



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

Processo n° 10680.723146/2010-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-003.792 – 3ª Turma Especial
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente LIDER SIGNATURE SA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

Encontram-se atingidos pela decadência os fatos geradores anteriores à 08/2005, inclusive.

BOLSAS DE ESTUDO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE

O pagamento de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a todos os empregados e dirigentes, enquadra-se na exceção legal prevista na alínea “t” do § 9° do art. 28 da lei 8.212/91, não se constituindo em salário de contribuição.

PAGAMENTO DE DIÁRIAS EM VALOR EXCEDENTE A 50% DA REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

Por expressa disposição legal - art. Art. 28, § 8°, “a”, da lei 8.212/91, os valores a título de diárias, são considerados como salário de contribuição, pelo seu valor total, caso excedam a a cinquenta por cento da remuneração mensal.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE. APLICABILIDADE SOMENTE SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n.º 11.941/09. Assim sendo, como os fatos geradores se referem ao ano de 2005 e 2006, o valor da multa aplicada deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência referentes às competências anteriores à 08/2005, inclusive, afastar da base de cálculo os valores pagos a título de bolsa de estudo e, que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Ricardo Magaldi Messetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve o auto de infração lavrado, referente a contribuições devidas em razão de pagamentos a cooperativas, de bolsas de estudo relativas a curso superior e diárias acima de 50% do valor de contribuição, consideradas como salário de contribuição.

O r. acórdão – fls 6420 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o auto de infração lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- Decadência parcial
- Inaplicabilidade de considerar os cursos oferecidos como base de cálculo de contribuição previdenciária.
- A profissão dos empregados da Recorrente é regulamentada pelo Decreto nº 1.232/1962 que, no que concerne ao pagamento de diárias, disciplina que essas, por força de lei, não integram o salário qualquer que seja o percentual aferido segundo a exegese dos parágrafos 1º e 2º de seu artigo 175. Ainda com relação a esse tópico, a Recorrente demonstrou, em sede de impugnação, que alguns dos empregados relacionados pela Auditora Fiscal como beneficiários dos pagamentos de diárias que excederam 50% (cinquenta por cento) da remuneração receberam tal pagamento em caráter eventualíssimo, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária por força do disposto no artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei nº 8.212/1991.
- Merecerá reforma então a parte do decisum que manteve a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Sobre o tema, é importante ressaltar que não pode prevalecer o entendimento constante no Julgado de primeira instância acerca da aplicação de multa penal de 75% (setenta e cinco por cento) do valor total do débito, ex vi do disposto no artigo 106 do Código Tributário nacional.
- Requer o provimento do recurso, com o cancelamento do lançamento e, caso assim não entenda, pelo reconhecimento da decadência dos períodos anteriores à 14.09.2005 e aplicação da multa mais benéfica.
- Não foi objeto de impugnação os valores referentes a cooperativas de trabalho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Oséas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DA DECADÊNCIA

A súmula vinculante do STF, nº 08 traz:

“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”.

Com a decisão do Pretório Excelso, a questão passa a ser decidida com base nos artigos art. 150, § 4º e 173, ambos do Código Tributário Nacional – CTN.

Transcrevemos o artigo 173 :

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A jurisprudência pátria já assentou que a aplicabilidade deste artigo seria na hipóteses de inexistência de pagamento antecipado ou na ocorrência de fraude ou dolo, conforme transcrevemos.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

Já o artigo 150, § 4º, informa:

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. (grifo nosso)

No presente caso, aplica-se a regra do art 150, §4º, pois o relatório RDA - RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS registra créditos parciais.

Assim sendo, aplicando-se o art. 150, há que se reconhecer a decadência referente às competências anteriores a 08/2005, inclusive, uma vez que a ciência do débito foi em 08/09/2010.

Ante o exposto, acato a preliminar de decadência, nos termos do voto proferido.

DAS BOLSAS DE ESTUDO

O relatório fiscal informa:

2. Através da análise da contabilidade da empresa, detectamos o pagamento de valores relativos a mensalidades de cursos superior, graduação e pós graduação de alguns segurados empregados, lançados na conta contábil 41119003 — TREINAMENTO DE OUTROS PROFISSIONAIS, havendo

verificação dos documentos de caixa que embasaram esses lançamentos.

13. Os gastos relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

O ponto controverso apontado cinge-se decidir se bolsas de estudo oferecidas para as modalidades de graduação e pós-graduação configuram salário de contribuição. Vejamos a legislação a respeito – lei 8.212/91:

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; - Alínea acrescentada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97 e convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97 -Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98 (grifei)

Da legislação retro, temos que avaliar se cursos de graduação e pós-graduação se enquadram como “a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”.

A evolução das relações de trabalho e das atividades desenvolvidas, há muito exigem uma formação multidisciplinar de seus atores. A busca de atividades que levem a um desenvolvimento cognitivo, seja ele qual for, influencia na qualidade do empregado e, dessa feita, o melhor qualifica e o capacita.

Nesse sentido também já aponta a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (PLANO DE FORMAÇÃO EDUCACIONAL). DESCABIMENTO. VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que considerou não incidir contribuição previdenciária sobre as verbas referentes ao auxílio-educacional de empresa (plano educacional), por considerar que as mesmas não integram o salário-de-contribuição.

2. O § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, com as alterações efetivadas pela Lei nº 9.528/97, passou a conter a alínea 't', dispondo que 'não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

3. Os valores recebidos como 'formação profissional incentivada não podem ser considerados como salário in natura, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, afinal, investimento na qualificação de empregados não há que ser considerado salário. É um benefício que, por óbvio, tem valor econômico, mas que não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Salário é retribuição por serviços previamente prestados e não se imagina a hipótese de alguém devolver salários recebidos. 4. Recurso não provido." (RESP 365.398/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 18/3/2002)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. DESCABIMENTO. VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL.

- Os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar aos seus empregados, não podem ser considerados como salário 'in natura', pois não retribuem o trabalho efetivo, não integrando a remuneração. Trata-se de investimento da empresa na qualificação de seus empregados.

- A Lei nº 9.528/97, ao alterar o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que passou a conter a alínea 't', confirmou esse entendimento, reconhecendo que esses valores não possuem natureza salarial. - Precedente desta Corte. - Agravo regimental improvido." (AGRESP 328.602/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 2/12/2002)

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o

trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002). 3. Agravo regimental desprovido.(AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.330.484 – RS, 1ª Turma, Min. Luiz Fuz. Julgado em 18.11.2010

Do contrato social, temos que o objeto da empresa é a Prestação de Serviços Aeroportuários, como hangaragem, atendimento, manutenção de aeronave, distribuição de combustível, etc.

Das atividades citadas depreende-se que para a plena consecução de seus objetivos, a recorrente necessita de corpo técnico de alta capacidade, com constante reciclagem e treinamento de seu quadro funcional e certamente o investimento em cursos de graduação e pós-graduação se enquadra como curso de capacitação e qualificação vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa conforme previsto em lei, afastando assim a incidência de contribuição previdenciária.

Assim sendo, o pagamento de bolsas de graduação e pós-graduação pode ser enquadrado na exceção legal, não se configurando como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

DAS DIÁRIAS PAGAS

A lei 8212/91 disciplina a matéria.

Art. 28 (...)

*§ 8º Integram o salário-de-contribuição **pelo seu valor total**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*a) **o total das diárias pagas, quando excedente a cinqüenta por cento da remuneração mensal**: (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

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

(...)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

O relatório fiscal detalha as parcelas lançadas como diárias e consideradas como salário de contribuição.

19. A empresa apresentou A fiscalização os relatórios de despesas de viagem, nos quais consta, de forma discriminada, os valores pagos referentes a TRANSPORTE, ALIMENTAÇÃO, DIÁRIAS E OUTROS. Os valores pagos a título de DIÁRIAS eram fixos sem haver exigência de comprovação das despesas efetuadas pelos empregados. Ou seja, a empresa não cobrava a prestação de contas dos valores adiantados como DIÁRIAS, por conta das despesas a serem feitas e não havia restituição dos valores que não foram comprovadamente gastos, revelando que a parcela paga não tinha natureza ressarcitória, caracterizando-se mesmo como DIÁRIA e não como despesa de viagem.

20. Para que os valores pagos aos empregados a título de diárias se excluam do campo de incidência da contribuição previdenciária, faz-se necessário que sejam correspondentes a até 50% da remuneração do empregado. No caso de ultrapassarem esse limite, as diárias integrarão o salário-de-contribuição pela sua totalidade, conforme estabelecido pela Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 28 I, §§ 8º e 9º, letra "h".

21. Para a apuração da base-de-cálculo mensal da contribuição previdenciária incidente sobre as parcelas pagas aos empregados referentes As diárias, foram considerados os pagamentos contabilizados na conta 41110001 — DIÁRIAS, extraídos do arquivo digital, autenticado sob o no a7dedb90-b1bbf33f-42e8c550-4c102aed no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais-SVA, deduzindo-se os valores estornados pela empresa conforme detalhado no ANEXO IV.

22. Atendendo A solicitação fiscal, a empresa elaborou planilha detalhando por competência e por filial, os valores relativos As diárias pagas a cada empregado.

23. Os valores relativos ao presente levantamento não foram incluídos pela empresa na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação Previdência Social - GFIP.

A recorrente alega que o §1º do art.17 do Decreto nº 1.232/1962, referente aos aeroviários, afasta a aplicação da lei 8212/91. Transcrevo decreto.

Art 17. O salário é contraprestação do serviço.

§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, com as percentagens, gratificações ajustadas, abonos, excluídas ajuda de custo e diárias, quando em viagem ou em serviço fora da base.

Sem razão a mesma. Não há que se confundir os conceitos envolvidos. O decreto 1232/62 se refere às parcelas que integram a contraprestação do serviço em relação ao empregador e empregado, com os devidos reflexos da relação laboral, como 13o. salário, férias, etc..

A lei 8212/91, específica das contribuições à seguridade social, é clara ao determinar que as diárias excedentes a cinquenta por cento da remuneração mensal é **base de cálculo do tributo lançado**, não havendo em se falar em choque normativo. Cada diploma legal tem o seu campo de atuação com os respectivos reflexos trabalhistas e tributários.

Do que posto, correto o posicionamento da fiscalização enquadrando os valores pagos superiores a cinquenta por cento da remuneração na competência, como salário de contribuição.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

A multa aplicada tem seu valor determinado pela legislação em vigor. A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para sua aplicação. A presente multa encontra fundamento nos dispositivos legais trazidos no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD.

No entanto, o art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente apenas quando esta seja mais benéfica ao contribuinte.

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n ° 11.941/09. Assim sendo, como os fatos geradores se referem ao ano de 2005 e 2006, o valor da multa aplicada deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência referentes às competências anteriores à 08/2005, inclusive, afastar da base de cálculo os valores pagos a título de bolsa de estudo e, que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

Processo nº 10680.723146/2010-59
Acórdão n.º **2803-003.792**

S2-TE03
Fl. 12

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

CÓPIA