



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

Processo n° 10580.727419/2009-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-001.975 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COLÉGIO APOIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

RECURSO PARCIAL

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

EDUCAÇÃO

Não integra o salário de contribuição o valor relativo à educação desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

MULTA. RECÁLCULO.

Uma vez alterada a base de cálculo da multa, esta deve ser recalculada.

Recurso Voluntário provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando a exclusão do levantamento DES e por maioria de votos em determinar o recálculo da multa de mora conforme o previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 1.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20% . Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, Acórdão 15-28.427 da 5ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

A autuação e a impugnação foram assim apresentadas no relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração (AI), Debcad nº 37.238.392-0, lavrado em 17/11/2009, para constituição do crédito tributário correspondente às contribuições sociais do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada na forma da lei, para financiamento da seguridade social, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, relativas ao período de 01/01/2005 a 31/12/2005, com consolidação em 06/11/2009, no montante de R\$ 5.548,28 (cinco mil, quinhentos e quarenta e oito reais e vinte e oito centavos), ao que se somam acréscimos legais totalizando, à data de consolidação, R\$ 9.840,98 (nove mil, oitocentos e quarenta reais e noventa e oito centavos).

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do Auto de Infração (AI) sob julgamento em 17/11/2009 (fl. 2) e apresentou impugnação em 17/12/2009 (fl. 361).

Os valores apurados correspondem a contribuições, a cargo da empresa, destinada a outras entidades e fundos (terceiros: Salário Educação, Incra, Sesc e Sebrae) e incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados.

O lançamento está estruturado nos levantamentos relacionados no Discriminativo do Débito (DD), às fls. 5 a 11, com descrição no Relatório Fiscal (fls. 63 a 77).

O Relatório Fiscal registra que os créditos previdenciários lançados no AI ora julgado referem-se às competências de 01/2005 a 12/2005, apurados com base nas folhas de pagamento de empregados, livro diário e livro razão, os quais continham a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados que lhe prestaram serviços. Estes documentos foram solicitados pela fiscalização através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

Informa que as bases de cálculo apuradas não foram declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

Esclarece que, para este Auto de Infração, foram utilizados os seguintes códigos de levantamento:

- ***FPN - Folha pagamento de empregado não declarada em GFIP;***
- ***DES - Desconto na mensalidade dos filhos dos empregados não declarado em GFIP;***
- ***APF - Ajuda pagamento de faculdade concedido a um funcionário (Simone Antonio Maneira).***

Quanto a este último código de levantamento, relata que a empresa forneceu, no dia 30/09/2009, uma declaração onde afirma que a empregada Simone Antonio Maneira, apesar de estar presente na planilha de beneficiários da bolsa escola para filhos de empregados, na verdade é beneficiária de ajuda para pagamento de faculdade, isto é, a empresa paga-lhe uma quantia mensal para custeio de seu curso de nível superior. Não foi apresentado acordo ou convenção coletiva de trabalho onde constasse a concessão desse tipo de "Ajuda de pagamento" a todos os funcionários. A empresa teria informado que não possuía tal norma, já que o benefício fora oferecido exclusivamente para a empregada aqui nominada.

O sujeito passivo apresentou peça impugnatória, às fls. 437 a 451, alegando, em síntese:

- *Que o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ao excluir as bolsas de estudo do conceito de "salário" (in natura), não teria excluído a educação dos dependentes do empregado, abarcando tanto as bolsas de estudo conferidas ao próprio trabalhador diretamente, quanto aquelas concedidas aos seus dependentes;*
- *que as cláusulas existentes nas convenções coletivas para a concessão de bolsas de estudo aos filhos de professores e de auxiliares da administração escolar constituem-se em cláusulas de caráter eminentemente social, obrigatório, impositivo e coercitivo para o estabelecimento de ensino;*
- *que a correta inteligência dos artigos 22, inciso I, 28 e 30, da Lei nº 8.212/91 é de que o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos e a contribuição do empregado ocorrem com a efetiva prestação do serviço, quando então surge para a organização ou empresa o dever de remunerar o trabalhador. As bolsas de estudo aos dependentes do trabalhador não se constituem*

contra-prestação aos serviços prestados, enquadrando-se no conceito de remuneração para o trabalho e não pelo trabalho.

Requer o julgamento de total improcedência do Auto de Infração, em face dos fundamentos fáticos e jurídicos alegados.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou **recurso voluntário**, onde alega, em síntese, que:

- As bolsas de estudos foram fornecidas aos dependentes dos funcionários nos termos das Convenções Coletivas.
- As bolsas de estudos não correspondem à contraprestação de serviço e portanto não se sujeitam à tributação.
- Segundo o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a educação concedida pelo empregador não é considerada salário, sem distinção entre empregado e dependente.

É o relatório

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

O lançamento tem por base, segundo a fiscalização, valores presentes nas folhas de pagamento que deveriam ser tributados e não o foram, remunerações a contribuintes individuais, descontos nas mensalidades dos filhos dos empregados e pagamento de faculdade a uma funcionária.

Foram utilizados os seguintes códigos para os levantamentos:

- *FPN - Folha pagamento de empregado não declarada em GFIP;*
- *DES - Desconto na mensalidade dos filhos dos empregados não declarado em GFIP;*
- *APF - Ajuda pagamento de faculdade concedido a um funcionário (Simone Antonio Maneira).*

O recurso atém-se à questão da educação fornecida aos empregados e dependentes, portanto, é um recurso parcial. Por definição legal (Decreto 70.235) não se estabelece o contencioso sobre matéria não expressamente contestada.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

EDUCAÇÃO - TRIBUTAÇÃO

Conforme o Relatório Fiscal, **o Levantamento DES destina-se à apuração das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração indireta concedidas na forma de bolsa de estudo a filhos de empregados. As referidas bolsas têm como característica o desconto na mensalidade escolar de filhos de empregados da empresa.**

A tese apresentada pela recorrente é que as bolsas de estudos não se sujeitam à tributação.

Entendo que cabe razão à recorrente e que o levantamento DÊS deve ser excluído do lançamento.

O acórdão recorrido fundamentou sua decisão na alínea “t” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, sustentando que a não incidência alcança apenas os gastos com educação dos empregados, não podendo estes ser estendidos a seus dependentes sem a devida tributação.

A Lei nº 8.212, de 24/07/1991, discorrendo a respeito das parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, dispõe, na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28, a respeito do tema. Veja-se:

Lei nº 8212/1991 (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). (Grifos do relator).

Conforme determinação legal (Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 28, parágrafo 9º, alínea “t”), a não incidência alcança apenas os gastos com educação dos empregados, não podendo estes ser estendidos a seus dependentes sem a devida tributação.

Não entendo que a alínea “t” exclui bolsas concedidas a dependentes.

Além disso, mesmo ciente que o CTN estabelece como regra geral que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação (no caso, o ano 2005) e rege-se pela lei então vigente, observo que a Lei nº 12.513, de 2011, deu nova redação à alínea “t”, acima citada, incluindo expressamente na não incidência da tributação o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes.

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: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

O outro levantamento associado à educação é o “AFP- Ajuda Pagamento de Faculdade Concedido a Um Funcionário”.

A tese apresentada pela recorrente é que a educação fornecida não deve ser tributada.

Entendo que o benefício, por ser disponibilizado a apenas 1 funcionário não se enquadra na hipótese legal de não incidência.

O Relatório Fiscal informa que o benefício de ajuda pagamento de faculdade foi concedido exclusivamente a Simone Antonio Moreira e que em resposta à intimação para apresentação de acordo ou convenção coletiva ou norma da própria empresa sobre o assunto, foi informado que a empresa não possuía norma para concessão desse benéfico aos demais trabalhadores.

A fundamentação legal para o lançamento foi a alínea “t” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, destacando que deveria ser educação básica e que todos deveriam ter acesso.

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)

Registro a concordância com a decisão de primeira instância.

Neste ponto, cumpre salientar a especificidade do levantamento intitulado “APF - Ajuda pagamento de faculdade concedido a um funcionário”. Conforme relatado, o benefício era concedido apenas para uma empregada, o que descaracteriza a exigência legal de

extensão à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Ressalta-se que o art. 111, II, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66), impõe que, em matéria de outorga de isenção tributária, a legislação deve ser interpretada de forma literal. Portanto, os pressupostos básicos para a não incidência de contribuição previdenciária da alínea "t" são necessariamente os seguintes: a) o plano educacional vise à educação básica ou o curso de capacitação e qualificação profissional se vincule às atividades desenvolvidas pela empresa; e b) todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao plano educacional básico ou ao curso de capacitação e qualificação vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

MULTA DE MORA

A multa de mora aplicada continha em seu cálculo os valores relativos ao levantamento DES, que eu voto por excluir do lançamento.

Por coerência, devo me posicionar também pelo recálculo da multa, agora sem o levantamento DÊS.

Além disso, a multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONCLUSÃO

Voto pelo provimento parcial do recurso, determinando a exclusão do levantamento DES e o recálculo da multa de mora conforme o previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 1.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20% .

Carlos Alberto Mees Stringari