



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 30 / 12 / 08	
Sílmia Alves de Oliveira Mat.: Slape 877862	

CC02/C06 Fls. 388

Processo nº 35415.000213/2007-29
Recurso nº 142.902 Voluntário
Matéria DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES
Acórdão nº 206-00.696
Sessão de 09 de abril de 2008
Recorrente FAL 2 INCORPORADORA LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: PREVIDÊNCIA SOCIAL. REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS. PARTE PATRONAL E TERCEIROS. DECADÊNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS NÃO INCIDENTES.

1-A constituição dos créditos previdenciários, de fato se rege por lei específica e não é possível, no tocante ao prazo decadencial, negar a vigência do art. 45 da Lei nº 8212/91, que estabelece que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se em após dez anos a contar do 1º dia do exercício seguinte àquele que o crédito poderia ter sido constituído.

2-De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

3- nos termos do art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes.

4-Os valores pagos a título de diárias, ajuda de custo, abono pecuniário e adicional 1/3 do abono pecuniário e indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições não integram o salário de contribuição, nos termos do § 9º do art. 28 da Lei nº 8212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

91

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 30, 12, 06	
Síma Amador de Oliveira	
Mat.: Sape 877662	

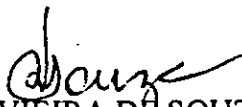
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto, Daniel Ayres Kalume Reis e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; e II) por maioria de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores correspondentes às contribuições incidentes sobre as rubricas diárias e ajuda de custo, abono pecuniário e adicional 1/3 do abono pecuniário e indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade das rubricas. Apresentará voto divergente a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente



CLEUSA VIEIRA DE SOUZA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Daniel Ayres Kalume Reis, Ana Maria Bandeira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 30 / 12 / 08	
Sônia Alves da Oliveira Mat.: Sispes 877862	

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização em face da empresa acima identificada que, de acordo com Relatório Fiscal de folhas 36/40, refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, que incidem sobre as diferenças de remunerações dos segurados empregados declaradas na folha de pagamento e recolhidas em GRPS, com valores levantados pela fiscalização, tendo por base a Tabela de Incidência, apresentada pela empresa, correspondentes à parte da empresa, dos empregados e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e aquelas devidas a terceiros (INCRA, SEBRAE, SENAI, Sesi E FNDE –Salário Educação), cujo valor consolidado é de R\$ 76.618,04 (setenta e seis mil, seiscentos e dezoito reais e quatro centavos), abrangendo o período de 01/1995 a 12/1998.

Segundo o referido relatório fiscal, a base de cálculo para fins de apuração das contribuições foi levantada pelas diferenças apuradas entre os valores calculados nas folhas de pagamento das competências 01/1995, 06/1995 a 12/1995, 04/1996, 08/1996, e 01/1997 a 12/1998 com valores recolhidos através de GRPS apresentadas pela empresa, conforme planilha I. Não foram cobradas as competências 07/1997, 09/1997 e 11/1997, porque não apresentaram divergências. Esclareceu que as rubricas divergentes foram: salário horário, diárias e ajuda de custo, abono pecuniário, adicional 1/3 abono de férias, indenização de transporte, dif. Ind. De transporte, reembolso refeições, licença remunerada, reembolso diversos, dif. De férias normais, reembolso estacionamento e devolução de H.E. normais.

Tempestivamente, a empresa apresentou sua impugnação (fls.119/145), argüindo preliminarmente a decadência do direito de efetuar o lançamento, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN. Alegou que a previsão contida no art. 45 da Lei nº 8212/91 não pode prevalecer, pois contraria o disposto na legislação complementar, mais precisamente no art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, alegou que o lançamento não poderia prevalecer, pois a administração não fez prova da infração, isto é, não apresentou documentos suficientes para sustentar o fato ilícito constituído na NFLD; que as rubricas indicadas pelo d. fiscal não configuram remuneração, de modo que sobre as mesmas não há incidência de contribuição previdenciária; que se foram detectadas diferenças estas foram percebidas com base em documentos, imprescindível a juntada desses documentos para dar suporte a autuação.

Que se a fiscalização percebeu diferenças de valores, sobre os quais deveria ter incidido contribuições, com base em documentos apresentados pela impugnante, por ocasião da fiscalização, por que não juntou esses documentos para comprovar o ilícito? Quais os documentos apresentados, veja-se que as “provas” que acompanham a NFLD são as tabelas e relatórios realizados pelo fiscal.

Alegou ainda que, como amplamente demonstrado, nenhuma infração foi praticada pela impugnante, não podendo ser-lhe imputada qualquer penalidade, todavia, ainda que alguma irregularidade subsistisse, o percentual da multa imposta não deve prevalecer, uma vez que tal cobrança afronta mezinhos princípios da ordem constitucional brasileira; que as multas aplicadas, com caráter punitivo, a exemplo da ora imputada à impugnante, devem obedecer ao princípio da proporcionalidade, que deve ser respeitado o princípio do direito à propriedade dos cidadãos, o da capacidade contributiva, o do não confisco e o da continuidade do exercício das atividades da empresa.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 30 / 12 / 08	
Sílvia Alves de Oliveira	
Mat.: Scape 877862	

Desta forma, demonstrado que a infração apontada pelo d. fiscal não se consumou, imperioso o cancelamento da penalidade imposta à impugnante.

Insurgiu contra os juros calculados pela taxa SELIC, por ser esta uma taxa calculada diariamente pelo Banco Central e é resultado de negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, que esse sistema de cálculo de juros moratórios fere, de maneira cabal e inequívoca, o preceituado no art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

Que de acordo com o art. 135, III do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente serão responsáveis pelo crédito tributário da pessoa jurídica quando esta decorrer de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Não é o que ocorre no presente caso, que não se verifica qualquer ato resultante de excesso de poder ou infração à lei ou contrato social.

Concluiu requerendo seja declarada a improcedência da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e, por consequência, seja desconstituído o crédito tributário nesta lançado. Caso assim, não entenda, requer a impugnante seja afastada a multa imposta, aplicação da taxa SELIC no cômputo dos juros moratórios, e ainda a responsabilidade tributária aos sócios-gerentes da impugnante.

Em diligência solicitada pela Seção de Contencioso Administrativo, verificado que constava do "CORESP" sócio que não atuava no período abrangido pelo débito, foi emitido despacho de fls. 233 para a Seção de Fiscalização, que em atendimento emitiu Informação Fiscal de fls. 234/235, retificando o disposto no "CORESP" de fls. 27 e, retirada do mesmo, a sócia gerente Marina Kato. Foi emitido Relatório Fiscal complementar de fls. 136/237 e enviado ao contribuinte, que apresentou aditamento da defesa, cujas razões expendidas às fls. 242/258, em que ratifica que as rubricas indicadas pelo fiscal não configuram remuneração, de modo que sobre as mesmas não há incidência de contribuição previdenciária.

A Secretaria da Receita Previdenciária em Osasco/SP, por meio da Decisão Notificação nº 21.028.0/0116/2006, julgou procedente o lançamento,. Trazendo a decisão a seguinte ementa:

"PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias empresariais de que trata o Art. 22 inciso I, II e o Art. 94 da Lei nº 8212/91.

A empresa está obrigada, por lei, a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, descontando-as da respectiva remuneração e repassá-las ao INSS no prazo legal.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Contra a decisão, a empresa contratante interpôs recurso a este Conselho, reproduzindo as razões aduzidas em sua impugnação em que, dentre outras, argüiu a decadência do direito do fisco de lançar, em que repetiu os argumentos trazidos na impugnação. Insistiu que as rubricas apontadas pela fiscalização não integram o salário de contribuição e que por isso não deve sobre elas haver incidência de contribuição previdenciária;

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20 / 12 / 08
	
Sílvia Alves de Oliveira	
Mat.: Sipe 877862	

Alegou que contrariamente ao afirmado pela autoridade julgadora, a recorrente trouxe aos autos as razões pelas quais tais rubricas não deveriam ser tributadas, razões estas que sequer foram apreciadas pela r. decisão recorrida, sobre isso trouxe os seguintes argumentos:

Pro Labore; alegou que a incidência da contribuição social sobre os valores pagos a título de *pró-labore* foi declarada inconstitucional pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, de forma que a presente cobrança é totalmente infundada;

Valores pagos a título de diárias e ajuda de custo: contrariamente ao entendimento do d. Fiscal Autuante, as diárias e ajudas de custo fornecidas pela Recorrente aos seus funcionários não integram o salário-de-contribuição, de acordo com o disposto no art. 28 § 9º alínea "m" da Lei nº 8212/91.

Valores pagos a título de férias, adicional e 13º indenizados, horas extras, bem como indenização de transporte: tais valores não integram o salário de contribuição nos termos do disposto nas alíneas "d" e "s" do § 9º do citado art. 28.

Insiste, ainda, impossibilidade de imputação de co-responsabilidade aos sócios e concluiu requerendo a reforma da decisão recorrida e, conseqüentemente, a declaração de improcedência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em questão, desconstituindo-se o crédito tributário nela lançado.

Houve depósito recursal obrigatório, nos termos da legislação em vigor (fls. 381).

A Secretaria da Receita Previdenciária em Osasco/SP deixou de apresentar contra-razões, por entender que as razões apresentadas pelo contribuinte em seu recurso já foram devidamente analisadas e tiveram os motivos para sua não aceitação pela Administração Previdenciária expostos na Decisão-Notificação – DN nº 21.028.0/0116/2006.

É o Relatório.

Voto

Conselheira CLEUSA VIEIRA DE SOUZA, Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade, porquanto o recurso é tempestivo e devidamente preparado com o depósito recursal obrigatório nos termos da legislação em vigor.

De início vale esclarecer que embora as alegações de decadência e da arguição de inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, terem sido tratadas pelo recorrente como questões de mérito, por questão didática, entendo que tais questões devem ser conhecidas em sede de preliminar, as quais cumpre apreciar antes de se proceder à análise de mérito das razões do presente recurso.

Com relação à decadência, a recorrente alega que a previsão contida na lei 8212/91 não pode prevalecer, pois contraria o disposto no art. 150 § 4º do Código Tributário

12

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30, 12, 08
Sílvia Alves de Oliveira	
Mat.: Sispes 877862	

Nacional. Nesse sentido, vale ressaltar que a constituição dos créditos previdenciários, de fato se rege por lei específica e não é possível, no tocante ao prazo decadencial, negar a vigência do art. 45 da Lei nº 8212/91, que estabelece que *o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se em após dez anos a contar do 1º dia do exercício seguinte àquele que o crédito poderia ter sido constituído.*

De igual modo, não obstante as alegações da recorrente contra a aplicação da taxa SELIC para a apuração dos juros, alegando que este sistema de cálculo fere, de maneira cabal e inequívoca, o preceituado no art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, há que se esclarecer que os juros de mora exigidos no presente lançamento, bem como a multa, de fato, decorrem de legislação específica, em plena vigência, conforme fundamentada nos artigos 34 da Lei nº 8212/91 (*verbis*):

"Art. 34 - As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos em caráter irrelevável..

Art. 35 - sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos.

(...)."

Cumprе destacar, outrossim, que nos termos do artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos dos Contribuintes, no julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Além disso, a matéria encontra-se sumulada, conforme Súmula nº 02 deste 2º Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos: "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".

Com isso, rejeito as preliminares de decadência, de impossibilidade de aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros e bem como da multa aplicada, porquanto, acatá-las, significaria afastar a aplicação dos referidos artigos 45, 34 e 35 da Lei nº 8212/91, o que importaria em inobservância do art. 49 do Regimento Interno deste Conselho, além de ofensa à Súmula nº 2 acima citada.

Superadas as preliminares suscitadas, passo à análise das razões de mérito aduzidas no presente recuso. Conforme relatado, trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, que, de acordo com Relatório Fiscal de folhas 36/40, refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, que incidem sobre as diferenças de remunerações dos segurados empregados declaradas na folha de pagamento e recolhidas em GRPS, com valores levantados pela fiscalização, tendo por base a Tabela de Incidência, apresentada pela empresa, correspondentes à parte da empresa, dos empregados e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e aquelas devidas a terceiros (INCRA, SEBRAE, SENAI, Sesi E FNDE - Salário Educação), cujo valor consolidado é de R\$ 76.618,04 (setenta e seis mil, seiscentos e dezoito reais e quatro centavos), abrangendo o período de 01/1995 a 12/1998.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30, 12, 08
Sima Azeiteiro Oliveira	
Mat.: 877862	

Segundo o referido relatório fiscal, a base de cálculo para fins de apuração das contribuições foi levantada pelas diferenças apuradas entre os valores calculados nas folhas de pagamento das competências 01/1995, 06/1995 a 12/1995, 04/1996, 08/1996, e 01/1997 a 12/1998 com valores recolhidos através de GRPS apresentadas pela empresa, conforme planilha I. Não foram cobradas as competências 07/1997, 09/1997 e 11/1997, porque não apresentaram divergências. Esclareceu que as rubricas divergentes foram: salário horário, diárias e ajuda de custo, abono pecuniário, adicional 1/3 abono de férias, indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições, licença remunerada, reembolso diversos, dif. de férias normais, reembolso estacionamento e devolução de H.E. normais.

Em análise aos demais argumentos trazidos pelo Recorrente, verifica-se, que a controvérsia cinge-se em se constatar se as rubricas acima destacadas, pagas pela recorrente aos seus empregados integram ou não, o conceito de salário-de-contribuição estampado na Lei nº 8.212/91, ou ainda se enquadram em alguma das isenções previstas no mesmo diploma legal.

O conceito de salário-de-contribuição para o empregado e sobre o qual vai haver incidência de contribuição previdenciária, está contido no inciso I, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91. (*in verbis*).

"Artigo 28: Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado (...): 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 adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa."

Assim, não é incorreto afirmar que tudo aquilo que é pago em caráter retributivo e de forma habitual, ao empregado pelo empregador, constitui a base cálculo sobre a qual vai incidir a contribuição previdenciária. Tal dispositivo foi mais além, prevendo que não somente os valores diretamente recebidos ou creditados compõem o salário-de-contribuição, mas igualmente os ganhos decorrentes de utilidades, desde que também habituais e em caráter oneroso.

Não obstante a amplitude do conceito de salário-de-contribuição, o próprio artigo 28, mais adiante, prevê inúmeras situações especiais, onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses, vale dizer, que são várias e exclusivas, na realidade e por óbvio, se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação.

Sobre as rubricas aqui questionadas, vejamos o que diz respeito cada uma delas, as alíneas do citado § 9º.

"Diárias e ajuda de custo

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 12 / 08
 Sema Alves de Oliveira Mat.: Sipe 877862	

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

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;

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50 % do valor da remuneração mensal.

abono pecuniário

e) as importâncias:

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

indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições:

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 em local que por força da atividade, exija deslocamento e estada."

Em sua impugnação e em suas razões de recurso, a recorrente alega que não restou demonstrado pela autoridade fiscalizadora que, de fato, sobre essas rubricas cabe a incidência de contribuição previdenciária e que cabe ao fisco o ônus da prova. De fato, o relatório fiscal apenas menciona as rubricas sobre as quais entendeu a fiscalização que deveria incidir a contribuição previdenciária, sem, contudo explicitar em que circunstâncias essas verbas foram recebidas de modo a incluí-las ou excluí-las do rol das isenções do art. 28.

Com relação às diárias, conforme se vê da alínea h do § 9º acima transcrita, somente haverá a incidência da contribuição previdenciária, se o valor dessas diárias excederem a 50% da remuneração mensal do empregado. No caso em questão, não restou demonstrado pela fiscalização se esses valores excederam ou não o limite legal estabelecido.

De igual modo, com relação a ajuda de custo, também não se sabe se essa foi uma ajuda de custo própria, sobre a qual não há incidência da contribuição previdenciária, conforme alínea "g" do mesmo parágrafo.

Também o abono pecuniário, assumindo que se trata do abono de férias previsto no art. 143 da CLT, verba indenizatória, sobre a qual não há incidência da contribuição previdenciária, nos termos da alínea e nº 6, igualmente, não haverá incidência sobre o adicional de 1/3 do abono de férias.

No que se refere à Indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições, como não restou demonstrado, pela fiscalização em que circunstância foram pagas, há que enquadrá-las na alínea "m", do mencionado § 9º.

Com relação à demais rubricas (licença remunerada, reembolso diversos, dif. de férias normais, reembolso estacionamento e devolução de H.E. normais) verifica-se que não fazem parte do rol das isenções referidas no § 9º do artigo 28. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada (nos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	30 / 32 / 08
	
Síma Alves de Oliveira Mat.: SIAPE 877862	

CC02/C06
Fls. 396

termos do art. 111, II da Lei nº 5.172/66-CTN), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Dessa maneira, pelo o acima demonstrado, entendo que as contribuições incidentes sobre as rubricas diárias e ajuda de custo, abono pecuniário e adicional 1/3 do abono pecuniário e indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições devem ser excluídas do presente lançamento.

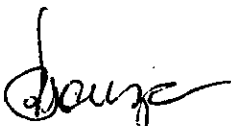
Em que pesem as alegações da recorrente com relação ao pró-labore, insta convir que tal remuneração não fez parte da base de cálculo do presente lançamento, é o que se verifica do Discriminativo Analítico do Débito. Contudo, mesmo que assim não fosse, não obstante a referida contribuição ter sido declarada inconstitucional, nas ADIN 1.102, 1.108 e 1.1.6/95, a Lei Complementar nº 84/96, reinstituiu essas contribuições.

Isto posto; e

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta,

CONCLUSÃO: pelo exposto, **VOTO** no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, no sentido de excluir do lançamento os valores correspondentes às contribuições incidentes sobre as rubricas **diárias e ajuda de custo, abono pecuniário e adicional 1/3 do abono pecuniário e indenização de transporte, dif. Ind. de transporte, reembolso refeições**, de acordo com o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91.

Sala das Sessões, em 09 de abril de 2008



CLEUSA VIEIRA DE SOUZA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 12 / 08
	
Síma Alves de Oliveira	
Mat.: Siga 877862	

Declaração de Voto

Não concordo com o entendimento da Conselheira representante dos Trabalhadores quanto a dar provimento parcial ao presente recurso para excluir do lançamento verbas salariais que não foram devidamente caracterizadas no relatório fiscal pelo auditor.

Entendo que neste caso, a falta de motivação ensejaria a exclusão dos levantamentos por vício formal, tendo em vista que é plenamente plausível que as rubricas: DIÁRIAS, AJUDA DE CUSTO, INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE, DIFERENÇA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE E REEMBOLSO REFEIÇÃO constituam fato gerador de contribuições previdenciárias, porém para tanto, o auditor deveria indicar a condição de realização dos pagamentos e qual o motivo, por não estarem incluídos no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

No caso da NFLD em questão o que se encontra é nulidade por vício formal e não material, 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 constituição do desse ato, bem como 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 mesma obra à página 202, a ilustre autora ainda descreve, in verbis: "Integra 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."

Entendo que não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A primeira representa a exposição de motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação 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 o que enseja a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária.

No entanto, a motivação é a descrição dos motivos; é a possibilidade da fiscalização tornar real os fatos geradores encontrados e que ensejariam o recolhimento de contribuições previdenciárias. A falha na motivação pode ser corrigida, mas, para tanto é necessário que o motivo realmente tenha existido.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20 / 12 / 08
	
Silma Alves de Oliveira	
Mat.: Sape 877862	

Não é outra a lição do ilustre mestre, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com o doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato."

Não obstante, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, ou seja no motivo que ensejou o lançamento, o vício é material. Por exemplo, em se tratando de lançamento de contribuições previdenciárias: acerca de enquadrando de trabalhador como empregado, quando na verdade as provas contidas nos autos deixam claro tratar-se de enquadramento como contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito, ou seja vício na material, no motivo. 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 nº 8.212/91.

Dessa análise pode ser concluído que, ao realizar lançamento sobre rubricas que podem ser incluídas como salário de contribuição, se descumpridos determinados critérios para pagamento, deveria o auditor esclarecer as circunstâncias que ensejaram a não aplicação do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91. Por exemplo, diárias constituem salário de contribuição desde que excedam a 50% do salário do empregado; ajuda de custo constitui salário, bastando para tanto que seja paga mais de uma vez ao mesmo empregado sem vinculação com transferência do empregado; indenização de transporte só não será salário de contribuição se destinado a transporte para local distante; bem como custeio de alimentação só não constituirá pagamento se fornecida de acordo com o PAT (lei 6.321).

Dessa forma, só pode-se concluir pelo provimento do recurso, se comprovado nos autos, que as rubricas se enquadravam nas possibilidades isentivas da lei de custeio da previdência. De acordo com o relatado pela conselheira representante dos trabalhadores, o recorrente resumiu-se a argumentar que todas as rubricas objeto desta NFLD não constituiriam salário de contribuição, mas sem apresentar qualquer elemento que comprovasse o alegado.

Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento.

Do exposto, entendo deveriam ser as rubricas (DIÁRIAS, AJUDA DE CUSTO, INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE, DIFERENÇA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE E REEMBOLSO REFEIÇÃO) excluídas do lançamento fiscal por nulidade por vício formal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Data: 30 / 12 / 08 Silvia Alves de Oliveira Mat: Sipe 877862	CC02/C06 Fls. 399
--	----------------------

CONCLUSÃO:

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para excluir por vício formal as rubricas DIÁRIAS, AJUDA DE CUSTO, INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE, DIFERENÇA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE E REEMBOLSO REFEIÇÃO.

É como voto.



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA