



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

Processo nº 37306.001178/2006-47
Recurso nº 147.802 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.258 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de junho de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente SOGE - SOCIEDADE GUARULHENSE DE EDUCAÇÃO
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/06/2006

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra/explicita de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e do contraditório.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em anular, por vício material, a NFLD. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que votou por excluir, por vício formal, as bases de cálculo referentes ao educação fornecida aos empregados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, bem como a parcela a cargo dos segurados empregados não descontada em época própria, sobre os valores de bolsas de estudos fornecidas aos empregados e seus dependentes.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 29/04/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/05/2005.

O processo foi baixado em diligência fl. 96 para que a autoridade fiscal identificasse individualmente os segurados beneficiados, bem com o valor da contribuição de segurados já descontada. Emitiu a autoridade informação fiscal, indicando a relação de beneficiados, bem como executando planilha DE/PARA em relação a contribuição de segurados.

Devidamente cientificado o recorrente manifestou-se à fls. 380, requerendo mais prazo para analisar os fatos apresentados na diligência, porém não se manifestou quanto aos fatos geradores.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 47 a 77.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência total do lançamento, fls. 387 a 396.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 414 a 446. Em síntese, a recorrente em seu recurso traz as mesmas alegações apresentadas em sua defesa:

- 1. Preliminarmente, impõe-se a autoridade fiscal, inclusive sob os primados da moralidade e da eficiência administrativa, indicar precisamente quais os dispositivos legais ou mesmo normativos, que o autorizaram, em 21/07/99, a lavrar o noticiado indigitado ato cancelatório. Sendo assim, a DN encontra-se maculada de nulidade.*
- 2. Nulidade do lançamento tendo em vista que não restou esclarecido os motivos que determinaram a mudança do FPAS por parte da autoridade fiscal, ensejando cerceamento do direito de defesa. Os argumentos apresentados pela autoridade julgadora de que o enquadramento FPAS já existia em outras NFLD não merece prosperar, tendo em vista que a IN 03/2003, determina a cientificação do recorrente de qualquer reenquadramento.*

 3

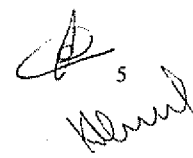
3. *Diante das disposições estatutárias do contribuinte, o código FPAS que mais se adapta à sua atividade institucional é o 639. Destaca que o contribuinte já usufruía, regularmente a desobrigação do recolhimento da cota patronal desde o Advento do Decreto 1572/77, assim, correto o seu enquadramento no código 639.*
4. *Preservando o direito adquirido, o Decreto 1572/77, em seu art. 1. descreve que somente as entidades que até então não usufruíam da isenção da cota patronal, é que deveriam obedecer as novas regras*
5. *A questão envolvendo a infringência do inciso IV do art. 55 da Lei 8212/91 está superada pelo julgamento da resolução CNAS 25/2003, oportunidade em que fora, por nota técnica expressamente afastada a conclusão do INSS, prevalecendo a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte., o que demonstra a total precariedade do lançamento em questão.*
6. *O CRPS, proclamou em solene sessão de 19/08/2004 por meio do acórdão 04/1928/2004, firmado a unanimidade pela sua quarta câmara de Julgamento, que se harmoniza com o quanto postulado pelo contribuinte.*
7. *Dessa forma, inexistem argumentos hábeis a impedir a reavaliação da situação fiscal previdenciária do contribuinte recorrente, pelos argumentos expostos, primeiro em preliminar, no sentido de ser o FPAS 639 o adequado para o enquadramento de sua hipótese previdenciária, e que entendendo o fisco de forma diversa deverá observar os adequados procedimentos a tal reenquadramento.*
8. *Se previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, as bolsas concedidas a filhos de professores e funcionários não caracterizam-se como base de cálculo de contribuições*
9. *As bolsas de estudo concedidas pela notificada se encaixam perfeitamente na hipóteses previstas na alínea "t" do § 9. Da lei 8212/91, alcançando inclusive a universalidade dos empregados do contribuinte. Há de se concluir que a modalidade firmada em Convenção Coletiva - CC, no sentido de ser concedida bolsa de estudos a funcionários e seus filhos, é modalidade harmoniosa ao plano educacional de educação básica, considerando a definição do art. 21 e principalmente, o atendimento as finalísticas impostas pelo art. 22 da lei 9394/1996.*
10. *O fornecimento da educação na forma como disponibilizado pela empresa cumpri os requisitos do art. 458 da CLT e na alínea "t" , § 9. Do art. 28 da Lei 8212/91.*
11. *Constituem ganhos eventuais, diante da transitoriedade do benefício, da cláusula convencional e da própria Convenção Coletiva.*
12. *As Convenções Coletivas são equiparadas a lei, conforme disposto na Constituição Federal, art. 7, XXVI e 114, sendo que mesmo que a cláusula do acordo coletivo for contra legis, deve ser respeitada até que seja excluída do mundo jurídico.*



13. *Face o exposto requer seja declarada a improcedência por alicerçar-se em premissa conflitante, visto que os benefícios concedidos não se integram no conceito de salário de contribuição.*

O processo foi encaminhado a este conselho tendo a SRP apresentado contra-razões as fls. 178 a 481.

É o relatório.

 5
Kleber

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 178. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento considerando que a fiscalização baseou-se em norma não mais em vigor, qual seja MP 222. Diga-se que esse argumento é incapaz de refutar o lançamento, primeiro porque não foi argüida quando da defesa, razão porque não pode a empresa inovar na esfera recursal.

Ainda em sede de preliminar, alega o recorrente a falta de fundamentação legal para o reenquadramento disposto pela autoridade fiscal, que apurou as contribuições com base no FPAS 574, sem justificar os motivos pelos quais encontra-se incorreto o FPAS adotado pela empresa, qual seja FPAS 639.

Quanto a este ponto, entendo que razão não assiste ao recorrente, tendo em vista que a empresa já fora fiscalizada em período anterior, tendo sido inclusive emitido ATO CANCELATÓRIO emitido ainda no ano de 1999, já definitivamente julgado no âmbito do CRPS, não possuindo o recorrente, razão porque incorreto o enquadramento realizado pelo recorrente na qualidade de entidade isenta.

A fiscalização realizada, que ensejou a lavratura desta NFLD é posterior a outras duas lavrada no ano de 2001 e 2002, fiscalizações essas que já consideram a empresa entidade não isenta, tendo em vista inclusive do Transito em Julgado do Recurso, portanto não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quanto ao procedimento adotado.

O procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

1. *autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
2. *intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
3. *autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para*

que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação do enquadramento, não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal, como também o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, trazem toda a fundamentação legal que embasou a constituição da presente NFLD.

DO MÉRITO

No recurso em questão, o contribuinte resumiu-se a atacar a validade do procedimento fiscal quanto ao entendimento de possuir a condições de entidade isenta, bem como no mérito contestar a incidência de contribuições sobre o valor da educação fornecida, sem refutar propriamente os valores da educação apurada. Dessa forma, em relação aos fatos geradores objeto da presente notificação, como não houve recurso expresso aos pontos da Decisão-Notificação (DN) presume-se a concordância da recorrente com a DN quanto as bases de cálculo apuradas

Quanto a empresa ter direito adquirido a qualidade de entidade isenta, também não lhe confiro razão. Em primeiro lugar conforme evidenciado em sede de preliminar a empresa teve cancelada sua isenção ainda no ano de 1999, sem que o mesmo tenha apresentado qualquer prova de cumprimento dos requisitos para declaração de entidade isenta.

Para melhor esclarecimento faz-se necessário apontar o histórico das isenções de contribuições no direito pátrio em função das alterações legislativas que envolveram a matéria.

Primeiramente foi publicada a Lei n.º 3.577, de 04.07.1959, que concedeu o benefício fiscal aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, para as entidades de fins filantrópicos. De acordo com essa Lei, era concedida a isenção para as Entidades de Fins Filantrópicos reconhecidas como sendo de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração.

Posteriormente foi publicado o Decreto n.º 1.117, de 01/06/1962, que regulamentou a Lei 3.577 e concedeu ao Conselho Nacional do Serviço Social – CNSS a competência para certificar a condição de entidade filantrópica para fins de comprovação junto ao Instituto de Previdência. Consideravam-se filantrópicas as entidades, para fins de emissão do certificado, aquelas que:

- *estivessem registradas no Conselho Nacional do Serviço Social;*
- *cujos diretores, sócios ou irmãos não percebessem remuneração e não usufruíssem vantagens ou benefícios;*
- *que destinassem a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades.*

Em 1977, o Decreto-Lei n.º 1.572, de 01/09/1977, revogou a Lei n.º 3.577, não sendo possível a concessão de novas isenções a

partir de então. Contudo, permaneciam com o direito à isenção de acordo com as regras antigas somente as seguintes entidades:

- As entidades que já eram beneficiadas pela isenção e que possuíassem;*
- Decreto de Utilidade Pública expedido pelo Governo Federal;*
- Certificado expedido pelo CNSS com prazo de validade indeterminado;*
- As que beneficiadas pela isenção fossem detentoras;*
- de declaração de utilidade pública;*
- de certificado provisório de "Entidade de Fins Filantrópicos" expedido pelo CNSS, mesmo com prazo expirado, desde que comprovassem ter requerido os títulos definitivos de Utilidade Pública Federal até 30.11.1977.*

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a previsão, em seu art.195 §7º, a permissão de isenção de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. Esse dispositivo constitucional foi regulado por meio da Lei n º 8.212 de 24/07/1991.

Os pressupostos para obtenção do direito à isenção estavam previstos no art. 55 da Lei n º 8.212/1991, com a seguinte redação original:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social - CNSS, renovado a cada 3 (três) anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título,

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

Conforme se depreende do texto legal, permaneciam isentas as entidades que já estavam beneficiadas com esse direito, desde que se adequassem as novas situações, qual seja: renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos – CEFF a cada três anos, sendo o prazo para renovação até 24.07.1994, na forma do Decreto 612/92; sejam reconhecidas como de utilidade pública estadual, do Distrito Federal ou municipal, a serem apresentadas quando da renovação do CEFF.

Quanto ao argumento da recorrente de que já havia adquirido o direito a usufruir o benefício fiscal, conforme legislação anterior ao texto constitucional; tal argumento não merece acolhida. A Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência já se pronunciou, por meio do Parecer CJ/MPS n.º 3.133/2003, pelo não cabimento da tese de invocação de direito adquirido em relação à isenção das contribuições previdenciárias. Nesse sentido segue trecho do referido Parecer:

30 Ora, revela-se absurda a tese de direito adquirido à isenção, com fundamento no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.572/77, uma vez que este mesmo diploma legal estabelece, no art. 2º, hipóteses em que a isenção será automaticamente revogada.

31. A regra contida no art. 2º do Decreto-lei nº 1.572/77 exige que as entidades beneficiadas pelos §§ 1º, 2º e 3º do art. 1º, do referido Decreto-lei, mantenham a condição de entidades filantrópicas, bem como o reconhecimento de utilidade pública federal, caso contrário, perdem automaticamente o direito à isenção, ou seja, a garantia do direito à isenção fica sujeita a não ocorrência da condição resolutive.

32. Ao prever a possibilidade da perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos, depreende-se que o Decreto-lei nº 1.572/77 manteve, conseqüentemente, no ordenamento jurídico, a exigência dos requisitos para caracterização da entidade como filantrópica, bem como o meio e a competência para esta certificação.

33. O instituto do direito adquirido protege um determinado direito, já incorporado definitivamente ao patrimônio do seu titular, contra alterações posteriores da legislação. Para tanto, é necessário que o ordenamento jurídico, em um dado momento, segundo as regras então vigentes, tenha garantido a incorporação do direito ao patrimônio do seu titular, bem como tenha determinado a intangibilidade deste direito.

34. Conclui-se, portanto, que o direito à isenção não foi resguardado pela cláusula da intangibilidade, muito pelo contrário, a própria lei que o garantiu, estabeleceu os casos em que seria revogado. Nunca, em nenhum momento, o direito à isenção tornou-se um direito intocável, de forma a configurar

direito adquirido das entidades beneficiárias, como quer fazer crer, equivocadamente, a recorrente.

Assim, corroboro com o entendimento de que não há que se falar em direito adquirido e como a empresa não possui isenção válida face a existência de ato cancelatório, entendo que não há argumentos para refutar o lançamento.

Contudo quanto ao mérito de incidência de contribuições sobre os valores pagos à título de educação para os segurados empregados, bem como os filhos destes, entendo que razão assiste em parte ao recorrente .

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

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

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

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)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que, não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição em relação ao valor da bolsa fornecida aos filhos dos empregados.

Conforme descrito no relatório fiscal, as bolsas são previstas em acordos coletivos e convenções coletivas e concedidas aos empregados e filhos destes, contudo mesmo individualizando os beneficiários, a empresa não especificou a condição de cada bolsista, ou seja, se professor aluno ou filho de funcionário.



Entendo que o posicionamento do auditor ao considerar os valores como salário indireto encontra-se acertada em parte. Mais especificamente com relação a bolsa concedidas aos filhos dos empregados entendo que a verba relativa a bolsa de estudos fornecida aos dependentes não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991.

Entendo que o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo ao plano educacional destinada ao próprio empregado. Neste caso, o legislador buscou uma forma de estimular as empresas a fornecer educação de qualidade a seus empregados.

É certo que ao fornecer educação básica aos filhos de seus empregados a empresa está colaborando com o desenvolvimento do país, com a satisfação de seus empregados que conseguem oferecer aos seus filhos um ensino de qualidade. Porém não se pode desconsiderar que esse fornecimento representa um ganho considerável para o trabalhador, caracterizando-se como um salário indireto, à medida que o empregado teria que arcar com o custo da educação de seus filhos em uma outra unidade escolar.

O art. 458 da CLT, § 2º descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial na esfera trabalhista, porém não podemos entender que essas verbas quando estendidas aos dependentes dos empregados também estarão excluídas da remuneração. Se assim o fosse, acabaria por estimular os empregadores e retribuir os empregados, por meio de seus dependentes com diversas outras utilidades, sem que isso refletisse em seus direitos trabalhistas tais como: férias, 13º salário etc. Senão vejamos:

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

§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (artigos 81 e 82).

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – VETADO.

Como dito anteriormente, é certo que o legislador busca o bem estar do trabalhador, estimulando o empregador fornecer benefícios aos empregados, sem que isso onere em demasia o seu empreendimento. Contudo, existe uma grande preocupação para que os empregadores não se utilizem dessas possibilidades para firmar entendimento de que tudo que forneçam na forma de utilidades estaria desvinculado.

Certo é que a autoridade previdenciária está correta ao considerar procedente o lançamento, simplesmente porque se trata do pagamento de um benefício que extrapola os limites legais de exclusão do salário de contribuição. É claro que esse benefício resulta em um incremento na renda do trabalhador, suportada pelo empregador e dessa forma acaba por se constituir como uma espécie de salário indireto.

Doutrinariamente, convém reproduzir a posição da ilustre professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Portanto, as bolsas de estudo concedidas aos filhos de empregados em nada melhoram a execução do trabalho, não representando contraprestação laboral, mas apenas ganhos auferidos pelos empregados “pelo” simples trabalho na empresa.

Por fim, não se altera este panorama em face de eventuais cláusulas de convenções ou acordos coletivos de trabalho que prevejam subsistir a concessão de bolsas de estudo para filhos ou dependentes de empregados.

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

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

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

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de bolsa de estudo para os dependentes dos empregados possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para

o trabalho. O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente, quando este deixou de despendar valores com sua educação superior.

Contudo, no lançamento em questão, entendo que não logrou êxito o auditor em demonstrar porque os valores de educação paga aos empregados constituiriam salário de contribuição. Na verdade, paira dúvida acerca da inclusão de ditos fatos geradores no lançamento em questão, tendo em vista que o auditor descreveu como fato gerador em seu relatório a educação fornecida a seus empregados. A defesa, bem como o recurso fazem menção expressa a não incidência sobre a educação fornecida aos filhos, fazendo o recorrente constar em apenas parte de seu recurso “As bolsas de estudo concedidas pela notificada se encaixam perfeitamente na hipóteses previstas na alínea “t” do § 9. Da lei 8212/91, alcançando inclusive a universalidade dos empregados do contribuinte. Há de se concluir que a modalidade firmada em Convenção Coletiva - CC, no sentido de ser concedida bolsa de estudos a funcionários e seus filhos, é modalidade harmoniosa ao plano educacional de educação básica, considerando a definição do art. 21 e principalmente, o atendimento as finalísticas impostas pelo art. 22 da lei 9394/1996.”

Para constituir salário de contribuição a educação concedida ao empregado deve estar em desacordo com o disposto na lei 8212/91, seja pela não extensão a todos os empregados, ou falta de relação com o desempenho da atividade, mas esses fatos deveriam estar descritos pela autoridade fiscal, o que não restou demonstrado. Assim, pela falta de indicação clara e precisa do fato gerador, entendo que deve ser excluído do lançamento as bases de cálculo da educação fornecida ao empregado por vício formal.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram o fato gerador “bolsa de estudos dos empregados”..

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, o porque das bolsas concedidas aos empregados estariam em desacordo com os dispositivos da lei 8212/91. Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Íntegra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias,

que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

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

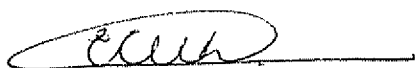
Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n ° 8.212.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima proposto, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação em sua totalidade.

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para que se exclua por vício formal as bases de cálculo referentes ao educação fornecida aos empregados.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 2010



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Redator Designado

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito à declaração de nulidade do crédito. Explico. A um, por entender que a nulificação deve abranger a totalidade do lançamento e, a dois, por ter esse tipo de vício como material.

Passo a fundamentar.

Não há nos autos como se identificar quais bolsas de estudos foram fornecidas aos dependentes dos empregados e quais foram fornecidas aos próprios trabalhadores. E ainda, quanto a esses últimos, qual a modalidade de educação fornecida.

Nesse sentido, caso declarássemos a nulidade parcial do lançamento, deixando para o órgão preparador a função de liquidar o *decisum*, mediante a exclusão dos valores corresponderiam a despesas com segurados e quais teriam vinculação com os dependentes, haveria a necessidade de se facultar ao sujeito passivo a oportunidade de manifestação, sobre a apuração efetuada, o que fatalmente abriria um novo contencioso, não previsto nas normas do PAF.

Diante desse fato, forçoso concluir que o lançamento fiscal, ao não descrever com precisão as circunstâncias que envolveram a ocorrência dos fatos geradores, impedindo, assim, a correta aferição da base tributável, violou normas de cogentes que determinam que o ato administrativo de constituição do crédito tributário deve se cercar de cautela de modo a conferir liquidez e certeza ao quantum lançado e, ainda, propiciar ao sujeito passivo todas as informações necessárias ao amplo exercício do seu direito de defesa.

Nessa toada, não vejo como possa prosperar tal lançamento, devendo ser declarada a sua integral nulidade.

Passo a análise do tipo de vício presente na espécie.

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in 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.

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

I - a qualificação do notificado;

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

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

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

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea "b", estabelece que o vício formal é:

" [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato."

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, previstos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

"PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais Recurso Especial improvido." (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência

Klemp

previsto no art. 173, II, do CTN [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]”

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade a autoridade fiscal descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“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.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fisco que discrimine clara e precisamente os fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos

atos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]”

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá a autoridade fiscal descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra “O Vício Formal no Lançamento Tributário”, nos seguintes termos:

“[...]”

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável

o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN." (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Antes de fechar a questão, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Assim, deve ser declarada a nulidade do lançamento, por vício material, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784/99 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e declarar a NFLD integralmente nula por erro/vício material.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Redator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 37306.001178/2006-47

Recurso nº: 147.802

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.258

Brasília, 19 de agosto de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional