



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

Processo nº 10166.727214/2013-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.745 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO. LICENÇA-PRÊMIO CONVERTIDA EM PECÚNIA
Recorrentes EMPRESA DE TECNOLOGIA E INFORMAÇÕES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - DATAPREV
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

(Súmula Carf nº 103)

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Como destinatário final da diligência, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade da sua determinação para o esclarecimento de ponto controvertido ao deslinde do julgamento, não constituindo a sua realização um direito subjetivo do interessado.

LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA CONVERTIDA EM PECÚNIA. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA.

A licença-prêmio não gozada convertida em pecúnia por opção do empregado na vigência do contrato do trabalho, segundo previsto em acordo coletivo, não integra a base de cálculo previdenciária e das contribuições reflexas devidas a terceiros.

SALÁRIO INDIRETO. EDUCAÇÃO. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO.

À luz da legislação aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano de 2010, as despesas relativas a reembolso de educação superior em nível de graduação e pós-graduação aos segurados empregados, quando relacionados a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não integram a base de cálculo previdenciária e das contribuições reflexas devidas a terceiros.

**SALÁRIO INDIRETO. EDUCAÇÃO. DISPÊNDIOS COM
DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS.**

À luz da legislação aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano de 2010, os valores destinados a custear a educação de dependentes dos segurados empregados assumem a feição de remuneração e fazem parte da base de cálculo previdenciária e das contribuições reflexas devidas a terceiros.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de preparar a folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação tributária federal. O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário. Quanto ao recurso voluntário, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir dos lançamentos os valores relativos à licença-prêmio não gozada e ao custeio de graduação e pós-graduação (levantamentos 'LP', 'LI', 'RG' e 'BP'). Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini que dava provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão, excluindo dos lançamentos apenas os valores relativos à licença-prêmio não gozada. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso de ofício interposto pela Presidente da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA) e de recurso voluntário apresentado pelo contribuinte em face da decisão administrativa consubstanciada no Acórdão nº 06-50.125, cujo dispositivo julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa desse Acórdão (fls. 1.642/1.660):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010

REEMBOLSO DE DESPESAS DOS EMPREGADOS COM EDUCAÇÃO. REGRA GERAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos feitos pela empresa aos seus empregados a título de reembolso de despesas com educação integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a não ser que se trate de valores relativos a plano educacional que vise à educação básica dos empregados e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e ainda, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo (Lei 8.212/91, art. 28, I, § 9º, alínea “t”, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98).

LICENÇA PRÊMIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Nos termos do art. 28, I, § 9º, alínea “e”, item 8, da Lei 8.212/91, não incidem contribuições previdenciárias sobre a licença-prêmio indenizada. Contudo, não tem caráter indenizatório o valor relativo à licença não gozada e convertida em pecúnia por opção do empregado.

VALORES APURADOS EM DIRF. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos informados pela empresa em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF com os códigos 0561 e 0588 não correspondem necessariamente a fatos geradores de contribuições previdenciárias e devem ser excluídos do lançamento quando resta demonstrado que efetivamente não se referem a remunerações pagas a segurados empregados ou contribuintes individuais.

VALORES RECOLHIDOS EM MONTANTE SUPERIOR AO DECLARADO EM GFIP. INOCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO.

A existência de recolhimentos feitos mediante Guia da Previdência Social - GPS em valor superior ao declarado em GFIP, por si só, não caracteriza infração à legislação tributária.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Mantido Parcialmente*

2. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 361/379, que o processo administrativo é composto por 7 (sete) autos de infração (AI), a saber:

(i) **AI nº 51.034.006-7** (obrigação principal), relativo às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais apuradas mediante cruzamento entre os dados da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), no período de 01 a 13/2010 (fls. 3/9);

(ii) **AI nº 51.034.007-5** (obrigação principal), referente às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas e arrecadadas pela empresa, incidentes sobre a mesma base de cálculo do AI nº 51.034.006-7, no período de 01 a 13/2010 (fls. 10/16);

(iii) **AI nº 51.038.397-1** (obrigação principal), relativo às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de educação e licença-prêmio convertida em pecúnia, nas competências 01 a 12/2010 (fls. 17/193);

(iv) **AI nº 51.038.398-0** (obrigação principal), referente às contribuições devidas a terceiros incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados utilizadas como base de cálculo para os AI nº 51.034.006-7 e nº 51.038.397-1, no período de 01 a 13/2010 (fls. 194/355);

(v) **AI nº 51.038.399-8** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de elaborar a folha de pagamento na forma exigida na legislação tributária federal - Código de Fundamentação Legal - CFL 30 (fls. 356);

(vi) **AI nº 51.038.400-5** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de descontar a contribuição previdenciária do segurado empregado e contribuinte individual a seu serviço - CFL 59 (fls. 357). e

(vii) **AI nº 51.038.401-3** (obrigação acessória), referente à multa pela apresentação da GFIP como incorreções e/ou omissões - CFL 78, nas competências 01 a 04 e 07 a 12/2010 (fls. 358).

2.1 Em breve síntese, transcrevo as razões apontadas pela fiscalização para efetuar a constituição de ofício do crédito tributário:

(i) Por meio da análise da Dirf, foram identificados pagamentos a beneficiários com código de retenção nº 0561 e 0588, sem que os respectivos valores estivessem incluídos em folha de pagamento e/ou GFIP.

As remunerações estão detalhadas no Anexo I, às fls. 545/580, Levantamento Fiscal "DF";

(ii) Ao examinar folhas de pagamento, escrituração contábil e Acordo Coletivo de Trabalho 2009/2011, foram identificados pagamentos a título de licença-prêmio na vigência do contrato de trabalho, sob as rubricas código "10284 - Licença Prêmio Férias" e "10118 - Licença Prêmio Indenizada", os quais caracterizam remuneração, segundo a legislação previdenciária.

Os valores estão discriminados no Anexo II, às fls. 581/594, e compõem os Levantamentos Fiscais "LP" e "LI";

(iii) Por intermédio da análise de folhas de pagamento, escrituração contábil, Acordo Coletivo de Trabalho 2009/2011 e Normas Internas da Empresa, foram identificados pagamentos destinados a custear despesas com educação e capacitação, sob as rubricas "10294 - Reembolso Escolar 1-2 G - Dependentes", "10436 - Reembolso Primeira Graduação" e "10536 - Reembolso Primeira Graduação Superior", os quais possuem natureza salarial.

Os valores são referentes a dispêndios com educação dos dependentes dos empregados, assim como a gastos com custeio de cursos de graduação e pós-graduação realizados pelo segurados empregados, discriminados de forma mensal e por estabelecimento no Anexo III-a, Anexo III-b e Anexo III-c, respectivamente, às fls. 595/801, 802/848 e 849/862. A fiscalização utilizou os Levantamentos Fiscais "RE", "RG" e "BP";

(iv) No caso do auto de infração CFL 30, a empresa deixou de incluir em folha de pagamento, nas competências 01 a 12/2010, os segurados empregados e contribuintes individuais relacionados no Anexo I e os valores das remunerações correspondentes às rubricas dos Anexos II e III ("a", "b" e "c");

(v) Em relação ao auto de infração CFL 59, a empresa deixou de arrecadar as contribuições dos segurados empregados

incidentes sobre os valores considerados como remuneração detalhados nos Anexos I, II e III; e

(vi) Para o auto de infração CFL 78, a empresa declarou em GFIP, antes do início do procedimento fiscal, valores das contribuições previdenciárias superiores àqueles que foram recolhidos via Guia da Previdência Social (GPS).

Intimada para apresentar GFIPs retificadoras para as competências, o sujeito passivo informou que *"após verificação, chegamos à conclusão que (...) a apresentação da GFIP retificadora (...) não se faz necessária"*.

A multa foi aplicada no seu valor mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), por competência em que houve omissão e/ou incorreção.

3. O contribuinte foi cientificado da autuação em 29/8/2013, por meio de procurador, conforme fls. 3, 10, 17, 194 e 356 a 358, e impugnou a exigência fiscal separadamente por auto de infração lavrado (fls. 898/906, 950/953, 988/992, 1.036/1.040, 1.077/1.085, 1.129/1.149 e 1.346/1.359).

4. Antes de proferir decisão, a instância julgadora "a quo" determinou a realização de diligência quanto ao crédito tributário constituído com base nas informações constantes da Dirf apresentada pela empresa autuada, relacionada ao ano-calendário de 2010.

4.1 Tendo em vista o confronto entre as orientações do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte (Mafon) e as razões consignadas no Termo de Verificação Fiscal, o julgador de primeira instância verificou que nem todos os pagamentos que dão ensejo à aplicação do código de recolhimento nº 0561 dizem respeito a parcelas com incidência de contribuição previdenciária.

4.2 Desse modo, com a finalidade de dirimir dúvidas sobre ponto controvertido instaurado com a impugnação do sujeito passivo, foi solicitado à autoridade lançadora que verificasse a natureza dos pagamentos informados em Dirf e relacionados no Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, confirmando a incidência ou não da tributação previdenciária sobre tais valores.

5. A diligência foi cumprida, consoante Informação Fiscal elaborada pelo agente fiscal às fls. 1.625/1.626.

5.1 Após análise da documentação apresentada pela empresa, a autoridade lançadora constatou, em relação ao período fiscalizado, que os pagamentos foram efetuados a estagiários, aposentados e pensionistas, vinculados a verbas de benefícios de auxílio-acidente e auxílio-doença, a processos trabalhistas e a parcelas submetidas à incidência exclusiva do imposto sobre a renda.

5.2 Concluiu, desse modo, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores discriminados no Anexo I, relativos ao Levantamento "DF", incluídos nos AIs nº 51.034.006-7, 51.034.007-5 e 51.038.398-0.

6. Intimado do resultado da diligência em 29/8/2013, conforme fls. 1.627/1.628, o fiscalizado não se pronunciou (fls. 1.640).

7. Quando da apreciação do litígio, a decisão de piso acatou a retificação do crédito tributário de obrigação principal, nos termos propostos pelo Fisco.

7.1 Além disso, cancelou o AI nº 51.038.400-5 (CFL 59), por não restar caracterizada a infração. No caso, havia notícias nos autos a respeito de apuração de contribuições dos segurados tão somente em relação aos valores apurados em Dirf, que se mostraram integralmente indevidos.

7.2 A decisão de piso também declarou improcedente o AI nº 51.038.401-3 (CFL 78), uma vez que o só fato da existência de valores recolhidos em montante superior ao declarado em GFIP é insuficiente para configurar o descumprimento da obrigação tributária acessória do inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com aplicação da penalidade prevista no art. 32-A da mesma Lei.

8. Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

9. Intimada por via postal, em 13/1/2015, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 1.666/1.667, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 11/2/2015 (fls. 1.670/1.687, 1.726/1.743 e 1.781/1.788).

9.1 Em resumo, aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve parcialmente a pretensão fiscal:

(i) há necessidade de realização de diligência, com o propósito de constatar a exatidão dos recolhimentos previdenciários e a inexistência de qualquer valor apurado a menor pela empresa no período fiscalizado;

(ii) mesmo que pagas na vigência do contrato de trabalho, as rubricas apuradas pela fiscalização se referem à licença-prêmio não gozada e convertida em pecúnia, a qual possui caráter indenizatório e não compõe o salário-de-contribuição do segurado empregado. Em defesa do seu ponto de vista, transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

(iii) os valores despendidos pelo empregador com educação não compõem o salário do trabalhador nem sofrem a incidência da contribuição previdenciária. O reembolso de cursos de graduação e pós-graduação aos segurados empregados, bem como os valores que visem à educação básica de seus dependentes, enquadram-se como incentivo à educação e não podem ser desestimulados pela incidência da tributação. Colaciona, igualmente, julgados proferidos pelo STJ e Carf; e

(iv) a empresa não incidiu em qualquer infração pelo descumprimento de dever instrumental de preparação da folha de pagamento, porquanto se não há incidência da obrigação tributária principal não merece sobrevida a acessória. Além do mais, a empresa possui escrituração contábil, comercial e fiscal regular.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

a) Recurso de Ofício

10. Quanto ao recurso de ofício, formalizado na própria decisão, foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

11. Recentemente, no entanto, a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10/2/2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

11.1 O recurso de ofício deverá ocorrer sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

12. Sobre a aplicação do limite de alçada no tempo, consolidou-se o entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que, por tratar-se de norma processual, sua aplicação aos processos em curso é imediata, em detrimento ao regramento vigente à época da interposição do recurso de ofício. Tal posição consta do enunciado da Súmula nº 103:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

13. Como visto, a desoneração em primeira instância abrangeu, integralmente, os AI's nº 51.034.006-7 e 51.034.007-5 e, na parte correspondente às contribuições devidas a terceiros sobre os mesmos fatos geradores vinculados ao Levantamento "DF - Valores Apurados em Dirf", o crédito tributário lançado no AI nº 51.038.398-0. Além disso, foram excluídas as penalidades exigidas por intermédio dos AI's nº 51.038.400-5 e 51.038.401-3 (fls. 1.657/1.660).

13.1 Segundo minha avaliação, tendo em vista os dados dos Discriminativos dos Débitos, às fls. 4/17, 194/355 e 357/358, os valores desonerados pela decisão de piso, considerando o montante principal e a multa de ofício, totalizam a importância de R\$ 1.947,288,54 (um milhão, novecentos e quarenta e sete mil, duzentos e oitenta e oito reais, cinquenta e quatro centavos).

14. De ver-se que o valor desonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao patamar mínimo de R\$ 2.500.000,00.

15. Logo, não conheço do recurso de ofício, por falta de previsão legal, tendo em conta o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017.

b) Recurso Voluntário

16. No que tange ao apelo do contribuinte, uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Requisição de diligência fiscal

17. A recorrente solicita a realização de diligência fiscal para verificar a exatidão dos recolhimentos previdenciários e a correção dos pagamentos efetuados no período dos fatos geradores uma vez que sempre atuou na estrita legalidade e nunca deixou de registrar qualquer valor a menor.

17.1 Na sua ótica, a coleta de provas por meio de diligência demonstrará a verdade material. Entretanto, a negativa da diligência implicará em prejuízo ao direito de defesa, acarretando na nulidade de todo o processo administrativo.

18. Pois bem. O inciso IV do art. 16 c/c art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelecem que o pedido de diligência deve ser motivado, cabendo a autoridade julgadora determiná-la quando necessária para o esclarecimento de ponto controvertido específico ao deslinde do julgamento, com vistas a permitir uma melhor apuração da verdade material. Dessa feita, a realização da diligência não configura um direito subjetivo do interessado.

19. Nesse contexto normativo, não verifico a necessidade da diligência pleiteada pela recorrente, porque a comprovação do direito a seu favor prescinde da verificação dos recolhimentos que efetuou.

19.1 Com efeito, as matérias em debate no recurso voluntário são estritamente de direito, relacionadas à incidência ou não das contribuições previdenciárias e das contribuições reflexas devidas a terceiros sobre parcelas pagas/reembolsadas pelo sujeito passivo aos seus empregados a título de educação e licença-prêmio.

19.2 Em relação a tais verbas, não há dúvidas sobre a falta de qualquer recolhimento tempestivo pela empresa, visto que a recorrente entende pela não incidência da tributação.

20. Logo, por desnecessário ao deslinde do julgamento, cabe manter o indeferimento do pedido de diligência.

Mérito

a) Licença-prêmio

21. No que tange à incidência da contribuição previdenciária sobre a prestação de serviços por parte dos segurados empregados, os incisos I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelecem:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

(...)

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;

(...)

(GRIFOU-SE)

22. Para que a parcela paga, creditada ou devida integre a remuneração do trabalhador para fins previdenciários é requisito a sua natureza contraprestativa, destinada a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

23. A licença-prêmio objeto do processo administrativo deriva de negociação coletiva trabalhista, consoante previsão na cláusula 26ª do Acordo Coletivo de Trabalho 2009/2011 (fls. 450/484).

23.1 A cláusula 26ª do Acordo Coletivo de Trabalho válido para o biênio 2009/2011, firmado pela recorrente, em 8/12/2009, com a Federação Nacional dos Trabalhadores em Empresas de Processamento de Dados, Serviços de Informática e similares, está assim redigida (fls. 461/462):

Cláusula 26ª - LICENÇA-PRÊMIO

A DATAPREV concederá a seus empregados, a cada cinco anos de trabalho, licença-prêmio de 30 (trinta) dias corridos, de acordo com o abaixo estipulado.

(...)

Parágrafo Segundo: A licença-prêmio será remunerada com a incidência de todas as rubricas que componham a remuneração habitual do empregado por ocasião da data do gozo da mesma, incluindo-se a gratificação de função de confiança/gratificada exercida à época da concessão do benefício.

(...)

Parágrafo Quarto: Mediante opção expressa do empregado, será admitida a conversão da licença-prêmio em pecúnia nos seguintes casos:

a) doença grave de empregado ou de dependente de empregado, desde que haja parecer favorável do Serviço Médico/Social da Empresa;

b) falecimento de dependente de empregado;

c) para pagamento total ou parcial do preço de aquisição, ou para construção, de imóvel residencial próprio;

d) situações de natureza social, avaliadas pelo Serviço Social da Empresa;

e) por ocasião do gozo das férias, poderá ser convertida em pecúnia a parcela correspondente a 20% (vinte por cento) de uma licença-prêmio, desde que o empregado conte, na data de início das férias, com pelo menos 5 (cinco) anos de efetivo exercício de atividades laborais na Empresa, contados conforme disposto no parágrafo primeiro desta cláusula.

(...)

Parágrafo Sexto: Em caso de rescisão de contrato de trabalho, independentemente do caráter da mesma, será devido ao empregado que contar com 5 (cinco) anos ou mais de trabalho na Empresa, considerando-se os critérios de contagem de tempo estabelecidos no parágrafo primeiro desta cláusula, indenização proporcional correspondente à licença-prêmio não gozada e não convertida em pecúnia.

24. Trata-se de uma vantagem oferecida pela empresa com evidente natureza contraprestacional, haja vista que o trabalhador disponibiliza sua força de trabalho por um período de 5 (cinco) anos e, em contrapartida, o empregador lhe concede ao final desse lapso de tempo o direito de afastar-se das atividades laborais por até 30 (trinta) dias corridos, sem prejuízo do recebimento da remuneração integral.

-
25. Torna-se incontroverso, desse modo, que a licença-prêmio gozada integra a remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador. Tal contexto, porém, não compõe o crédito tributário lançado de ofício.
26. De fato, o ponto de discórdia entre autoridade lançadora e fiscalizada reside na incidência da tributação sobre a licença-prêmio não gozada pelo segurado empregado, convertida em pecúnia.
27. Registra a fiscalização duas situações, identificadas nas rubricas "10284 - Licença Prêmio Férias" (Levantamento "LP") e "10118 - Licença Prêmio Indenizada" (Levantamento "LI").
28. Para ambas as hipóteses, a recorrente defende que a conversão de licença-prêmio não gozada em pecúnia, ainda que por opção expressa do empregado e durante a vigência do contrato do trabalho, não integra o salário-de-contribuição nem a remuneração do trabalhador, uma vez que se trata de um direito potestativo que, se tolhido, dá ensejo à indenização.
29. No primeiro caso, o Levantamento Fiscal "LP", que corresponde à rubrica código "10284 - Licença Prêmio Férias", abatidos os valores da rubrica "20284 - Reposição Licença Prêmio Férias", refere-se à licença-prêmio convertida em pecúnia por opção expressa do empregado quando do gozo das suas férias (itens 22 a 25 do Relatório Fiscal, às fls. 365/366).
- 29.1 Segundo a fiscalização, o montante da vantagem concedida na vigência do contrato de trabalho possui natureza remuneratória, nos termos da legislação tributária. A decisão de piso justificou a manutenção do lançamento fiscal pelo fato de a conversão em pecúnia da licença-prêmio em virtude da opção do empregado afastar o caráter indenizatório da parcela.
30. Pois bem. Entendo que a razão está com a recorrente. A conversão em pecúnia da licença-prêmio não gozada escapa ao conceito de remuneração pelos serviços prestados, não tendo natureza salarial. Trata-se de um pagamento substitutivo do direito conquistado de ausentar-se do trabalho, o qual integra o patrimônio jurídico do segurado empregado e não foi usufruído.
31. Tal pagamento da licença-prêmio em pecúnia não é fruto do trabalho, pois representa a compensação devida ao empregado prejudicado no seu direito de gozo. Destarte, possui uma finalidade distinta da hipótese descrita na lei previdenciária para o núcleo da base impositiva da norma de incidência da contribuição previdenciária, que deve corresponder ao total dos rendimentos pagos, creditados ou devidos destinados a retribuir o trabalho prestado pelo segurado.
- 31.1 Se o direito do segurado empregado não é satisfeito na forma, modo e tempo estabelecidos, a conversão da licença prêmio não gozada em pecúnia tem por função reparar o dever jurídico do empregador garantido pelo ato normativo e obrigacional originado do acordo trabalhista.
32. Daí porque a opção do trabalhador pela conversão da licença-prêmio em pecúnia não tem a relevância que a isso se pretende dar, porquanto não afasta a reparação do prejuízo ao trabalhador.

33. Em que pese o ato de adesão voluntário do trabalhador, a conversão em dinheiro pressupõe, antes de tudo, também o interesse da empresa na permanência do empregado no trabalho, tanto que o pagamento da parcela é decorrente de um acordo prévio de vontade mediante negociação coletiva que enumera de maneira taxativa as hipóteses e condições de conversão do benefício em espécie.

34. Por sua vez, não vislumbro que a conversão em pecúnia segundo as regras estabelecidas no acordo coletivo tenha o propósito subjacente de complementar ou substituir a remuneração devida ao segurado empregado, o que reforça a natureza não contraprestativa da parcela.

35. Certamente, à vista da impossibilidade material de o empregado gozar ordinariamente da licença-prêmio, como nas hipóteses de rescisão contratual, aposentadoria ou falecimento, o caráter não salarial da parcela paga em pecúnia ao trabalhador manifestar-se-ia como mais evidência aos olhos do operador do direito, realçando, assim, a sua natureza indenizatória.

36. Nada obstante, a natureza jurídica não transmuda pelo só fato do pagamento na vigência do contrato de trabalho. Tanto na vigência do contrato de trabalho quanto nas hipóteses de perda do vínculo empregatício, a retribuição em pecúnia não é destinada à remuneração do trabalho, mantendo a sua finalidade de reparar o prejuízo ao trabalhador que deixou de usufruir do bônus a que fazia jus pelo acordo coletivo.

37. O Levantamento "LI", equivalente a valores identificados na rubrica "10118 - Licença Prêmio Indenizada", igualmente não deve integrar a base de cálculo da remuneração dos segurados empregados, dado que o caráter indenizatório da parcela paga em pecúnia não se resume à circunstância da rescisão do contrato de trabalho, único fundamento no qual se escora a autoridade fiscal para realizar o lançamento de ofício do crédito tributário (itens 26 e 27 do Relatório Fiscal, às fls. 365/366).

38. Em vista do exposto, a licença-prêmio não gozada convertida em pecúnia prevista no acordo coletivo, ainda que na vigência do contrato do trabalho e mediante opção expressa do segurado empregado, não integra a base de cálculo previdenciária, tampouco das contribuições reflexas devidas a terceiros, por não constituir remuneração pelos serviços prestados, não compondo, também, o salário-de-contribuição do trabalhador.

39. Logo, cabe decotar do lançamento fiscal o crédito tributário vinculado aos Levantamentos "LP" e "LI" (Anexo II, às fls. 581/594).

b) Educação e Capacitação

40. Nessa parte, compõe o lançamento fiscal valores a título de despesas com custeio pela empresa de cursos de graduação (Levantamento "RG") e pós-graduação (Levantamento "BP") concedidos aos segurados empregados, além da educação de dependentes dos segurados empregados (Levantamento "RE").

40.1 De acordo com a fiscalização, correspondem a salários indiretos destinados a recompensar o trabalho e, portanto, com natureza remuneratória (itens 30 a 37 do Relatório Fiscal, às fls. 367/370).

41. Em contraponto, a empresa fiscalizada sustenta a natureza indenizatória dos reembolsos referentes à educação e capacitação em nível de graduação e pós-graduação dos empregados, assim como do benefício educacional proporcionado aos dependentes dos segurados empregados.

42. Pois bem. Para melhor desenvolvimento do raciocínio, divide-se a análise da matéria controvertida conforme a seguir estruturado.

b.1) Graduação e Pós-graduação

43. As utilidades concedidas pelo empregador relativamente à educação do trabalhador, quando pagas de forma habitual, estão no campo de incidência da contribuição previdenciária (art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, antes reproduzidos).

44. Por outro lado, estão excluídas da base de cálculo das contribuições das empresas e dos segurados empregados as parcelas indenizatórias, ressarcitórias e aquelas isentas por força do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estas últimas nos limites e condições ali referidos.¹

45. Nesse disciplinamento normativo, o legislador ordinário institui isenção tributária da parcela paga a título de educação, condicionando a sua concessão ao preenchimento de alguns requisitos, conforme disposto na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir transcrita, com a redação vigente à época dos fatos geradores da autuação fiscal (ano-calendário 2010):

Art. 28 (...)

§ 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 art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

(...) (GRIFEI)

46. Ressalto que o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN)², manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

¹ De acordo com o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, "não integram a remuneração [base de cálculo da empresa] as parcelas de que trata o § 9º do art. 28".

² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
(...) II - outorga de isenção (...)

46.1 Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.

46.2 Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, é vedada a ampliação do seu alcance normativo, assim como não cabe ao intérprete restringir o seu conteúdo.

46.3 Por esse motivo, a ideia que as normas de exceção que conferem isenção tributária devem ser interpretadas com viés eminentemente restritivo configura uma nítida distorção da aplicação do conteúdo jurídico preconizado pelo art. 111 do CTN.

47. Para a autoridade fiscal, como também para o colegiado de primeira instância, o benefício disponibilizado aos segurados empregados concernente ao custeio de cursos de graduação e pós-graduação, uma vez que relacionado à educação superior, estaria fora do escopo isentivo da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

48. Assim não me parece. Desde que os cursos de ensino superior custeados estejam relacionados às atividades desenvolvidas pela empresa, como instrumento de agregação de valor ao desempenho profissional do empregado contratado, estará atendido o requisito destacado na alínea "t", na redação copiada acima.

49. O regulamento interno da recorrente que disciplina o reembolso a título de educação aos segurados empregados que não possuam formação superior completa prevê que os cursos deverão ter relação com as áreas e atividades desenvolvidas na empresa (fls. 503/510);

(...)

3. CONCEITUAÇÃO

3.1 Reembolso à graduação

É o valor reembolsado ao empregado ou requisitado em relação ao próprio, matriculado em curso de nível 3º grau, reconhecido pelo MEC, em instituição de ensino de rede privada, em cursos que tenham relação com as áreas e atividades desenvolvidas na Empresa como um todo.

(...)

(GRIFEI)

50. No mesmo sentido, a documentação relacionada ao programa de incentivo à pós-graduação "lato sensu" ou "stricto sensu" (fls. 523/544):

(...)

4.4 Requisitos para participação no Programa

(...)

j - Haver compatibilidade entre o curso solicitado e o cargo/atividade do empregado.

(...)

4.7 Modalidade turma aberta

(...)

4.7.1 Seleção dos candidatos - Eliminatória e classificatória

(...)

Cabe ao órgão responsável pela gestão nacional do Programa aprovar a inclusão do empregado no Programa de Incentivo à Pós-Graduação após:

• avaliar a coerência entre o conteúdo do curso e as atividades desenvolvidas pelo empregado e sua compatibilidade com as atribuições da área em que estiver lotado;

(...)

4.9 Realização de cursos de Pós-graduação na modalidade turma fechada

(...)

Em caso de realização de curso de Pós-graduação na modalidade turma fechada, cabe ao órgão responsável pela gestão nacional do Programa de Incentivo à Pós- Graduação selecionar a Instituição de Ensino a ser contratada pela DATAPREV para ministrar o curso de acordo as necessidades da Empresa e de acordo com a legislação em vigor.

(...) (GRIFEI)

51. É verdade que os valores concedidos aos segurados empregados a título de ressarcimento de despesas com custeio de cursos de graduação e pós-graduação equivalem, via de regra, a vantagens salariais indiretas de caráter remuneratório, passíveis de incidência da contribuição previdenciária. Todavia, a legislação tributária afasta a exação quando os cursos estão associados à qualificação profissional dos empregados em áreas do conhecimento compatíveis com as atividades econômica da empresa, por exprimir uma retribuição "para o trabalho", e não "pelo trabalho" a título de parcela salarial.

52. Adiciono que a fiscalização nada mencionou a respeito que o acesso ao plano educacional implementado pela empresa não estaria disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa, em contrariedade à norma isentiva.

53. Portanto, uma vez cumpridos cumulativamente os requisitos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, assiste razão à recorrente, devendo ser afastada a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos "RG" e "BP" (Anexos III-b e III-c, às fls. 802/848 e 849/862).

b.2) Reembolso escolar aos dependentes dos segurados empregados

54. O Levantamento "RE" abrange valores identificados pela fiscalização à título de educação em nível de ensino fundamental e ensino médio para os dependentes dos segurados empregados, hipótese que integra, na visão da fiscalização, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de sua exclusão.

54.1 De acordo com a autoridade lançadora, o benefício de reembolso escolar ao estudante dependente do empregado está previsto na cláusula 28ª do Acordo Coletivo de Trabalho 2009/2011, assim como em ato normativo interno (fls. 450/484 e 515/521, respectivamente).

55. Pois bem. Em que pese à autonomia do direito previdenciário, há forte vinculação com outros ramos do direito e, com isso, sofre diversas influências.

56. A concepção de remuneração utilizado para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua viga mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

57. Em contrapartida, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Nada obstante, a delimitação do salário-de-contribuição equivale, essencialmente, à remuneração do trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991)

58. No que tange ao direito laboral, o art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie.

58.1 Já o art. 458 da CLT autoriza, além do salário em espécie, o seu pagamento na forma de utilidades. É o denominado salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

59. Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

60. Nessa linha de pensamento, parece-me oportuno transcrever as palavras de Maurício Godinho Delgado:³

"(...) É preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Se as causas e objetivos contemplados com o fornecimento forem diferentes da ideia de retribuição pelo contrato (contraprestação, portanto), desaparece o caráter salarial da utilidade ofertada."

³ Curso de Direito do Trabalho. Editora LTr : São Paulo, 4ª ed., 2005, página 719.

61. Consequência desse raciocínio, distinguem-se as utilidades fornecidas “para o trabalho” e as utilidades fornecidas “pelo trabalho”. As primeiras, “para o trabalho”, seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.

62. Ainda que contenha inegável valor econômico, a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Ao não se destinar a retribuir o trabalho efetivo, é uma verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.

63. Porém, a bolsa escolar concedida ao dependente do segurado empregado ou diretor, sob a forma de reembolso de matrícula e mensalidades, revela uma situação bem distinta.

64. Com efeito, esse tipo de concessão advém apenas da relação de trabalho e tem por finalidade precípua acrescentar vantagem contraprestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida “pelo trabalho”, e não “para o trabalho”.

65. A meu sentir, a Lei nº 10.243, de 19 de junho de 2001, ao proporcionar nova redação ao § 2º do art. 458 da CLT, pretendeu excluir da remuneração, sob o prisma trabalhista, tão somente os valores despendidos com educação dos empregados, e não indistintamente os dispêndios com empregados e seus dependentes.

Art. 458 (...)

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

(...)

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

(...)

66. Ainda que o conceito de remuneração, retirado da legislação trabalhista, influencie sobremaneira a seara previdenciária, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros, as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária.

67. Nesse contexto, o legislador elegeu como base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, conforme expressam os incisos I dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, já reproduzidos neste voto.

68. Como visto, este mesmo legislador achou por bem explicitar no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, parcelas que estão fora do campo de incidência, seja pela ausência

intrínseca da natureza remuneratória, sejam verbas que, mesmo destinadas a retribuir o trabalho, devem ser excluídas da tributação por opção legislativa.

69. A redação para a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, afasta a tributação tão somente em relação à educação e capacitação do próprio trabalhador. Copio, novamente, a sua redação:

Art. 28 (...)

§ 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 art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

70. Os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador, em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", escapam à tributação, ainda que o legislador tenha limitado e condicionado a não integração à base de cálculo ao atendimento de certas condições.

71. Por outro lado, a extensão da não incidência a qualquer gasto com a educação de familiares depende da expressa previsão em lei, dado o seu caráter de remuneração "pelo trabalho".

72. É certo que a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, foi alterada pela Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, estendendo a isenção tributária à educação básica dos dependentes dos segurados empregados:

Art. 28 (...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

(...)

73. Acontece que, segundo nosso ordenamento jurídico, a lei tributária tem efeitos prospectivos (arts. 105 e 144 do CTN), embora, excepcionalmente, seja admitida a retroatividade, nas hipóteses de lei expressamente interpretativa e lei tributária penal mais benéfica (art. 106 do CTN).

74. Em vista disso, a atual redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que posterior à ocorrência dos fatos geradores.

75. Quanto às contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidas outras entidades e fundos, decorrente do lançamento reflexo em relação às contribuições previdenciárias, o seu destino não é diferente, pois a base é a mesma sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias, calculada, no caso dos segurados empregados, sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada.

76. Assim, entendo que a incidência sobre o reembolso de educação aos dependentes dos segurados empregados, conforme Levantamento "RE", deve ser mantida no lançamento (Anexo III-a, às fls. 595/801).

c) AI nº 51.038.399-8 (CFL 30)

77. A fiscalização aplicou multa pelo descumprimento de obrigação acessória relacionada à elaboração da folha de pagamento em desacordo com a forma exigida na legislação tributária (CFL 30).

77.1. Tal penalidade pecuniária possui valor-base único e indivisível, o qual independe do período do fato gerador ou do número de infrações verificadas. Em outras palavras, basta para a caracterização e imputação da multa a ocorrência de uma só infração à obrigação tributária violada.

77.2. Além disso, a multa independe de a empresa manter escrituração contábil regular, pois é distinta e autônoma a obrigação tributária de elaborar corretamente a folha de pagamento.

78. De acordo com a fiscalização, a empresa não incluiu em folha de pagamento, nas competências de 01 a 12/2010, os valores referentes ao reembolso com educação dos dependentes dos segurados empregados (item 59 do Relatório Fiscal, às fls. 373).

78.1. Cuida-se de fato reconhecido pela recorrente, na medida em que a empresa defende, como visto, que tais parcelas não compõem a base impositiva da contribuição previdenciária.

79. Logo, mantida a inclusão das parcelas na base de cálculo da contribuição previdenciária, como antes exposto, cabe também a manutenção integral do valor da penalidade aplicada pelo agente fiscal, não havendo elementos nos autos que afastem a infração verificada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por:

- a) NÃO CONHECER do recurso de ofício, dado o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017; e
- b) CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar a tributação sobre:
 - (i) a licença-prêmio não gozada convertida em pecúnia (Levantamentos "LP" e "LI") e
 - (ii) os valores destinados ao custeio de cursos de graduação e pós-graduação aos segurados empregados (Levantamentos "RG" e "BP").

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess