



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

Processo n° 35011.003749/2006-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.270 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2014
Matéria Órgão Público
Recorrente ESTADO DO AMAZONAS ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/04/2001

CO-RESPONSÁVEIS

Os relatórios de Co-Responsáveis e de Vínculos são partes integrantes dos processos de Auto de Infração, para esclarecer a composição societária da empresa no período do débito e subsidiar futuras ações executórias de cobrança.

ÓRGÃO PÚBLICO CARGO EM COMISSAO. RGPS.

O servidor não efetivo, ocupante de cargo em comissão deve, obrigatoriamente, contribuir para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

DIÁRIAS

O valor das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal, integra o salário de contribuição.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO MATERIAL

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.

IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO

O lançamento constituído pela autoridade administrativa e regularmente notificado ao sujeito passivo, somente poderá ser modificado, nos termos do

art. 145, do Código Tributário Nacional, pela impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, do mesmo diploma legal. A alteração do lançamento através da impugnação do sujeito passivo, visa o seu benefício, estando vedada a alteração do lançamento para agravar-lhe a situação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores lançados a maior do que o constante no lançamento originário, quando efetuada a retificação do crédito nas competências de 04/2000 e 04/2001, em respeito ao artigo 145, do Código Tributário Nacional e para excluir a rubrica "bolsas de estudo", por vício material, por não restar demonstrada a ocorrência dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral.

Relatório

Trata a notificação lavrada em 25/10/2005 e cientificada ao sujeito passivo em 26/10/2005, de crédito previdenciário referente às contribuições incidentes sobre os serviços prestados por segurados contratados, exclusivamente, para Cargos em Comissão, declarados em lei de livre nomeação e exoneração, no período de 02/2000 a 04/2001.

O relatório fiscal de fls. 44/49, informa que esta notificação foi lavrada em substituição à NFLD n.º 35.546.847-6, datada de 29/08/2003, tornada nula pelo Acórdão n.º 671/2005, de 20/04/2005, do Conselho de Recursos da Previdência Social, por estar incorreta a identificação do sujeito passivo. Aduz o relatório que os segurados foram reconhecidos pelo Estado do Amazonas – Assembléia Legislativa como filiados ao Regime Geral da Previdência Social, pois foi procedido ao desconto da contribuição previdenciária sobre suas remunerações, a partir da competência 02/2000, limitando-se, esta notificação à cobrança da parte patronal.

Traz ainda o relatório, que as Guias da Previdência Social – GPS, relativas às contribuições descontadas dos segurados contratados para ocupar Exclusivamente Cargos em Comissão declarados em lei de livre nomeação e exoneração, apresentadas pela recorrente, bem como as constantes dos sistemas de controle do INSS, foram devidamente aproveitadas e deduzidas do montante do débito apurado, conforme estão discriminadas no Relatório de Documentos Apresentados – RDA e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, ambos anexos da notificação.

A recorrente apresentou defesa e decisão de primeira instância (67/72) julgou o lançamento procedente.

Inconformada a notificada interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

- a) Que a notificação é nula porque não discriminou os trabalhadores tomados pelo INSS como seus contribuintes;
- b) o cerceamento de defesa frente a falta de caracterização precisa dos fatos geradores como estabelece o artigo 37 da Lei n. 8.212/91;
- c) que os servidores possuem vínculo com o Instituto Previdenciário do Estado do Amazonas – IPEAM;
- d) que existem dois grupos de comissionados, um com vínculo e outro sem vínculo e por falha operacional a folha de pagamento englobava os dois grupos e a NFLD não fez esta distinção, devendo ser excluídos os valores que se referem aos servidores que recolhem para o IPEAM;
- e) a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional N. 20;

- f) que o Procurador Geral do Estado não pode figurar como co-responsável de débitos de outro órgão e o débito tributário não pode lhe ser imputado.

Por fim, requer a nulidade da NFLD e o seu cancelamento, ou que seja excluído da Relação de Co-Responsáveis, o nome do Procurador Geral do Estado.

Decisório da Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, fls.93/95, converteu o julgamento em diligência para que ficasse demonstrado que os valores constantes da notificação se referem apenas aos segurados contratados para ocupar Exclusivamente Cargos em Comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, uma vez que o Relatório de Lançamentos às fls. 16/23, traz que o levantamento se baseou no “QUADRO COMISSIONADOS –DESC. PARCIAL P/INSS E IPEAM”, sugerindo a existência de duas categorias de servidores no mesmo levantamento.

A fiscalização informa às fls. 98/102, que solicitou ao sujeito passivo a documentação relativa aos servidores estatutários e após análise da mesma procedeu a retificações em algumas competências , conforme planilhas de fls.103 a 119 e fls.120.

Do resultado da diligência foi dada ciência ao recorrente, que se manifestou pela existência de erro material na competência 04/2000, pela existência de parcelas não integrantes do salário de contribuição como bolsas de estudo e diárias e pela exclusão do Procurador Geral do Estado da relação de co-responsáveis.

Exposto, o caso concreto, é de se notar que do resultado da diligência efetuada, o fisco se manifestou pela retificação do crédito lançado, mas não foi procedida a proposta retificação, apenas foi informado ao sujeito passivo que alguns valores lançados deveriam efetivamente ser excluídos da notificação.

Por este motivo, este Colegiado converteu novamente o julgamento em diligência, através da Resolução de fls. 538/540, para que a decisão de primeira instância fosse reformada, acatando a retificação proposta pelo fisco e reaberto ao contribuinte o prazo recursal.

Atendida a diligência, foi proferido o Acórdão de fls. 545/551, pugnando pela procedência parcial do lançamento.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou novo recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que o Relatório Complementar elaborado pelo Fisco na resposta da diligência agravou a situação do contribuinte, pois ao retificar para menor valores nas competências de 04/2000 e 04/2001, também acrescentou valores que não compunham o lançamento original;
- b) que a base de cálculo do lançamento deve ser recomposta para excluir valores referentes a bolsas de estudo e diárias que não integram o salário de contribuição;

- c) que os valores relativos a bolsas de estudo estão isentos da contribuição previdenciária, sendo pagos diretamente a instituições de ensino;
- d) que a CLT exclui da natureza salarial o gasto da empresa com a formação acadêmica do empregado;
- e) que a jurisprudência do STJ é farta no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre auxílio-educação;
- f) que o pagamento de diárias também tem natureza indenizatória, estando fora do campo de incidência previdenciária;
- g) que a IN RFB n.º 971/2009, exclui do salário de contribuição dos servidores federais as diárias e ofendeu o princípio da isonomia tributária ao não estender aos demais órgãos públicos igual tratamento;
- h) que devem ser excluídos do lançamento os valores de diárias pagas a servidores efetivos e a deputados estaduais, até porque somente vinculados ao regime próprio com a edição da Lei n.º 10887/2004, a partir de 19/09/2004. Lista nominalmente os segurados que devem ser excluídos;
- i) a inexistente co-responsabilidade do Procurador Geral do Estado, como constante da notificação, e

Requer a baixa do processo em diligência para que sejam excluídos os valores pagos a título de bolsa de estudos e diárias a servidores efetivos. Ou, que o recurso seja provido para excluir do lançamento os valores trazidos a maior na retificação, nas competências de 04/2000 e 04/2001, excluir os valores relativos bolsa de estudos e diárias e excluir da Relação de Vínculos o nome do Procurador Geral do Estado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

A recorrente requer a exclusão do nome do Procurador Geral do Estado da relação de co-responsáveis e da relação de vínculos, haja vista que o quadro de coobrigados será repetido na eventual e futura Certidão da Dívida Ativa.

Cumpra esclarecer que os anexos CORESP e relação de vínculos foram claros em afirmar que o relatório trazido é apenas uma lista dos representantes legais do sujeito passivo, indicando a qualificação e o período de atuação, não estabelecendo nenhuma responsabilidade às pessoas nele relacionadas.

Ademais, os relatórios de Co-Responsáveis e de Vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, em conformidade com disposto pelo art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005, que determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais e esclarece:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

*X - **Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;***

*XI - **Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;***

No Mérito

Quanto ao mérito é de se ver que o lançamento refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a servidores não efetivos ocupantes de cargo em comissão de recrutamento amplo na Assembléia Legislativa do Estado do Amazonas.

O artigo 15, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, é taxativo ao afirmar que os órgãos da administração pública são equiparados à empresa, não havendo qualquer restrição quanto a aplicação do texto legal, quanto à obrigatoriedade do recolhimento das contribuições previdenciárias para servidores não efetivos, ocupantes de cargos em comissão :

Art.15. Considera-se:

I- empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco da atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos ou entidades da administração pública direta, indireta e funcional(grifei);

Como já mencionado os servidores, cujas remunerações constam desta notificação, após a retificação efetuada pelo Fisco, são aqueles **não detentores de cargos efetivos**, são servidores públicos estaduais ocupantes de cargos em comissão de recrutamento amplo, para os quais se aplica o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, consoante o disposto no artigo 13 da Lei n.º 8.212/91:

Art.13 O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da união, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral da Previdência Social consubstanciado nesta Lei, dedes que amparados por regime próprio de previdência social

Após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20 de 16 de dezembro de 1998, somente os servidores titulares de cargo efetivo podem integrar os regimes próprios, conforme o caput do artigo 40 da Constituição Federal:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. Redação dada ao artigo pela [Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98](#):

O lançamento em questão abrange apenas período posterior à Emenda Constitucional n.º 20/98, e refere-se exclusivamente a servidores públicos não efetivos, ocupantes de cargo em comissão, que compulsoriamente estão vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, eis que diligência efetuada durante o trâmite administrativo do presente processo, retirou da base de cálculo da contribuição previdenciária, as remunerações dos servidores estatutários vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social _RPPS, conforme Relatório Complementar de fls. 104/108, Planilhas de fls. 109/125 e Resumo das Diferenças Apuradas às fls. 126.

A recorrente alega na peça recursal apresentada após o Acórdão de fls. 545/551, que retificou o lançamento, que em duas competências lançadas, 04/2000 e 04/2001, o Fisco ao proceder à retificação acabou por majorar a base de cálculo, oq eu é vedado pela legislação tributária.

Com efeito, do exame do Relatório Fiscal Complementar de fls. 104/108, a Fiscalização afirma que na competência 04/2000, quando do lançamento originário fora efetuada uma dedução a maior e que agora estaria corrigindo o fato ao lançá-la:

2.5.2 Nas competências seguintes apuramos diferenças favoráveis ao Sujeito Passivo, cujos valores reduzirão a Base de Cálculo mensal apurada no Levantamento "ND2 - ALE-FL. COMISS. A PART. 01/99", conforme abaixo:

2.5.2.1 Competência 04/2000 - R\$229,67 (duzentos e vinte nove reais e sessenta e sete centavos) resultante da exclusão da LD 0287/2000, no valor de R\$525,65 (quinhentos e vinte e cinco reais e sessenta e cinco centavos), referente a repasse para a Assale - Associação dos Servidores da Assembléia e acrescentando-se o valor de R\$295,98 (duzentos e noventa e cinco reais e noventa e oito centavos), referente à dedução legal do RGPS feita a maior quando da lavratura da NFLD;

E, da mesma forma, visando corrigir erro de lançamento a menor, assim se pronuncia quanto à competência 04/2001:

2.5.2.8 Competência 04/2001 - R\$18.910,01 (dezoito mil, novecentos e dez reais e um centavo) resultante do valor de 17.995,96 (dezessete mil, novecentos e noventa e cinco reais e noventa e seis centavos), relativo à 1/3 de férias dos servidores vinculados ao RGPS ("Quadro Comissionado-Desc. Parcial p/INSS e IPEAM") deduzido indevidamente e que ora acrescentamos, em contrapartida às LD 0440/2001, no valor de R\$9.619,17 (nove mil, seiscentos e dezenove reais e dezessete centavos) e 00432/2001, no valor de R\$27.286,80 (vinte e sete mil, duzentos e oitenta e seis reais e oitenta centavos), referentes à folha de pagamento de deputados aposentados e a folha de pagamento suplementar de deputados, respectivamente, lançadas indevidamente, que desta feita excluimos.

Sobre o assunto é de se atentar para o princípio da imutabilidade do lançamento tributário.

O Código Tributário Nacional – CTN traz que a autoridade administrativa possui a competência para a constituição do crédito tributário, que uma vez constituído através do lançamento e após regularmente notificado ao sujeito passivo, não poderá mais ser modificado, justamente por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, consagrado no artigo 145 do CTN:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149”.

O referido artigo ao trazer a possibilidade de alteração do lançamento através da impugnação do sujeito passivo, por óbvio, está se referindo à modificação do lançamento para beneficiar o sujeito passivo e vedando a alteração do lançamento, já regularmente notificado ao mesmo, para agravar-lhe a situação.

Ainda, pode-se dizer que o princípio da imutabilidade do lançamento é decorrente do que consta no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, pelo qual a lei não poderá prejudicar o ato jurídico perfeito.

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:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Pelo exposto, ao se acatar as arguições do sujeito passivo que se mostraram procedentes, mais precisamente, ao se excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de servidores estatutários vínculos à Regime Próprio de Previdência, não é permitido ao Fisco majorar os valores antes lançados e cientificados ao sujeito passivo, mesmo que decorrentes de erros no lançamento.

Desta feita, os valores lançados a maior do que aqueles constantes do lançamento originário de R\$ 295,98, na competência 04/2000 e de R\$ 17.995,96, na competência 04/2001, devem ser excluídos desta notificação.

A recorrente se insurge contra o lançamento de contribuições previdenciárias sobre valores pagos aos servidores a título de bolsa de estudos e diárias em valor excedente a 50% do salário.

Primeiramente, é de se ver que tanto o primitivo Relatório Fiscal às fls. 46/51, quanto o Relatório Complementar de fls. 104/108, nada trazem sobre as rubricas citadas, limitando-se a dizer que as bases de cálculo do lançamento se encontram no Relatório de Lançamentos às fls. 18/25, onde com efeito, estão discriminados por competência, os valores relativos a bolsas de estudo e diárias acima de 50%.

Com referência às diárias percebidas pelos segurados em valor excedente a 50% dos salário, a obrigatoriedade de integrar a base contributiva previdenciária está contida no parágrafo 8º do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91:

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

(...)

*§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total:
(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Diárias são valores pagos por pessoa jurídica a pessoa física, em caráter acidental e transitório, destinados a cobrir, exclusivamente, despesas com estada, alimentação etc., em virtude de deslocamento para fora da sede profissional, no desempenho de emprego, cargo ou função, para efetuar trabalho ou participar de cursos ou seminários.

Nos termos do § 2º do art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam 50% do salário recebido pelo empregado;

Todavia, no caso em tela, a recorrente não se insurge contra o fato dos valores pagos excederem o limite legal para o pagamento da verba, mas limita-se a dizer do caráter indenizatório, sem comprovar os fatos alegados.

Como já referido, discriminativo Relatório de Lançamentos às fls.24/25 do processo, traz a competência, o valor lançado referente à diária excedente e o número da LD Liquidação de Despesa, sendo que a recorrente não trouxe elementos capazes de comprovar que a diária não excedeu a 50% da remuneração do segurado. A simples alegação de que os valores de diárias são indenizatórios e que devem valer para os servidores estaduais as mesmas disposições da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, que isenta a verba para os servidores federais, não ilidem o procedimento fiscal que está embasado na legislação vigente.

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

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

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

A retribuição em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, mas existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras, redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei n.º 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da

Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

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

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

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

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

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

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

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

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

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

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

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo

com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

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

Assim, de acordo com o previsto no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991, o que não integra o salário de contribuição é 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, que assim dispõe:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Entretanto, no lançamento em questão, o Fisco não demonstrou como foi paga a verba relativa a “bolsas de estudo”, não consta dos relatórios fiscais a que título os pagamentos foram efetuados, para custear quais despesas com educação.

O lançamento é omissivo quanto à natureza dos pagamentos efetuados sob a rubrica “bolsas de estudo”.

A legislação determina requisitos a serem exigidos para a lavratura da autuação. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, traz no seu artigo 293:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Tais requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Constituição Federal de observação aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

CF/88:

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, a liberdade, à igualdade, a segurança e a 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;

A fim de possibilitar a defesa do autuado, o auto de infração deve conter a discriminação clara e precisa da infração, cumprindo os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Conforme já visto, os valores pagos para custear despesas de educação podem ou não integrar o salário de contribuição, dependendo da forma com que forem pagos. Caso tenham sido pagos nas formas descritas no inciso 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, que trata das excludentes do salário de contribuição, não haverá incidência da contribuição previdenciária. Uma vez pagos em desacordo com a legislação, serão passíveis da incidência contributiva. Porém, pelos elementos constantes do processo, não foi possível aferir como foram pagas ou tratada a verba citada.

Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

A ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa e o artigo 61, diz que a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade:

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 conseqüência.

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Assim, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar evidenciado que o Relatório Fiscal preteriu o direito de defesa da recorrente, decido pela nulidade do lançamento relativo à verba “bolsas de estudo”, por vício material, por não terem sido verificadas e trazidas aos autos as circunstâncias materiais do fato gerador de tributo.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

O Fisco tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

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

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”

“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Por derradeiro, quanto à argüida inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 20, observo que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que 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.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF se auto-impôs com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009 (que aprovou o Regimento Interno do 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.

**SÚMULAS CONSOLIDADAS CARF PORTARIA MF N.º 383
– DOU de 14/07/2010)**

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para excluir do lançamento os valores lançados a maior do que o constante no lançamento originário, quando efetuada a retificação do crédito nas competências de 04/2000 e 04/2001, em respeito ao artigo 145, do Código Tributário Nacional e para excluir a rubrica “bolsas de estudo”, por vício material, por não restar demonstrada a ocorrência dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora