

2-C3T1

1. 566



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

Processo nº 16045.000160/2007-57
Recurso nº 263.858 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.327 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2011
Matéria CONT. PREV. NFLD. BOLSA DE ESTUDOS. ALUGUEL. PAGAMENTOS A COOPERATIVAS.
Recorrente INPRO ELETRIC DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/05/2006

DECADÊNCIA. STF. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS. LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS E NÃO RECOLHIDAS.

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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS E/OU SEM QUE TODOS OS EMPREGADOS TENHAM ACESSO AO BENEFÍCIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO PARA O CASO.

O fornecimento de bolsa de estudo é utilidade que, sendo habitual, insere-se no campo de incidência da contribuição previdenciária por se tratar de ganho habitual sob a forma de utilidades. A isenção concedida pela Lei 8.212/91 não abrange o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados e deve estar acessível a todos os empregados.

SALÁRIO INDIRETO POR MEIO DE ALUGUEL. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A fiscalização deve trazer aos autos provas de que o aluguel que consta como despesa operacional é, na realidade, um benefício a determinados empregados que devem estar identificados. Na ausência de provas da descaracterização da natureza da despesa e diante da inexistência de identificação dos beneficiários, não há como afastar sua natureza operacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSULTA. EFEITOS.

A consulta, enquanto vigente, garante os seus regulares efeitos, que somente podem considerar-se anulados após a ciência de sua modificação ao contribuinte, realizada por qualquer ato formal da administração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência, 07/2001, anteriores a 08/2001, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em aplicar a regra expressa no I, Art. 173 do CTN, por rubrica constante no lançamento; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento à questão da não incidência de contribuições sobre as verbas de auxílio educação, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais questões apresentadas pela recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º **2301-02.327**

2-C3T1

1.567

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.865.807-1, lavrada em 14/08/2006, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre salário indireto pago a empregados, sobre pagamentos a serviços realizados por autônomos, sobre diferenças em folhas de pagamento apuradas pela remuneração dos diretores empregados, e sobre serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho no período de 01/1998 a 05/2006, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 630.216,33, fls. 01.

No levantamento FPG/FPA, a fiscalização apurou excessos em compensações em alguns meses; constatou que, até 09/2001, a empresa deu tratamento de contribuinte individual a pagamentos a diretores que foram considerados empregados em resposta à consulta administrativa de 06/2000. A partir de 10/2001, um dos diretores torna-se sócio-gerente e passou a ser tratado pela fiscalização como contribuinte individual.

No levantamento SPF, a fiscalização apurou que a contribuição devida sobre pagamentos a alguns prestadores de serviços caracterizados como contribuintes individuais não adequadamente recolhida.

O levantamento RME refere-se a reembolso de mensalidade escolar pagas a empregados sem que fossem obedecidos os requisitos da isenção.

Os pagamentos a cooperativas de trabalho a partir de março/2000 foram apurados no levantamento CT.

O levantamento ALU refere-se a valores de aluguel residencial e condomínio constantes dos livros fiscais.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 15/08/2006, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 190/199, na qual apresentou argumentos que a seguir resumimos.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 173, inciso I do CTN.

Aponta que a fiscalização equivocou-se ao lançar SAT/RAT e terceiros no levantamento FPA-FL, pois se trata de pró-labore (pagamentos a sócios) sobre o qual incide apenas a alíquota de 20%. E mesmo nesse caso, para períodos anteriores a fev/00 deveria ser aplicado 18% ou 15% para período anteriores a dez/98.

Em relação a tais levantamentos, apontou que foram devidamente pagos, mas a fiscalização não considerou todas as GPS, conforme documento de fls. 212.

Sobre as contribuições incidentes sobre a prestação de serviços de terceiros, admite que, exceto aquelas atingidas pela decadência, há uma, maio/2004, que foi recolhida por meio de GPS.

No tocante à mensalidade escolar, a fiscalização não separou os cursos profissionalizantes da escola dos filhos do Gerente-delegado. Apresenta planilha que considera

apenas o reembolso dos filhos do administrador com alíquota de 20% e sem inclusão de SAT e terceiros, por se tratar de pró-labore.

Na parte relativa à cooperativa de trabalho, reconhece que a contribuição é devida com alíquota de 15%.

Insiste que quase a totalidade dos alugueres são despesas operacionais. Somente o aluguel do Gerente-delegado de jan/01 a jun/03 é exceção. Alguns imóveis locados serviam para acomodar diversos empregados em viagens a clientes. A fiscalização teria incluído até mesmo a locação da antiga filial em São Paulo.

Em fls. 218 apresenta os alugueres que seriam de reembolso ao Gerente – delegado.

Diante das alegações da então impugnante, a Seção do Contencioso Administrativo da DRP – São José dos Campos solicitou diligências para as seguintes providências:

a) Juntar aos autos o relatório RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, uma vez que o constante das fls. 125/132 pertence a NFLD 35.508.808-0;

b) Informar se os levantamentos FPA — FL. PGTO ANTERIOR A JAN 1999 e FPG — FL PGTO APÓS JAN 1999, se referem, unicamente, aos Gerentes-Delegados (Diretor Empregado) Srs. JOACHIM MICHAEL LEHNER e ERNST GUNTER KLAUS, a que alude a consulta de fls. 184/186;

c) Informar os nomes dos segurados (2) objeto do levantamento RM — REEMB MENSALIDADE ESCOLAR;

d) Informar os beneficiários dos salários indiretos — aluguel e condomínio — manifestando quanto ao alegado pela Impugnante (item " 2e" acima), inclusive sobre os contratos de locação anexados, fls. 220/239.

e) Manifestar quanto as diferenças apontas nas planilhas de fls. 209 a 219, observando os valores apontados pela impugnante a titulo de compensação (planilhas de fls. 212 a 214).

A fiscalização realizou a diligência solicitada e juntou o relatório de fls. 326/327, informando que:

1- Anexou o RADA solicitado;

2- A remuneração dos diretores empregados compõem os levantamentos FPA e FPG mas não exclusivamente;

3- O reembolso de mensalidade escolar referia-se a dependentes do diretor empregado Joachim Michael Lerner e ao curso de engenharia do empregado Marcos Alexandre Gomes Cotes;

4- Não há como precisar quem eram os beneficiários dos aluguéis, pois extraiu a informação dos livros Diário e Razão da conta ALUGUEL cujo histórico não identifica o que seria despesa operacional ou salário indireto. Aponta que os contratos não foram apresentados durante a fiscalização, mas ainda que fosse não seriam suficientes para mudar suas conclusões pelas razões que apresenta.

Foi providenciada a intimação da então impugnante para aditar sua defesa, fls. 334.

No aditamento, além de reiterar os termos da peça anteriormente apresentada, insistiu que apresentou todos os contratos de aluguel durante a fiscalização. Apontou que imóveis nitidamente de uso comercial foram incluídos no lançamento. Justificou que realiza trabalhos para clientes em diversas cidades e nesses locais loca imóveis para abrigar seus funcionários que, temporariamente nele s permanecem.

A 9ª Turma da DRJ/São Paulo II, no Acórdão de fls. 540/551, julgou o lançamento procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 08/04/2008, fls. 555.

O recurso voluntário, apresentado em 08/05/2008, fls. 236/241, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 173, inciso I do CTN. Aponta também ter ocorrido prescrição.

Insiste que os levantamentos FPA/FPG incluíram pró-labore e não somente pagamento a empregados. Assim sendo, não poderia ser cobrado SAT/RAT e terceiros.

Argumenta que valores recolhidos foram ignoradas pela fiscalização, conforme planilhas juntadas pela defesa.

O reembolso de mensalidade escolar não comporia a base de cálculo da contribuição previdenciária por conta do art. 458, §2º, inciso II da CLT.

Quanto os aluguéis, tratam-se de despesas operacionais como as provas juntadas demonstram.

É o relatório.

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º 2301-02.327

2-C3T1

1.569

Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“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.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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 nº 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.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º 2301-02.327

2-C3T1

1.571

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO

CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do

fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser

realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido,

desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Como esclarecido acima, a regra do *dies a quo* depende da existência de pagamentos naqueles períodos nos quais a aplicação da regra geral do art. 173, inciso I não aponta a caducidade, mas esta estaria caracterizada pela aplicação da regra do art. 150, §4º. Interessa-nos, portanto, a existência de pagamentos em 2001. Observamos em fls. 260/264 que o RADA atesta a existência de pagamentos para o(s) levantamento(s) FPG e SPF nesse período. Para tal(is) levantamento(s), deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN até o momento no qual o fisco se pronuncia no sentido de fazer verificações e realizar a homologação expressa ou o lançamento de ofício com o início da fiscalização. Logo, tendo a fiscalização sido iniciada em 05/2006, estariam atingidos pela decadência os fatos geradores até 04/2001 para os levantamentos já apontados. Tendo a fiscalização sido encerrada em 15/08/2006, os fatos geradores que não foram homologados tacitamente até o início da fiscalização, também não foram atingidos pela caducidade do art. 173, inciso I. Para os demais levantamentos, não tendo havido pagamento no período que interessa para a decadência, aplicamos a regra do art. 173, inciso I, o que resulta em afastar os fatos geradores até 12/2000.

A prescrição suscitada pela recorrente não tem relação com o caso, pois só se discute a respeito desta após o término do processo administrativo fiscal.

Levantamento FPA/FPG

Até 09/2001, a fiscalização considerou que o gerente delegado era diretor empregado, acatando resposta de consulta administrativa datada de 15/06/200, fls. 184/186. Por seu turno, a recorrente insiste que este não era empregado, pois recebia pró-labore.

Sem razão a recorrente, posto que esta já conhecia o resultado da consulta administrativa de fls. 184/186 que já havia fixado a natureza jurídica do gerente delegado em questão como empregado. Em nenhum momento a recorrente esclareceu ou contraditou o conteúdo da consulta que foi citada no relatório fiscal e no acórdão *a quo*. Limitou-se a insistir que o diretor recebia pró-labore. Parece-nos que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus de provar algum equívoco da consulta citada ou que esta já havia sido revogada. Como se sabe, a resposta a uma consulta não tem natureza apenas de informação, mas assume o caráter de decisão vinculante para as partes. Enquanto não revogada, a resposta à consulta permanece produzindo efeitos. A jurisprudência administrativa deste Colegiado assim já se manifestou sobre os efeitos das consultas:

Acórdão nº 10708998 do Processo 16327002743200161

Data 25/04/2007

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/10/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/10/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 04/11/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ementa (...)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CONSULTA -
 REVOGAÇÃO - EFEITOS - **A consulta, certa ou errada, enquanto
 vigente, garante os seus regulares efeitos, que somente podem
 considerar-se anulados após a ciência de sua modificação ao
 contribuinte, realizada por qualquer ato formal da administração.**

(...)

No caso dos autos, a fiscalização acatou o conteúdo da consulta para considerar o gerente delegado como empregado e apurar diferenças na folha de pagamento.

Mantida a natureza salarial daquilo que foi pago ao gerente delegado, ficam afastados os argumentos da recorrente contra a incidência do SAT/RAT e terceiros.

Sobre a planilha juntada pela recorrente que supostamente demonstraria que algumas GPS não foram consideradas, ao contrário do que afirma a recorrente, constatamos que o RADA de fls. 248/297 já levou em conta os pagamentos apontados pela interessada. Se algum pagamento especificamente foi esquecido, a recorrente deveria tê-lo apontado, o que não foi feito.

Concluimos que nenhuma alteração merece ser feita em relação ao levantamento FPA/FPG.

Incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos por prestação de serviços por meio de cooperativas de trabalho. Levantamento CT.

A incidência da contribuição previdenciária na parte da empresa sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho está prevista no art. 22. inciso IV da Lei 8.212/91. A incidência vem sendo repetidamente confirmada por este colegiado, conforme podemos extrair do exemplo seguinte:

Acórdão 205-00630

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO. ISENÇÃO. COOPERATIVAS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. Para que as empresas usufruam de isenção da cota patronal e da contribuição ao Salário-Educação há a necessidade de comprovação de requisitos listados em Lei. Há fato gerador de contribuição à Seguridade Social nos serviços que são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Acórdão 206-00823

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS- COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa é obrigada a

recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

Portanto, a inclusão dos valores pagos a cooperativas de trabalho na base de cálculo da contribuição previdenciária encontra respaldo na legislação tributária.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção. Levantamento RME.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória,

observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”)., sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre

contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos

empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção. Vejamos o texto legal:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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 1998);

Extraímos do dispositivo acima transcrito que a isenção foi destinada a melhorar a educação dos trabalhadores de modo a contribuir para as atividades desenvolvidas pela empresa, ou seja, não há no texto legal autorização para extensão do benefício da isenção aos fornecimentos de bolsa de estudo aos dependentes do empregado.

De outro modo, é necessário que o todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao benefício, o que não se verificou no caso.

Assim, não há reparos a fazer nessa parte do lançamento.

Salário indireto por meio de aluguéis. Levantamento ALU. Ausência de provas.

No tocante à caracterização de salário indireto por meio do pagamento de aluguéis, a fiscalização tomou o conteúdo de conta dos livros Diário e Razão e concluiu ser salário indireto. Obviamente que a presença de uma conta denominada “aluguel” na contabilidade de uma empresa deve ser entendida, sem que existam provas em contrário, que se trata de despesa operacional e não salário indireto de alguns empregados. Para apoiar suas conclusões em sentido diverso, a fiscalização teria que trazer aos autos elementos probantes. No entanto, não trouxe aos autos as provas necessárias para apoiar suas conclusões. As cópias das folhas dos livros mencionados não constam dos autos, apesar de a própria fiscalização reconhecer, no relatório da diligência, que não havia como concluir, somente com tais documentos, que estávamos diante de aluguel não comercial que caracterizaria o salário indireto a alguns empregados. Outro elemento ausente dos autos é a identificação dos empregados beneficiados com as locações. Mais uma vez a fiscalização reconheceu que não obteve tal informação. Por outro lado, as justificativas apresentadas pela recorrente, nesse aspecto, são bastante plausíveis, pois a locação de imóveis para abrigar seus empregados

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º **2301-02.327**

2-C3T1

1.576

durante a prestação de serviços a clientes é procedimento típico do setor que atua. Além disso, várias locações incluídas no lançamento são de imóveis comerciais, conforme comprovado pelos contratos que constam dos autos. Logo, por todos os ângulos que analisamos só podemos concluir que o conjunto probatório dos autos não permite concluir que as despesas com aluguéis não são despesas operacionais da recorrente. Assim, sendo despesas operacionais, fica afastada a possibilidade de os pagamentos serem considerados salário indireto a alguns empregados que nem foram identificados.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para: (a) afastar, por decadência, os fatos geradores até 04/2001 dos levantamentos FPG e SPF, e até 12/2000 para os demais levantamentos; (b) afastar todo o levantamento ALU.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, Redator Designado

1. Preliminarmente, tendo em vista o período de apuração da exação objeto do presente recurso, se faz necessária a verificação, de ofício da matéria relativa aos débitos atingidos pela decadência, nos termos do Código Tributário Nacional.

2. Sobre essa questão, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, *verbis*:

Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

3. Os efeitos da Súmula Vinculante estão previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

“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.”

4. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“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 judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

5. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência, prevista no Código Tributário Nacional – CTN, se aplica ao caso concreto.

6. Acerca das regras de verificação da decadência do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no seguinte sentido:

“[...] 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

“[...] 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do

prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. Incasu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

7. O recolhimento comprovado de parte das contribuições sociais previdenciárias, ainda que a incidência seja sobre as demais parcelas não lançadas, me leva ao convencimento de que deve prevalecer a regra trazida pelo artigo 150, §4º do CTN, considerando a incidência do tributo e o seu recolhimento sobre a totalidade da folha salarial da empresa.

8. A contribuição social é um só tributo incidente sobre a folha de salário. A base de cálculo é que pode variar de acordo com a remuneração aferida pelos trabalhadores. Havendo recolhimento de parte dessa exação, deve-se aplicar o entendimento do STJ (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

9. Considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 15/08/2006 – referente às contribuições do período de 01/01/1998 a 31/05/2006 –, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências até 07/2001. Restando, entretanto, mantidas as competências de 08/2001 a 05/2006.

12. Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário manejado pelo contribuinte, para no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo a decadência do crédito tributário referente às competências referentes ao período de 12/2000 até 07/2001 e mantendo o lançamento das competências de 08/2001 a 05/2006, bem como para decotar os valores a título de auxílio alimentação.

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º **2301-02.327**

2-C3T1

1.578

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes,

1. Não obstante ao bom arrazoado trazido pelo Conselheiro relator, peço vênica para divergir do seu voto no tocante a incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-educação oferecido pelo contribuinte aos seus empregados.

2. Conforme relatório fiscal o contribuinte foi autuado por crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre salário indireto pago a empregados. Há ainda a informação que o levantamento de Reembolso de Mensalidade Escolar (RME) foi feito em razão de ter-se aferido a utilização do auxílio-educação por empregados e o fiscal justifica o enquadramento de tal fato à configuração de salário indireto, pelo simples fato de somente dois dos empregados terem usufruído do benefício.

3. Apesar do art. 28, § 9º alínea “t” da Lei n.º 8212/1991 dispor que não há incidência de contribuição sobre os “valores relativos a plano educacional 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”, o fato de apenas dois empregados terem usufruído do benefício disponibilizado pela empresa não induz à conclusão de que o auxílio não estivesse disponível a todos os empregados.

4. Ademais ao interpretar a legislação vigente entendo que os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados, ou a dependentes, não geram a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

5. O meu entendimento encontra respaldo no artigo 458, parágrafo 2º, inciso II, da Consolidação das Leis do Trabalho, que retirou a natureza salarial do benefício de educação, facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo, inclusive, os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

6. Cumpre ressaltar que a legislação trabalhista também não se opôs à concessão do benefício, simplesmente o desvinculou do salário, conforme transcrito abaixo:

“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)”

7. Nesse sentido, insta mencionar a orientação jurisprudencial também do Superior Tribunal de Justiça, que se posicionano sentido de que o auxílio-educação não remunera o trabalho, pois não retribui o trabalho efetivo, assim não pode ser considerado salário *in natura*, conforme jurisprudência abaixo:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. NATUREZA NÃO SALARIAL. ART. 28, § 9º, ALÍNEA T, DA LEI N. 8.212/91 (ALÍNEA ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97). PRECEDENTES.

1. O auxílio-educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo, de tal modo que não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial não-provido.” (STJ –Recurso Especial: REsp 417043/PR, processo: 2002/0023502-9, Ministro Relator João Otávio de Noronha)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. DESCABIMENTO. VERBAS DE NATUREZA

NÃO SALARIAL.

1. Os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar aos seus empregados, não podem ser considerados como salário "in natura", pois não retribuem trabalho efetivo, não integrando a remuneração. Trata-se de investimento da empresa na qualificação de seus empregados.

2. A Lei nº 9.528/97, ao alterar o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que passou a conter a alínea "t", confirmou esse entendimento, reconhecendo que esses valores não possuem natureza salarial.

(STJ - Agravo Regimental no Recurso Especial: REsp 328602 /RS, Processo: 2001/0063946-4)

8. Da mesma forma, o Tribunal Superior do Trabalho entende que tal auxílio educação tanto para o empregado, quanto para os seus dependentes não configura salário utilidade.

“(...)1 - Adicional de periculosidade - proporcionalidade. se o adicional de periculosidade é considerado a unidade de tempo-mês não há que se falar em limite do pagamento deste com a incidência apenas no período de exposição à agressividade. 2 - Salário ‘in natura’ - habitação - integração ao salário. se a habitação fornecida ao obreiro o era como condição para a prestação do trabalho e não como retribuição pelo trabalho prestado, não se trata de parcela de caráter salarial, não integrando a remuneração para nenhum efeito. 3 - Salário ‘in natura’ educação. o fato de o autor não pagar a escola de seus filhos representa mera liberalidade da empresa, desde que o obreiro não estava obrigado a matricular seus filhos naquela escola, uma vez que poderiam freqüentar a rede escolar publica. Portanto, não está caracterizado o salário utilidade, que é a forma indireta de o empregado receber o benefício, porque se ausente, seria oneroso para ele. A utilidade no caso não é salário, mas benesse. 4 - descontos previdenciários e fiscais. os descontos previdenciários e fiscais são lícitos porque decorrem de lei, devendo o valor a ser recebido pelo reclamante sofrer os referidos descontos, consoante os provimentos três de oitenta e quatro e um de noventa e três, da corregedoria geral da justiça do trabalho.” (TST, 1ª Turma, RR 102700, Ministro Relator Cnea Moreira, DJ 21.10.1994).

9. Por esse motivo, não seria plausível que a legislação previdenciária (artigo 28, §9º, ‘t’, Lei n.º 8212/1991) considerasse, para efeitos de incidência de contribuição, um benefício excluído do salário do trabalhador pela legislação trabalhista.

10. Diversos julgados da justiça trabalhista expressam entendimento de que os serviços de saúde e educação ofertados pelo empregador não possuem natureza salarial, por força da orientação constitucional, uma vez que tais implementos são dever da sociedade, e não mera vantagem contratual trabalhista, de acordo com os artigos 196, 197, 198, 200 e 205 da Constituição Federal.

11. Por fim, ao tratar do tema “Formação Profissional”, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), permite a dedução desses custos sem colocar qualquer impasse quando dispõe em seu artigo 368 que: “Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados”.

12. Pelo exposto, entendo que não deve prosperar o lançamento fiscal sob os valores das bolsas de estudos concedidas pela recorrente, razão pela qual dou PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Processo nº 16045.000160/2007-57
Acórdão n.º **2301-02.327**

2-C3T1

1.580

CÓPIA