



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

**Processo n°** 35564.003771/2006-51  
**Recurso n°** 160.250 Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-00.828 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2009  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO - PLR E BOLSA ESTUDOS  
**Recorrente** GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO II/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/07/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados, o que não se vislumbra no pagamento à parte dos segurados empregados da empresa, tendo em vista a inexistência de disposição legal expressa exigindo a sua extensão à totalidade dos funcionários, sendo defeso ao aplicador da lei coarctar os ditames daquela norma, conferindo interpretação que não decorre literalmente do seu próprio bojo, a partir de meros subjetivismos.

AUXÍLIO-BOLSA ESTUDOS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional, *in casu*, Auxílio-Bolsa de Estudos, conquanto que guarde consonância com as atividades por ela desenvolvidas e extensivo a totalidade dos empregados e diretores, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, caracteriza-se

1

como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.** O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.** Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

**NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.** Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

**TAXA SELIC E LEGALIDADE.** Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito, porquanto encontra amparo legal no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

**PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.** De conformidade com os artigos 62 e 72, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2 do antigo 2º CC, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

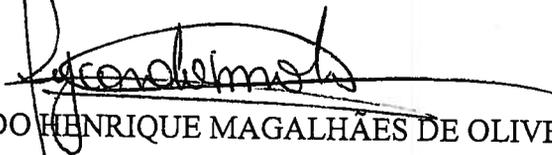
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em declarar a decadência até a competência 06/2001. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que não acolheu a decadência; II) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e b) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância; e III) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação sobre as

verbas pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

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

## Relatório

GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da DRJ em São Paulo/SP - II, Acórdão nº 17-20.070/2007, às fls. 975/990, que julgou procedente o lançamento fiscal referente a diferenças de contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (SESC, SENAC, Salário Educação, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, assim consideradas as verbas concedidas a título de PLR e Bolsa-Auxílio Estudo, em relação ao período de 03/2001 a 07/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 816/825.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 13/07/2006, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 1.187.171,93 (Um milhão, cento e oitenta e sete mil, cento e setenta e um reais e noventa e três centavos).

De conformidade com o Relatório Fiscal, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR foram considerados como salário de contribuição, em face da inobservância dos requisitos constantes da legislação de regência, especialmente a MP nº 794/1994, convertida na Lei nº 10.101/2000, tendo em vista que não foram concedidos aos empregados temporários a exemplo do que ocorreu com os efetivos.

Igualmente, a Bolsa-Auxílio Estudo não fora concedida a totalidade dos empregados, somente aos funcionários efetivos, em total afronta ao disposto no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, constituindo-se, assim, salário indireto, sujeito à tributação em epígrafe.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 995/1.046, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, requer a apreciação das alegações suscitadas pela contribuinte contra a exigência do SAT, INCRA, SESC e SEBRAE, inferindo que não se equivalem com aqueles argüidas pela SINDEPRESTEM e FESEP nas ações judiciais propostas por estas, discutindo a legalidade de tais contribuições.

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que contrariou o disposto no artigo 37 da CF, o qual contempla os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, uma vez não constar do MPF a Sra. Luci Marta de Souza como Chefe de Fiscalização da DRP em São Paulo, bem como em razão daquele Mandado não ter sido emitido por nenhuma das autoridades competentes elencadas no artigo 6º, da Portaria SRP nº 3.031/2005.

Pretende seja anulada a notificação fiscal, aduzindo para tanto que deveriam ter sido lavrados lançamentos apartados para cada tributo, na forma que estabelece o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 37 da Lei nº 8.212/91, ao contrário do que ocorrera com a hipótese vertente.

Insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, pretendendo seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, §4º, do CTN.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, sobretudo em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de PLR, sustentando que tal pagamento se deu com base em Acordo Coletivo, em observância aos requisitos constantes dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, notadamente a Lei nº 10.101/2000, os quais não exigem o pagamento extensivo a trabalhadores temporários, como pressuposto de não incidência dos tributos ora exigidos sobre aqueles valores, mormente quando estes somente não os recebem em razão da grande rotatividade, com menor envolvimento nas atividades da sociedade empresarial.

Defende que a PLR constitui verdadeira imunidade, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que é norma cogente e auto aplicável, independentemente de lei específica.

Quanto à Bolsa-Auxílio Estudo fornecida pela contribuinte aos seus empregados efetivos, argumenta que os funcionários temporários somente não recebem esse benefício em virtude do curto espaço de tempo em que permanecem prestando serviços na empresa, chegando a ser, em determinadas ocasiões, de apenas alguns dias.

Ademais, alega que a Bolsa-Auxílio Estudo não possui natureza remuneratória, não devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Argumenta que a autoridade julgadora administrativa tem competência para se furta de aplicar norma inconstitucional, sendo a apreciação de inconstitucionalidades e ilegalidades de leis ou atos normativos aceita pela doutrina e jurisprudência, tornando defeso ao julgador da esfera administrativa se esquivar dos argumentos ofertados pela contribuinte, relativamente a ilegalidade/inconstitucionalidade do desvio de 20% das contribuições sociais devidas ao INSS para outros fins que não sejam o custeio da Previdência Social, não podendo a recorrente ser compelida a pagar os tributos ora lançados.

Opõe-se à contribuição previdenciária destinada ao INCRA, vindicando sua exclusão do presente lançamento, alegando que referida exação afronta de forma flagrante a CF, especialmente por ser empresa urbana de trabalho temporário e inexistir dispositivo constitucional determinando a sua vinculação com outra categoria econômica (rural), sem qualquer benefício próprio.

Argúi a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, aduzindo para tanto, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desrespeitar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional. Traz à colação inúmeras decisões de nossos Tribunais.

Contrapõe-se à multa aplicada, por considerá-la confiscatória e abusiva, sendo por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, devendo ser excluída do crédito em questão.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos-NFLD, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais.

### PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência fiscal cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso. Em defesa de sua pretensão colaciona aos autos doutrina e jurisprudência a propósito da matéria.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

*“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*[...]*”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

*[...]*”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

*“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...]*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse*

*prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO*

*[...]*

*2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.” (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)*

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários** são matérias reservadas à Lei Complementar:

*“Art. 146. Cabe à Lei complementar:*

*[...]*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

[...]

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”*

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

*“As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).*

*O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:*

*[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)*

*[...]*

*As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.*

*[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)*

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

*“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.*

*1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.*

*2. Argüição de inconstitucionalidade julgada procedente.”*

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

*“Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, sobretudo em razão da ocorrência da antecipação do pagamento, por trata-se de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro (vide item 1. do Relatório Fiscal).

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 13/07/2006, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da NFLD, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 03/2001 a 06/2001, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

### PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

Ainda preliminarmente, requer a autuada a decretação da nulidade da decisão recorrida, por entender que a autoridade julgadora de primeira instância deixou de apreciar parte das alegações inseridas em sua defesa inaugural, especialmente quanto a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da exigência das contribuições destinadas ao SAT, INCRA, SESC e SEBRAE, em total preterição do direito de defesa do contribuinte.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica qual omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando este não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais do contribuinte não implica em nulidade da decisão, especialmente quando a recorrente lança uma infinidade de argumentos desprovidos de qualquer amparo legal ou lógico, com o fito exclusivo de protelar a demanda.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

*"HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.*

[...]

*2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]" (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)*

Nesse sentido, basta que o julgador adentre às questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que o contribuinte traz à colação inúmeras alegações, inclusive, a propósito de inconstitucionalidade de leis, as quais não são oponíveis na esfera administrativa, bem como outras que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal. Assim, não se pode exigir que o julgador exponha e refute tais razões infundadas ou ilógicas.

#### PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em suas razões recursais, pretende a recorrente seja declarada a nulidade do feito, sob o argumento de que a autoridade lançadora não apartou a exigência fiscal em lançamentos separados para cada tributo, na forma que estabelece o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, contrariando, ainda, o disposto no artigo 37 da Lei nº 8.212/91, o qual determina que os fatos geradores das contribuições previdenciárias deverão ser lançados discriminadamente.

A corroborar a nulidade do lançamento, sustenta que este não se encontra acobertado por Mandado de Procedimento Fiscal – MPF válido, tendo em vista não constar do seu bojo qual seria a autoridade competente que o emitiu, contrariando os preceitos do artigo 6º da Portaria SRP nº 3.031/2005, simplesmente elencando o nome da Sra. Luci Marta de Souza sem conquanto qualificá-la como Chefe de Fiscalização da DRP em São Paulo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, não assistindo razão à nulidade suscitada.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do anexo “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, às fls. 801/804, e Relatório Fiscal da Notificação, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção da NFLD.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das Folhas de Pagamento de Salários, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e Guias da Previdência Social - GPS e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, não deixando margem a qualquer dúvida quanto a regularidade do procedimento adotado pelo fiscal atuante, como procura demonstrar a notificada.

Relativamente a pretensa nulidade do lançamento decorrente da falta da qualificação da Sra. Luci Marta de Souza como Chefe de Fiscalização da DRP em São Paulo, igualmente, as alegações da contribuinte não merecem acolhimento.

Como restou devidamente esclarecido na decisão recorrida, o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal ao promover o lançamento encontra respaldo nos dispositivos legais que contemplam a matéria, inexistindo mácula no feito, como pretende demonstrar a contribuinte, especialmente quando a fiscalização fora acobertada por MPF válido, devidamente assinado pela contribuinte, durante todo o seu curso, constando no campo pertinente o encaminhamento da fiscalização pela autoridade competente acima qualificada, sendo, inclusive passível de conferência no site do Fisco.

Dessa forma, não há se falar em irregularidade e/ou ilegalidade no procedimento adotado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

## MÉRITO

### 1. – DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, a lavratura da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFDL deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias pretensamente devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Entendeu a autoridade lançadora que tais importâncias foram concedidas em desacordo com a legislação que contempla a matéria, mais precisamente a Lei nº 10.101/2000, uma vez que somente eram pagas aos empregados efetivos, o que não ocorria com os funcionários temporários, não sendo, portanto, extensivo à totalidade dos segurados empregados em total afronta ao Diploma Legal retromencionado.

Por sua vez, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, por entender que os valores concedidos aos segurados empregados “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme ditames inscritos na legislação de regência, especialmente o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, c/c artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, sobretudo quando pagos em observância à MP nº 794/94 e reedições, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Esclarece que tratando-se de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, os funcionários contratados temporariamente não fazem jus à aludida verba em razão da grande rotatividade, com menor envolvimento nas atividades da sociedade.

Argumenta que a PLR constitui verdadeira imunidade, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que é norma cogente e auto aplicável, independentemente de lei específica.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

*“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*[...]*

*XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;”*

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

*“Art. 28. [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*

*[...]*

*j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.” (grifos nossos)*

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

*“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*

*Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.*

*[...]*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

[...]"

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

*"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.*

[...]

*Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

[...]

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

[...]"

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa a participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

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

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias"*

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração."*

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção, *in casu*, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

*“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”*

*(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)*

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de não ser extensiva à totalidade dos empregados da empresa, alcançando tão somente os “efetivos”, não beneficiando, assim, os empregados temporários.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência da extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa na concessão da PLR não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da extensão da PLR à totalidade dos segurados empregados, ao contrário do que ocorre com outros tipos de hipótese de não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias, como por exemplo, Bolsa Estudo que apreciaremos adiante.

O que a lei determina é a utilização de “[...] regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo [...]”.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva.

Dessa forma, a exigência do pagamento da PLR a todos os funcionários da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não sejam os supramencionados, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização.

Observe-se que os demais requisitos legais indispensáveis ao pagamento da PLR aos empregados não foram contestadas pela fiscalização, restando claro, assim, o cumprimento de tais pressupostos.

Nessa toada, impende excluir do presente crédito previdenciário as contribuições incidentes sobre os valores concedidos aos funcionários “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados, eis que a legislação de regência não exige a extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa, como acima demonstrado.

## 2. – DO AUXÍLIO-BOLSA ESTUDOS

No que tange aos valores pagos aos empregados “efetivos” da empresa concernente ao Auxílio-Bolsa Estudos, excluindo-se do benefício os funcionários temporários, inobstante os argumentos da contribuinte, idênticos aos do levantamento PLR, razão assiste à fiscalização.

Isto porque, ao contrário do que ocorre com a Participação nos Lucros e Resultados, o legislador, ao estabelecer a hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Bolsa Estudo, além de outros requisitos, exigiu EXPRESSAMENTE à extensão à totalidade dos empregados da empresa.

É o que se extrai do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

*“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*

*[...]*

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

*[...]*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 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.”*

Conforme se verifica do dispositivo legal encimado, para que o valor pago a título de Plano Educacional, *in casu*, Bolsa de Estudos, não seja incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverá preencher alguns requisitos, quais sejam:

- 1) Vinculação à atividade da empresa;
- 2) Não substitua parcela salarial; e
- 3) Extensivo a todos os funcionários.

No presente caso, afora o suposto cumprimento aos itens 1 e 2, eis que a fiscalização nada declinou a respeito, observa-se que não fora observada a exigência da extensão de referido benefício à todos os empregados da empresa. Aliás, a própria recorrente confirma esse fato, procurando justificá-lo de inúmeras maneiras, o que não é capaz de rechaçar a tributação sobre essas importâncias, uma vez que a legislação pertinente contempla a exigência suscitada pelo Fisco.

Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a parte dos segurados empregados na forma de Auxílio-Bolsa Estudos, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos do artigo 28, § 9º, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do “benefício” em comento, ou mesmo afastar os requisitos legais para tanto, em observância ao disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN.

Nesse sentido, tendo a contribuinte concedido somente a parte de seus segurados empregados Auxílio-Bolsa Estudos, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito.

#### DA APRECIÇÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às ilegalidades e/ou inconstitucionalidade suscitadas pela contribuinte, além da exigência dos tributos ora lançados, com os respectivos acréscimos legais, encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:



*“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.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n° 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n° 73, de 1993.”*

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula n° 02, do 2° Conselho de Contribuintes, aprovada na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, assim estabelece:

*“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”*

E, segundo o artigo 72, § 4° do Regimento Interno do CARF, as Súmulas dos Conselhos de Contribuintes, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

*“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

*I – processar e julgar, originariamente:*

*a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;*

*[...]”*

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação a ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

#### DA TAXA SELIC

Por fim, insurge-se a contribuinte contra a aplicação da Taxa Selic, por entender ser ilegal e inconstitucional, entendimento que, igualmente, não tem o condão de macular a exigência em questão.

Destarte, as contribuições sociais arrecadadas pelo INSS estão sujeitas à taxa referencial do SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei nº 8.212/91, não prosperando a alegação da impossibilidade/ilegalidade de sua utilização, senão vejamos:

*“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 de 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 de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”*

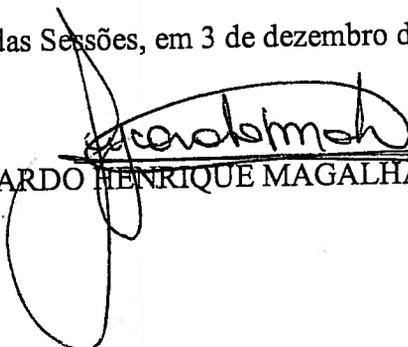
Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a decadência em relação ao período de 03/2001 a 06/2001, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e decisão recorrida e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a tributação sobre as verbas pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, pelas razões de fato e de direito encimadas.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2009

  
RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator