



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

Processo nº 19311.000480/2009-70
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.336 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AJUDA DE CUSTO, VEÍCULOS, EDUCAÇÃO, ASSISTÊNCIA MÉDICA, COMISSÕES. PARCELA TERCEIROS
Recorrente EMPRESA TEJOFRAN DE SANEAMENTO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei nº 11.457/2007).

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 19/11/2009, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 01/2004 a 12/2004. Com isso, as competências posteriores a 12/2003 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

SALÁRIO INDIRETO. COMISSÕES. NATUREZA SALARIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

AJUDA DE CUSTO/VEÍCULOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo/veículos concedida de forma contínua aos segurados empregados.

LANÇAMENTO. LEVANTAMENTO “EDU” (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO). OCORRÊNCIA DE FALTA DE CLAREZA. FATO GERADOR. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. INOPONIBILIDADE DAS CONVENÇÕES PRIVADAS CONTRA O FISCO.

A denominação da rubrica é irrelevante para caracterizar a natureza específica do fato gerador, principalmente quando revelam-se como vantagens econômicas que acrescem ao patrimônio do trabalhador e são decorrentes da relação laboral, não podendo as convenções privadas serem oponíveis ao Fisco.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Para que os valores pagos a título de assistência medica sejam excluídos do salário de contribuição, tais valores devem abranger todos os empregados e dirigentes.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para, por vício material, excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio-educação, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira e Ronaldo de Lima Macedo que entenderam que o vício de nulidade tem natureza formal. Apresentará voto vencedor nessa parte o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), para as competências 01/2004 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 21/44) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações dos segurados empregados, em forma de salários e utilidades, confirmados mediante verificação nas folhas de pagamentos e na contabilidade. Foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **“AJU”** (AJUDA DE CUSTO VEÍCULOS) → compreende os valores pagos a título de Ajuda de Custo a alguns de seus segurados empregados, sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária. Foram extraídos da contabilidade, conforme conta contábil 41119001, e encontram-se consolidados por competência no ANEXO I deste Relatório Fiscal;
2. **“COM”** (COMISSÕES) → levantados em virtude de pagamentos de Comissões a alguns de seus segurados empregados, sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária. Foram extraídos da contabilidade, conforme conta contábil 41101002, e posteriormente confrontadas com os valores informados em folha de pagamento, através da rubrica 1051 – ANEXO II. Tais valores encontram-se consolidados por competências no ANEXO III deste Relatório Fiscal;
3. **“EDU”** (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO) → compreende os pagamentos de Auxílio Educação a alguns de seus segurados empregados, em desacordo com a legislação e sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária. Foram provenientes da conta contábil 41104011, em conjunto com as planilhas nominais apresentadas pela empresa (ANEXO IV);
4. **“LOC”** (LOCAÇÃO DE VEÍCULOS) → compreende os pagamentos a alguns de seus segurados empregados, a título de locação de veículos, sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária. Os valores foram extraídos da contabilidade, conforme conta contábil 41114001, e encontram-se consolidados por empregado e competência no ANEXO V deste Relatório Fiscal;
5. **“MED”** (ASSISTÊNCIA MÉDICA) → compreende os pagamentos de plano de assistência médica a alguns de seus segurados empregados, em desacordo com a legislação e sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária. Os valores forma extraídos da conta contábil 41104004, em conjunto com as planilhas nominais apresentadas pela empresa (ANEXO VI) e sobre esses

valores foram subtraídos os valores descontados dos funcionários, conforme rubrica de folha de pagamento “2132” (ANEXO VII), resultando nos valores consolidados no (ANEXO VIII) deste Relatório Fiscal.

Esse Relatório informa ainda que foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) para apuração na prática, em tese, do ilícito de Sonegação de Contribuição Previdenciária, de acordo com o disposto no art. 337-A, inciso I, do Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal), incluído pela Lei nº 9.983/2000.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 19/11/2009 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 66/78), alegando, em síntese, que:

1. seja reconhecida a decadência parcial, pois o crédito referente aos meses de janeiro a outubro de 2004, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, está extinto;
2. o lançamento se baseou em mera interpretação revestida de subjetivismo, violando os princípios da legalidade e isonomia. É inadmissível o entendimento de que as verbas pagas a título de ajuda de custo com veículos, comissões, programa auxílio educação, locação de veículos e assistência médica integram o salário de contribuição, razão pela qual o crédito tributário constituído padece de nulidade;
3. com relação à **ajuda de custo e a locação de veículos**, a empresa fornece a alguns de seus funcionários, ajuda de custo para locomoção provendo-os de meios para desenvolverem suas atividades. O contrato de locação de veículos, celebrado entre a empresa e seus funcionários tem natureza civil e não se configura como pagamento de qualquer tipo de salário, pois o que se paga é o uso do veículo acrescido do ressarcimento dos valores gastos com manutenção e despesas de combustível. O locativo é pago a título de uso do veículo, acrescido do ressarcimento dos valores gastos com manutenção e despesas de combustível. Ainda que, por hipótese, se entenda que sobre tal pagamento incida contribuição, há que ser deduzido o montante equivalente ao uso do bem, ou seja, ao uso do veículo alugado. Com efeito, o locativo guarda, obviamente, relação com o bem móvel (veículo) alugado. Vale dizer, com o patrimônio do locador;
4. o **programa auxílio educação** desde a sua instituição é dirigido à totalidade de seus empregados, desde que cumpram determinadas exigências, não se configurando um benefício restrito a um grupo de empregados, e por esta razão não tem natureza remuneratória, e, sim característica de generalidade. A relação acostada aos autos refere-se aos funcionários beneficiados sendo que a todos foram oferecidos o benefício, muito embora alguns não o recebam por não atenderem as diretrizes condicionadas pelo programa da empresa. A empresa faz os

pagamentos dos benefícios diretamente aos empregados para que estes paguem a instituição de ensino. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador, na educação não integram o salário de contribuição, e por conseguinte não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. O auxílio educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo de tal modo que não integra o salário de contribuição;

5. a **assistência médica** é um benefício dirigido a totalidade dos empregados do setor administrativo, sendo que existe a participação do empregado, não se afigurando um benefício restrito a um grupo de empregados. Consoante interpretação do art. 28 da Lei 8.212/91, as parcelas recebidas pelos empregados referente a assistência médica não se enquadram como pressupostos exigidos para se caracterizar como verba de natureza remuneratória, ante seu caráter indenizatório. Para que uma verba possa ser considerada como salário de contribuição é indispensável que tenha sido paga como retribuição ao trabalho ou que seja decorrente da prestação de serviços ou do tempo à disposição de empregador, o que não ocorre. A exigência tributária deve estar prevista em lei, não em decreto, conforme o princípio da legalidade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-32.263 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 80/87) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação (fls. 89/100).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Jundiaí/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 103).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 87/89) e não há óbice ao seu conhecimento.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que seja declarada em parte a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 10/2004 foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *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. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

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 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.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento. (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2004 a 12/2004 e foi efetuado em 19/11/2009, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 01).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, conforme Discriminativo do Débito - DD (fls. 05/11). Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I, do

CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Além disso, é importante esclarecer que, conforme descrição do Relatório Fiscal, foram relatados fatos que em tese caracterizam a sonegação de contribuições previdenciárias, por não ter havido declaração do fato gerador aqui discutido em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), motivo pelo qual foi objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que a verba paga a título de ajuda de custo/veículos teria caráter indenizatório e não integraria o salário de contribuição (base de cálculo) da contribuição social previdenciária.

Não confiro razão a Recorrente, eis que ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, fls. 21/44; e planilhas do Anexo I, fls. 71/115, processo 19311.000478/2009/09) que os pagamentos de ajuda de custo/veículos eram concedidos aos segurados empregados de forma contínua, em todos os meses com valor fixo ou não, sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelo empregado, adquirindo assim natureza de salário de contribuição para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

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)

Portanto, foi correto o procedimento da Auditoria Fiscal em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda de custo/veículos, identificados nas folhas de pagamento e na escrituração contábil da empresa – conta contábil 41101002 –, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

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

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

(...)

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).(g.n.)

Verifica-se que os valores pagos como ajuda de custo não são decorrentes de mudança de local de trabalho, até porque a própria empresa admite que as referidas quantias são pagas para locomoção de seus segurados provendo-os de meios para desenvolverem suas atividades.

Ademais, ficou demonstrado pelo procedimento de auditoria fiscal que os valores computados com o título de ajuda de custo/veículos eram pagos mês a mês, com abrangência de periodicidade e de frequência a determinados segurados empregados, nas competências 01/2004 a 07/2004.

Por outro lado, caso tivesse apropriado indevidamente como ajuda de custo outras rubricas que não integram o salário de contribuição, caberia a Recorrente comprovar esse fato, por meio de documentos idôneos – tais como notas fiscais, contratos firmados, dentre outros –, e contemporâneos aos referidos gastos, contendo inclusive a indicação do local onde o funcionário foi trabalhar, para poder materializar como custo exclusivamente decorrente de mudança de local de trabalho do segurado.

Logo, entendo que os valores pagos a título de ajuda de custo deverão integrar a base de cálculo das contribuições sociais.

Com relação à verba paga a título de comissões, entendo que ela tem natureza salarial e deve integrar a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo.

É importante esclarecer a Recorrente nada diz especificamente sobre esse tema, limitando-se a apenas mencionar genericamente que é inadmissível o entendimento de que as verbas pagas a título de ajuda de custo com veículos, comissões, programa auxílio educação, locação de veículos e assistência médica integrem o salário de contribuição, pelo que a auto deveria ser considerado nulo.

O entendimento de que os valores pagos a título de comissões integram a base de cálculo das contribuições sociais decorre da regra estabelecida pelo art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, que assim preceitua:

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; (grifamos)

Extrai-se dessa regra que todas as importâncias que se destinem a retribuir o trabalho, independentemente de sua denominação ou a forma como são pagas, deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo.

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente o art. 457 da CLT, *in verbis*:

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (g. n.)

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais destinadas às Entidades/Terceiros.

A Recorrente argumenta que os valores concernentes ao benefício do auxílio educação são disponibilizados diretamente a todos os segurados que lhe prestam serviços, para que estes paguem a instituição de ensino, e não integraria o salário de contribuição, em razão de não remunerar o trabalhador e não retribuir o trabalho efetivo.

Verifica-se que o lançamento fiscal, concernente ao **levantamento “EDU”** (Programa Auxílio Educação), deverá ser declarado nulo, eis que os elementos fáticos probatórios, que o compõem, não registram de forma clara e precisa o fato gerador. Ou melhor, o fato gerador não foi devidamente delineado nos termos da legislação previdenciária.

Os motivos para a delineação do fato gerador foram descritos no Relatório Fiscal da Infração nos seguintes termos:

“[...] 5.3. “EDU” - PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO

(...)

5.3.1. Compreende os fatos geradores de contribuições previdenciárias, não declarados em GFIP, relativos ao período de 01/2004 a 12/2004, levantados em virtude de pagamentos de Auxílio Educação a alguns de seus segurados empregados, em desacordo com a legislação e sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária.

5.3.2. A fiscalização constatou, através da análise da conta contábil 41104011, bem como dos relatórios apresentados pelo contribuinte (ANEXO IV), que a empresa concedeu a alguns de seus segurados empregados o benefício de "Auxílio Educação", no período de 01/2004 a 12/2004. Outrossim, tal benefício não está disponível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa, contrariando frontalmente o disposto na legislação previdenciária, conforme disposto na Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, item "t", senão vejamos: (...)

5.3.3. Do texto legal, denota-se com meridiana clareza que o fornecimento de auxílio educação pelo empregador, para não estar no campo de incidência de contribuição previdenciária, deverá indissoluvelmente ser disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes. Do contrário, foi concedida em desconformidade com a legislação e integrará o conceito de salário para fins da referida Lei.

5.3.4. Dito isso, é de se constatar que a empresa não vem cumprindo o preceituado, uma vez que somente parte dos funcionários tem acesso a tal benefício, conforme podemos observar pela relação de beneficiários constante do ANEXO IV.

5.3.5. Assim sendo, nos parece cristalino que o fornecimento desse benefício pela empresa, por não se destinar à totalidade de seus empregados e dirigentes, tratando parte dos empregados, pois, de forma diferenciada, integra o salário-de-contribuição, e por isso deverá incidir contribuição previdenciária sobre ele.

5.3.6. Diante da preliminar narrada, a fiscalização da Receita Federal do Brasil considerou como "salário utilidade" os valores referentes ao pagamento desse benefício, no período de 01/2004 a 12/2004.

5.3.7. Não se pode negar que se a empresa não colocasse tais benefícios à disposição desses empregados beneficiários, haveria um desembolso com tais despesas, confirmando, assim, sem sombra de dúvida, que a previdência privada paga pela empresa representa uma vantagem econômica acrescida ao patrimônio desses beneficiários. [...]” (g.n.)

Esclarecemos que as hipóteses excludentes da base de cálculo, concernente à verba paga a título auxílio educação, estão insculpidas no art. 28, § 9º, item “t”, da Lei nº 8.212/1991, nos seguintes termos:

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;

Percebe-se, claramente, no texto acima é que o legislador estabeleceu, como regra, que não deverão integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias o valor relativo a plano educacional, desde que sejam cumpridos, de forma concomitante, os seguintes requisitos:

1. o plano educacional vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa;
2. o plano não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
3. todos os empregados e dirigentes tenham acesso a esse plano.

Não ficou nitidamente demonstrado nos autos que a Recorrente efetuava os pagamentos de auxílio educação em benefício de parte de seus empregados, como quer a legislação previdenciária. Assim, a terceira das condições susomencionadas não foi materializada pela auditoria fiscal (Fisco).

O Fisco apenas registra no Anexo IV a relação dos segurados que receberam o benefício decorrente do auxílio educação, após análise da conta contábil 41104011, e, em nenhum momento, deixa delineado se algum segurado obrigatório do RGPS que presta serviço a Recorrente deixou de receber tal benefício, ou se apenas foram os segurados de determinado setor que recebeu o benefício, conforme os requisitos estabelecidos pela legislação previdenciária. Isso está tão evidente nos autos que, para o levantamento “MED” (Assistência Médica), ficou nitidamente comprovado nos autos que apenas os segurados do setor administrativo (CNPJ 61.288.437/0001-67, Anexos VI, VII e VIII) receberão o benefício oriundo do plano de assistência médica.

Segundo a regra estabelecida pelo art. 333, I, do CPC, cabe ao autor o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito. Ou seja, considerando que a natureza jurídica do lançamento fiscal é declaratória e constitutiva, entendo que o Fisco deverá provar a matéria fática que traz no Relatório Fiscal referente ao descumprimento dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, item “t”, da Lei nº 8.212/1991. Isso servirá para que a Recorrente tenha conhecimento da origem dessa obrigação tributária exigida pelo Fisco e possa exercer o seu direito de defesa.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Diante desse vício de não demonstrar qual o setor que recebeu o benefício proveniente da verba paga a título do programa de auxílio educação, isso ensejou um lançamento fiscal em que o fato gerador não estar devidamente delineado nos termos da legislação jurídico-tributário.

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou em outros elementos fáticos, a existência da materialidade das contribuições previdenciárias. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto ou obscuro para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei nº 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como § 1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

Lei nº 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Constituição Federal de 1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não há como ter acesso à defesa e, consequentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento fiscal realizado pela auditoria fiscal.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi-lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal, pois a auditoria fiscal não delineou devidamente o fato gerador da obrigação tributária, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Este Conselho possui julgados confirmando a ocorrência de vício formal e a possibilidade de novo lançamento em casos análogos. Cite-se os seguintes acórdãos:

ERRO DE DIREITO INADEQUAÇÃO DA DESCRIÇÃO FÁTICA COM A DESCRIÇÃO LEGAL NULIDADE FORMAL LANÇAMENTO DE OFÍCIO INSUBSISTENTE. Uma vez verificado o descompasso ou erro de descrição dos fatos auditados perante o dispositivo legal invocado como infringido pela autoridade lançadora, não se pode dar guarida a tal vício formal, que contamina, irremediavelmente, o lançamento, em dissonância ao quanto determinado pelo art. 10, inciso IV do Decreto 70.235/72. Portanto, insubsistente o lançamento de ofício. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão 10809705 de 17/09/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE – VÍCIO FORMAL. É nulo o ato administrativo eivado de vício de forma, já que devendo ser editado com a demonstração dos fundamentos e dos fatos jurídicos que o motivou. Inobservados os requisitos formais, há de ser considerado nulo, não acarretando nenhum efeito (Processo Administrativo Fiscal arts. 10 e 11). (Acórdão CSRF/0304.924 de 21/08/2006)

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA. É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto a determinação da exigência. (Acórdão 1402-00.538 de 24/05/2011)

Há de se perceber que o vício ora evidenciado, que é a inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo e não decorre do conteúdo do lançamento fiscal. Com isso, o vício caracteriza-se no seu aspecto formal e não material do lançamento fiscal.

Tal vício formal está nitidamente constatado no momento em que a auditoria fiscal delineou no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto

de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

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

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

Em respeito ao art. 59, § 2º, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não da infração à legislação, que não foi comprovada na presente autuação, e tomar as devidas providências.

Decreto nº 70.235/1972:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Nesse sentido dispõe o art. 173, II, do CTN que o direito potestativo de o Fisco constituir novamente o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados da data em ocorrer o trânsito em julgado a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966:

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

(...)

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

Por todo o exposto, entendo que o lançamento fiscal oriundo do **levantamento “EDU”** (Programa Auxílio Educação), por conter vício formal, seja declarado nulo.

Com relação à locação de veículos fornecidos aos segurados empregados, a Recorrente afirma que o contrato de locação de veículos, celebrado entre a empresa e seus funcionários, tem natureza civil e não se configura como pagamento de qualquer tipo de salário.

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acordos celebrados entre empresa e seus empregados não têm o condão de afastar o fato gerador da obrigação tributária, tendo em conta que seus efeitos operam-se apenas entre as partes envolvidas na esfera civil. Não é vedado que alguém contrate com outrem a responsabilidade particular por determinado tributo.

Vale registrar que caso qualquer cláusula do contrato firmada entre as partes determinasse expressamente que os valores pagos a título de locação de veículos não representariam um pagamento de vantagem econômica para os segurados empregados, ainda assim tal afirmação seria totalmente inócua e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art.123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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 disso, pelos mesmos motivos anteriormente expostos e tendo em conta o que dispõe o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 e o seu § 9º, já exaustivamente mencionado, mantêm-se a exigência.

A Recorrente alega que os valores pagos a título de assistência médica não perderam sua natureza indenizatória, asseverando que a referida verba não é considerada salário.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência e demonstrou os valores pagos a títulos de assistência médica efetivamente caracterizam remuneração concedida aos segurados que prestaram serviços à Recorrente.

Verifica-se que o benefício de assistência médica era custeado pela empresa, total ou parcialmente, exclusivamente aos empregados do setor de administrativo.

Assim, evidencia-se a existência de pagamento de verba a título de assistência médica somente para uma parcela de funcionários, cuja lista de beneficiários foi destacada pelo Fisco, por meio da conta contábil 41104004, em conjunto com as planilhas nominais apresentadas pela empresa (ANEXO VI). Sobre tais valores foram subtraídos os valores descontados dos funcionários, conforme rubrica de folha de pagamento “2132” (ANEXO VII), resultando nos valores consolidados no ANEXO VIII.

A legislação previdenciária dispõe que não integra o salário de contribuição, para os fins desta lei, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, transcrito abaixo:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 08/02/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 08/02/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/03/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUE

S, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

(...)

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

(...)

q) o valor relativo a 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; (g.n.)

Dessa forma, face à inobservância dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, eis que o benefício de assistência médica custeado pela Recorrente não é extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, restou configurada a incidência de contribuições sociais destinadas às Entidades/Terceiros.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, em face da constatação de nulidade por vício formal, sejam excluídos integralmente os valores apurados no levantamento “EDU” (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO), nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Redator Designado

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca do vício aplicado em razão da falta de clareza no delineamento do fato gerador, peço licença para divergir do exposto acima, pois entendo que não é caso de anulação por vício formal, mas sim por vício material.

É o que passo a expor.

Cumpra inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: *“É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”*

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: *“O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”*

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³: *“O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”*

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

³ Torres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se *compor a linguagem para a comunicação jurídica*⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analizando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*”

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao

⁴ Tôrres, op. cit. p. 346.

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de

cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”.

(CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênica para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”***
(CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales

⁶ Paulsen, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010, p. 1194.

Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

Feitas essas considerações acerca da aplicação do vício formal e do vício material, passo a analisá-las à luz do presente caso.

Como bem destacado pela i. Conselheiro Relator, o auditor fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal, quando registrou que:

“Não ficou nitidamente demonstrado nos autos que a Recorrente efetuava os pagamentos de auxílio educação em benefício de parte de seus empregados, como quer a legislação previdenciária.

(...)

O Fisco apenas registra no Anexo IV a relação dos segurados que receberam o benefício decorrente do auxílio educação, após análise da conta contábil 41104011, e, em nenhum momento, deixa delineado se algum segurado obrigatório do RGPS que presta serviço a Recorrente deixou de receber tal benefício, ou se apenas foram os segurados de determinado setor que recebeu o benefício, conforme os requisitos estabelecidos pela legislação previdenciária. Isso está tão evidente nos autos que, para o levantamento “MED” (Assistência Médica), ficou nitidamente comprovado nos autos que apenas os segurados do setor administrativo (CNPJ 61.288.437/0001-67, Anexos VI, VII e VIII) receberão o benefício oriundo do plano de assistência médica.

Segundo a regra estabelecida pelo art. 333, I, do CPC, cabe ao autor o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito. Ou seja, considerando que a natureza jurídica do lançamento fiscal é declaratória e constitutiva, entendo que o Fisco deverá provar a matéria fática que traz no Relatório Fiscal referente ao descumprimento dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, item “t”, da Lei nº 8.212/1991. Isso servirá para que a Recorrente tenha conhecimento da origem dessa obrigação tributária exigida pelo Fisco e possa exercer o seu direito de defesa.”

Destarte, o lançamento não obteve êxito em demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária oriunda da verba paga a título do programa de auxílio de educação, ou seja, não houve a devida apuração da matéria tributável, situação esta passível de anulação por vício material, e não por vício formal.

Não sendo permitido verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, fato imprescindível para a constituição do presente débito, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo jurídico.

Portanto, verifica-se que não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, *in casu*, foi a não demonstração da hipótese fática da obrigação tributária, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, qual seja, a determinação da matéria tributável, incorrendo em flagrante vício material.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, em face da constatação de nulidade **por vício material**, sejam excluídos integralmente os valores apurados no levantamento “EDU” (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO), nos termos do voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.