



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

Processo n° 10380.723082/2009-37
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-002.395 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO
Recorrente FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2005

BOLSA DE ESTUDO - OCORRÊNCIA DE VÍCIO MATERIAL

O Relatório Fiscal deve informar, com clareza e precisão, se os benefícios concedidos aos empregados, na forma de utilidades, não estão previstos nas hipóteses de isenção ou se estão sendo pagos em desacordo com a legislação pertinente, sob pena de se retirar do crédito o atributo de certeza e liquidez, necessário à garantia da futura execução fiscal.

Verificado que o vício, *in casu*, é na motivação do ato, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular o lançamento, devido a reconhecimento da existência de vício, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator Designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal. Redator designado: Adriano Gonzáles Silvério.

João Bellini Júnior – redator ad hoc e Presidente na data de formalização do acórdão.

Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.

EDITADO EM: 11/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Bernadete de Oliveira Barros, relatora original, ter deixado o CARF antes da formalização do acórdão, o formalizo na condição de redator *ad hoc*.

Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados.

Conforme consta do item 1.1, do Relatório do AI, o débito apurado se refere a contribuições incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas a empregados da autuada, não declaradas em GFIP e considerados pela fiscalização como remuneração indireta.

Esclarece que, em virtude do não cumprimento do disposto nos incisos I e II do Art. 14 do Código Tributário Nacional, considerados os termos da Sentença Judicial proferida no Mandado de Segurança N°99.0009623-1, transitada em julgado no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em 13 de fevereiro de 2002, foi emitido Ato Declaratório Executivo DRF/FOR N° 127, de 01 de outubro de 2009 no qual a Delegada da Receita Federal do Brasil em Fortaleza-CE, suspende a Imunidade Tributária da Entidade, relativamente às contribuições previdenciárias.

Segundo autoridade lançadora, os valores concedidos a título de bolsas de estudo de curso superior foram considerados como fato gerador de contribuições previdenciárias pois, segundo a legislação vigente, para que não se considere tais valores como fato gerador faz-se necessário que os mesmos sejam relacionados aos planos educacionais de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, conforme previsto na lei 8.212/91.

Informa que, tendo em vista que a empresa apresentou valores semestrais de bolsas concedidas aos seus funcionários, a auditoria fiscal efetuou os lançamentos dos fatos geradores considerando como competência dos lançamentos o primeiro mês do 1º semestre, ou seja, 01/2006 e 01/2007 e o primeiro mês do 2º semestre, ou seja, 07/2006 e 07/2007, sendo que, para os funcionários que ainda não eram empregados nestas competências, foram consideradas como competência os primeiros meses em que figuraram como empregados.

Relata que, para apuração do valor da multa a ser aplicada, considerando as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941 de 2009 e, considerando, ainda, tratar-se de fato gerador ocorrido anteriormente a sua vigência (12/2008); a auditoria, em obediência ao Art.106, II, "c", do CTN, procedeu a comparação da multa calculada na forma da legislação vigente, com a multa calculada na forma da legislação anterior, tendo sido constatado que, nas competências de 01/2006 a 12/2007, inclusive 13º salário, a multa apurada nos moldes da legislação anterior é mais benéfica para o contribuinte.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 08-18.458, da 5ª Turma da DRJ/FOR, manteve o crédito tributário, julgando a impugnação improcedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo, alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, reproduz o item IV CONCLUSÃO, da impugnação, para esclarecer que a impugnante não teve intenção de ofender a Instituição ou seus agentes, ou de afastar as normas de urbanidade que devem reger a vida em geral, mas apenas expôs o sentimento da Fundação em face do teor das repetidas ações fiscais a que vem sendo submetida nos últimos anos.

Reitera que a lavratura do AI importa em cerceamento de defesa, uma vez que o art. 32, da Lei 9430, determina que a autoridade fiscal, ao constatar que a entidade não está observando os requisitos legais para usufruir da imunidade, expeça notificação fiscal, abrindo-lhe prazo para que apresente as alegações e provas que julgar pertinentes, e que só depois, se for o caso, é que a autoridade competente expedirá o Ato Declaratório suspensivo do benefício, cabendo ainda recurso, garantindo, assim, o contraditório e a ampla defesa

Sustenta que o § 8º, do referido dispositivo legal, vai de encontro com os citados princípios constitucionais, pois, ao dispor que a impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação a ato declaratório contestado, ofende o contraditório e ampla defesa, garantias estampadas no art. 5º, inciso LV, da CF.

Defende que, como o presente AI estribou-se exclusivamente na suspensão da imunidade, caracterizada pelo Ato Declaratório expedido com afronta aos princípios da ampla defesa e contraditório, nulo também é o lançamento.

Observa que a recorrente jamais defendeu a tese de inconstitucionalidade de ato ou norma legal, mas apenas afirmou e reafirma que a intimação da entidade acerca da suspensão da imunidade é medida que se coaduna com os princípios da ampla defesa e contraditório, e a falta de apreciação da matéria pelo julgador de primeira instância importa em novo cerceamento de defesa, que redundará na nulidade da decisão recorrida.

Ainda em preliminar, alega nulidade do Auto de Infração em razão da nulidade do Ato Declaratório que o sustenta, uma vez que os fatos narrados no presente lançamento são os mesmos que deram ensejo aos Atos Declaratórios de números 127 e 133, que, juntamente com o AI, estão fundamentados em procedimento de auditoria que resultou no Ato Declaratório 42/2008, tornado nulo pela DRJ Fortaleza, estando pendente de apreciação pelo CARF, do recurso de ofício.

Lembra que ao Autos lavrados em decorrência do Ato Declaratório tornado nulo também foram anulados, estando em tramitação no âmbito administrativo os respectivos recursos de ofício, e argumenta que não podem coexistir dois procedimentos fiscais idênticos, devendo, portanto, ser anulado o presente lançamento, mesmo porque o Ato Declaratório 127, que quebrou a imunidade da recorrente, e aonde se escora a pretensão fiscal, está fundado única e exclusivamente nos fatos apurados no processo 10380.015609/2007-94, que resultou no Ato 42, tornado nulo pela DRJ.

Quanto à Representação Fiscal Para Fins Penais, argumenta que a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que somente após esgotamento na esfera administrativa é que se tem condição objetiva de punibilidade na esfera judicial.

Afirma que, na esteira do entendimento do STF, caberia ao Fisco decidir a respeito da existência do fato típico capaz de justificar a suspensão da imunidade, somente depois de transitada em julgado, promover a representação fiscal em apreço.

Qualifica de equivocada a decisão recorrida, pois não se trata de aferir ano calendário de lançamento, mas sim de verificar a hipótese precedente do presente lançamento, ou seja, se a quebra da imunidade estaria ou não contemplada.

No mérito, tenta demonstrar que a empresa cumpre os requisitos do inciso I e II, do art. 14, do CTN, discorrendo sobre os fatos que motivaram a autoridade fiscal a quebrar a imunidade da recorrente, afirmando que a decisão combatida não examinou os documentos apresentados pela recorrente para comprovar suas alegações, contaminando o acórdão recorrido de nulidade.

Sustenta que a concessão de bolsas de estudos a empregados de empresas pertencentes a dirigentes da Fundação, assim como a compra de passagens de empresa de turismo pertencente a um dos membros do conselho não caracteriza oferecimento de vantagem direta ou indevida, e reafirma que não houve compra de uma mesma área em duplicidade de uma empresa do Grupo Edson Queiroz, e sim a aquisição de área remanescente, conforme comprovam os documentos anexos.

Reitera que não é verdade que foram oferecidas vantagens à Editora Verdes Mares, sendo que a decisão recorrida utiliza-se de indícios e presunções a fim de justificar seu intento

No mérito, alega que as bolsas de estudo concedidas visavam apenas a melhor classificação técnica e profissional de seus empregados, não podendo serem consideradas como salário indireto, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, o salário de contribuição.

Requer, por fim, que sejam acolhidas as preliminares e, no mérito, que seja dado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Bellini Júnior, redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Bernadete de Oliveira Barros, relatora original, ter deixado o CARF antes da formalização do acórdão, o formalizo na condição de redator *ad hoc*.

Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

O auto de infração foi lavrado tendo em vista a constatação de que a entidade concede bolsas de estudo a seus empregados, o que foi considerado, pela fiscalização, como sendo uma remuneração indireta.

A recorrente não nega tal fato, mas entende que os valores relativos a bolsas de estudo de seus empregados não integram o salário de contribuição, uma vez que visavam apenas a melhor classificação técnica e profissional de seus trabalhadores.

De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais.

Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

O descumprimento de alguns dos requisitos expostos acima precisa estar devidamente evidenciado no Relatório Fiscal, sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Verifica-se, da leitura do Relatório do AI, que a autoridade autuante não apontou quais os elementos de convicção o levaram ao entendimento de que as vantagens foram concedidas em desacordo com o estabelecido no dispositivo legal encimado.

Entendo que para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, que não foram

cumpridos os requisitos necessários para que os valores concedidos a títulos de bolsas de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição.

No acórdão recorrido, a autoridade julgadora transcreve o art.39, da Lei nº 9.394/96, com as alterações dadas pela Lei 11.741, de 2008, e o art. 44, da mesma Lei, para concluir que, pelo CNAE da recorrente, os cursos por ela ofertados se enquadram no inciso II, do referido dispositivo legal.

Contudo, não motiva sua conclusão.

Não restou claro os motivos pelos quais o relator do acórdão combatido entendeu que as bolsas concedidas pela entidade estariam enquadradas no inciso II, do artigo 44, da Lei 9.394/96 e, por isso, integrariam o salário de contribuição.

Até mesmo a Consulta Interna nº 02/2009, reproduzida na decisão, deixa claro que o custo relativo aos cursos profissionalizantes de nível superior, graduação e pós-graduação de que trata o inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008 é passível de não incidência de contribuição previdenciária, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº8.212, de 1991.

Dessa forma, entendo que caberia à fiscalização comprovar que os cursos de graduação fornecidos pela recorrente a seus empregados não se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, ou que eram utilizados em substituição a parcelas salariais.

Ademais, a Lei 11.741, de 2008, que alterou a redação da Lei 9.394, utilizada pela autoridade julgadora para fundamentar sua decisão, ainda não havia entrado em vigência quando da ocorrência do fato gerador.

Observa-se, ainda, que toda essa legislação, bem como a Consulta Interna 02, foi trazida apenas na decisão recorrida, e não no relatório do AI, o que, no meu entendimento, configura ofensa ao princípio do contraditório e à ampla defesa, já que retirou, do contribuinte, a oportunidade de se defender do entendimento inovador ao lançamento, trazido apenas em sede de julgamento em primeira instância administrativa.

Assim, diante das irregularidades acima apontadas, a nulidade do AI merece ser decretada, uma vez que a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212.

E como não houve o preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, concluo que o AI deve ser anulado por vício formal.

Nesse sentido e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **ANULAR** o AUTO DE INFRAÇÃO por vício formal.

ASSIM VOTOU A CONSELHEIRA NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

João Bellini Júnior

Redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

Voto Vencedor

Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato do conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, redator original para o voto vencedor, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o voto deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Peço vênia para divergir da D. Relatora, pois a meu ver, o presente lançamento fiscal, ato administrativo que é está viciado em um dos seus pressupostos, qual seja, a motivação, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, Lançamento Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação, vejamos (pág. 110);

“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexos de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.”

Constatado o vício necessário se faz saber qual a sua natureza. Novamente valho-me dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, exposto na sua obra, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 129:

“Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”

Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato, como constatado no voto da Relatora, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

ASSIM VOTOU O CONSELHEIRO NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.