, se presta para dirimir a questão:

RESOLUÇÃO MPS/CRPS N. 1, de 23 de fevereiro de 2006 – DOU de 06/03/2006

Edita o enunciado n. 25 do Conselho de Recursos da Previdência Social

A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, parágrafo 1, inciso IV, do Decreto n. 3048/99, na redação do Decreto n. 4.729, de 09 de junho de 2003, publicado no Diário Oficial da União de 10 de junho de 2003, tendo em vista o disposto no artigo 61, Parágrafos 1 e 2 e artigo 63, Parágrafo 5, Inciso I da Portaria MPS n. 88/2004 - Regimento Interno do CRPS – e cumprindo deliberação do Conselho Pleno em reunião realizada no dia 23 de Fevereiro de 2006, resolve:

Editar o seguinte enunciado:

Enunciado N. 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – não acarreta nulidade do lançamento.

Não houve desobediência ao princípio da legalidade, no que se refere à ausência de descrição dos fatos geradores no relatório fiscal, que explicita claramente que a notificação se refere ao pagamento de bolsas de estudo sem a comprovação de que estão abrigadas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei n.º 8.212/91. O relatório aditivo trouxe a fundamentação legal da aferição indireta e retificou o lançamento frente aos documentos apresentados por ora da defesa e que não tinha sido feito quando da auditoria fiscal. O

contribuinte foi cientificado do novo relatório e foi reaberto o prazo de defesa, por duas vezes, oportunizando-lhe trazer suas razões em estrita observância do princípio da legalidade.

O Relatório Fiscal de fls. 72/75 e o Relatório Complementar de fls. 165/167, obedeceram aos preceitos contidos nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, dizendo explicitamente quais os fatos geradores constantes do levantamento, não se sustentando a tese de que o relatório deixou de discriminar o fato gerador do lançamento:

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

Quanto à decadência, tenho que o levantamento refere-se a cota dos segurados incidente sobre valores pagos a título de bolsas de estudo, nas competências de 01/1999 a 03/2006. Decisão de primeira instância, baseada no relatório aditivo de fls. 165/167, retificou o crédito lançado para excluir período decadente até 11/2000, com base no artigo 173, I do Código Tributário Nacional e as bolsas de estudo que foram pagas de acordo com a legislação, conforme planilha de fls. 168/170.

Com efeito, a decadência deve ser aplicada com base no artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação e assim devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo o pagamento

antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso presente, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado nesta notificação (bolsas de estudo), assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN, estando correta a exclusão das competências até 11/2000, inclusive:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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.

Do Mérito

A questão de mérito reside no fato dos valores pagos para custear bolsas de estudo integrar ou não a remuneração dos segurados empregados da recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais.

A retribuição em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, mas existem parcelas que, apesar de estarem no campo de

incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

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

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- 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)*
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Portanto, a verba relativa a bolsas de estudo para estar fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, precisa cumprir os requisitos descritos na letra “t” do parágrafo 9º do artigo 28, da Lei nº 8.212/91.

Quando da ação fiscal, a recorrente não logrou comprovar que os valores pagos a título de bolsas de estudo se subsumiam às condições impostas na legislação para serem excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e por este motivo, todo o valor da rubrica serviu de base de incidência contributiva.

Contudo após a impugnação e frente a documentos juntados, o fisco através de diligência efetuada, retificou o lançamento para excluir os valores pagos a título de bolsas de estudo de acordo com a legislação vigente.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário e, desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

A Lei nº 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com

definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, conforme já referido.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]

De acordo com a disposição constitucional, "todos os ganhos habituais", à qual a lei acrescenta "sob a forma de utilidades", integram o salário-de-contribuição. Significa dizer que, além dos pagamentos diretos, abrange também os salários indiretos (utilidades ou salário in natura), não importando a forma ou título.

O salário, para todos os efeitos legais, inclui alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

No caso em tela, o oferecimento de bolsas de estudo aos funcionários é sem dúvida uma vantagem para estes, sem a qual para alcançá-la teriam que arcar com o respectivo ônus. É indubitável que a concessão do benefício amplia o patrimônio do trabalhador, já que o mesmo não despende dos valores para custear o seu ensino.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de educação em desacordo com a legislação, ou seja, que não está adequada ao expresso no §9º, letra "t" do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Como visto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não estando adequada à dispensa legal da incidência de contribuições previdenciárias, as parcelas pagas a título de bolsas de ensino no período remanescente do lançamento, conforme já analisado, deve persistir.

Vale ressaltar ainda que, mesmo que porventura se ventile a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa à verba em questão, como as contribuições previdenciárias são tributos e por isso, sujeitas à regência do CTN, cabe mencionar o art. 123:

Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante da normatividade susoelencada, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para os convenientes, não para um terceiro, in casu, a Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

No que se refere à aferição indireta, a mesma foi utilizada no levantamento porque conforme explicitado no relatório fiscal, o contribuinte não demonstrou, durante a auditoria, para quem eram pagas as verbas relativas a bolsas de ensino, se eram disponibilizadas a empregados e a dirigentes e se eram relativas à qualificação profissional, educação básica ou ensino superior. Tais informações foram prestadas posterior e parcialmente, o que levou à retificação do crédito lançado.

A contribuição previdenciária é espécie tributária cuja modalidade de lançamento é denominada por homologação ou autolancamento, com previsão legal no art. 150 do Código Tributário Nacional. Nessa modalidade, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, competindo a esta, posteriormente, conferir o procedimento e homologá-lo. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal examina diretamente documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, e, com estes elementos postos a sua disposição, verifica se o lançamento foi corretamente efetuado pelo contribuinte, homologando-o.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, o auditor deverá inscrever de ofício a importância que refutar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. A prerrogativa de arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias, bem como, aferir indiretamente a contribuição previdenciária devida e lançá-la de ofício, encontra embasamento legal no art. 148 do CTN, do qual o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n 8.212/91 são corolários:

CTN

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Lei 8.212/91

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)"

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

§6 Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário."

A recorrente não apresentou todos os documentos capazes de subsidiar o lançamento e por isso alguns valores foram aferidos indiretamente, com base nos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, que autorizam a fiscalização a proceder ao arbitramento da base de cálculo e lançamento de ofício dos valores devidos em caso de apresentação deficiente de documentos, atendendo o lançamento constitutivo do crédito previdenciário ao contido no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e aos pressupostos estabelecidos nos artigo 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

O artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99, explicita o que é documento deficiente:

Art.233

(...)

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

No caso em tela, os documentos apresentados pelo contribuinte não continham todas as informações necessárias e relativas às bolsas de ensino solicitadas pelo fisco, o que motivou o arbitramento.

Quanto à solicitação para exame da sua condição de entidade beneficente de assistência social e da imunidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias, informo à recorrente que este processo não trata da questão da isenção/imunidade, não sendo possível o exame do assunto. A entidade teve cassada a isenção patronal das contribuições previdenciárias a partir de 01/01/1993, através do Ato Cancelatório n.º 02/2004, emitido em 28/12/2004, sendo que o recurso interposto pela entidade teve decisão administrativa definitiva

exarada no Acórdão n.º 830/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, confirmando a cassação da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Desta forma, o Ato Cancelatório da isenção patronal, foi definitivo e produziu seus efeitos, não havendo que se perquirir, neste processo de lançamento do débito, quanto a sua pertinência ou validade.

A recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovação de que solicitou novamente o benefício legal. Portanto, de acordo com todos os elementos constantes dos autos o que se vislumbra é que a entidade teve a isenção patronal das contribuições previdenciárias cancelada a partir de 01/01/1993, decisão que se tornou definitiva. Além disso o presente levantamento de débito refere-se à cota dos segurados das contribuições previdenciárias, não havendo que se falar em isenção patronal.

Com referência a Ação Civil Pública, o Acórdão recorrido já informou ao contribuinte que já foi proferida a sentença em 01/09/2006 e manifestação sobre embargos de declaração em 09/04/2007, onde decidiu, em síntese:

"Assim, conheço dos presentes embargos, e, no mérito, acolho-os para retificar o disposto na sentença de fls. 2.364/2400, nos seguintes termos: "Isto posto, nos termos da fundamentação supra, julgo parcialmente procedentes os pedidos formulados na inicial, pata: 1.declarar a invalidade do registro e do certificado de entidade beneficente de assistência social deferido pela Resolução 015/2000 para o período compreendido entre 01.01.1998 e 31.12.2000, bem como do registro e do certificado deferido pela Resolução n.º 129/95 para o período compreendido entre 01.01.1995 e 31.12.1997, este último somente a partir de 1996; 2. declarar o não preenchimento, pela ré Fundação Armando Alvares Penteado — FAAP, no período de 1996 a 2002, dos requisitos legais para a obtenção do certificado de entidade beneficente de assistência social, bem como para o reconhecimento de imunidade em relação às contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/1991 ; 3. declarar, expressamente, como consequência da nulidade dos Registros e Certificados mencionados no item 1 deste dispositivo, a inexistência de imunidade da Fundação Armando Alvares Penteado em relação às contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/1991, a partir de 1996 até a eventual obtenção de novo Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o que, por sua vez, libera as autoridades administrativas para adoção de medidas necessárias à cobrança do crédito tributário apurado nesses períodos; e para declarar os réus Célia Procópio de Araújo Carvalho, Antônio Bias Bueno Guillon, Américo Fialdini Júnior e Victor Mirshawka solidariamente responsáveis pelo pagamento dos valores não recolhidos

pela FAAP a título de contribuição previdenciária, no período compreendido entre 1996 a 2002. No mais, mantenho a decisão de fls. 2.364/2400 em todos os seus termos. P.R.1".

Quanto à intimação dos atos administrativos, o parágrafo 4º, do artigo 23, do Decreto n.º 70.235/72, traz que será considerado o domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal do seu cadastro junto à administração tributária ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, autorizado pelo sujeito passivo:

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Desta forma, é inócua a solicitação para intimação exclusiva ao patrono da recorrente.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

A Declaração de Voto que consta do dispositivo do Acórdão e da ata da sessão de julgamento, não foi apresentada no prazo de 15 (quinze) dias, como determina o artigo 63, parágrafos 7º e 8º do RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, considerando-se como não formulada.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Voto Divergente

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora no que pertine ao prazo decadencial afeto ao presente caso.

Como dito no acórdão, trata a presente notificação lavrada em 17/07/2006, com ciência pelo sujeito passivo em 19/07/2006, de contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados referentes a bolsas de estudo concedidas aos empregados, no período de 01/1999 a 03/2006.

O prazo decadencial foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008. Na ocasião, por unanimidade de votos, foram declarados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 os quais autorizavam a Seguridade Social constituir seus créditos no lapso de 10 (dez). Deste julgamento resultou a publicação da Súmula Vinculante nº 08.

De acordo com o art. 103-A da Constituição Federal/88, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, com a publicação da mencionada Súmula, em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar o conteúdo normativo ali inserido. Desse modo, o prazo para a Seguridade constituir o crédito tributário foi reduzido ao lapso temporal de cinco anos tal qual exposto no Código Tributário Nacional, vide:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei n° 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave

insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

As contribuições previdenciárias, assim como toda e qualquer obrigação tributária, uma vez não recolhidas dentro de certo período de tempo (cinco anos), serão exigidas pelo órgão fazendário no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN no caso de não haver o recolhimento antecipado:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

No entanto, havendo pagamento parcial, a contagem do prazo quinquenal deverá ocorrer nos termos do art. 150, §4º do CTN, alterando, com isso, o *dies a quo*. Se antes, o início da contagem ocorria com o primeiro dia do exercício seguinte, com esta nova norma, o fato gerador ressalta a importância da contagem, iniciando-se a partir de então, vejamos:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

***...
§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."***

No caso em análise, o lançamento combatido teve origem no pagamento dos valores despendidos a título de bolsas de estudos concedidos aos segurados, tidos pela autoridade fazendária como salários indiretos. Ciente que as contribuições sociais incidem sobre **o total das remunerações pagas** aos empregados e contribuintes individuais, apenas sobre a rubrica "bolsa de estudos" restringiu-se a ação fiscal. Logo, indubitavelmente, o caso é de pagamento a menor das contribuições sociais.

Por isso, deve a análise do prazo decadencial sujeitar-se às imposições normativas do art. 150, §4º do CTN.

A ação fiscal compreendeu o período de 01/1999 a 03/2006. A ciência pelo contribuinte ocorreu em 19/07/2006. Extinguindo o direito de a Seguridade Social constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, tem-se que, de fato, decaiu o direito de o Fisco Previdenciário promover qualquer lançamento relativo aos fatos geradores

Processo nº 14479.000224/2007-94
Acórdão n.º **2302-002.412**

S2-C3T2
Fl. 516

compreendidos entre 01/1999 a 06/2001, devendo tais competências serem excluídas da cobrança.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso de Ofício.

E como voto.

Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora Designada.

CÓPIA