



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

Processo n° 11020.002360/2007-17
Recurso n° 256.157 Voluntário
Acórdão n° 2301-01.760 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

PRELIMINAR - INEXIGIBILIDADE DE DEPÓSITO RECURSAL

Não há que se falar em depósito recursal pois a norma que o exigia foi revogada.

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante n° 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência.

Tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o prazo quinquenal previsto no artigo 173, inciso I, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

IMUNIDADE

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal está restrita aos impostos, não alcançando, portanto, as contribuições previdenciárias.

ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR-FISCAL PARA AVERIGUAR O CORRETO ENQUADRAMENTO DA RELAÇÃO EMPRESA-TRABALHADOR.

Cabe à fiscalização averiguar a situação fática encontrada e, assim, efetuar o real enquadramento do segurado, nos termos da legislação.

ENQUADRAMENTO DE PROFESSORES COMO SEGURADOS EMPREGADOS

Havendo provas no sentido de que os professores reúnem as características de relação de emprego, cabe à fiscalização proceder o correto enquadramento, a despeito de a empresa qualificá-los como contribuintes individuais.

BOLSAS DE ESTUDO

De acordo com a previsão legal o valor relativo a plano educacional deve visar a educação básica prevista no artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estando preenchidos os requisitos previstos no item “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro, razão pela qual, no caso concreto, não são consideradas como remuneração a partir de junho de 2001.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente Auto de Infração calculada nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência parcial com base no artigo 173, I do CTN e, no mérito: por maioria de votos, dar provimento parcial para adequar a multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, e; por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir parte dos valores lançados relativos à educação superior, conforme voto do relator, vencidos os conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José da Silva; e quanto à educação oferecida aos dependentes dos segurados, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.045.966-0, a qual exige multa uma vez que a ora recorrente deixou de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP os valores relativos às remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Assim consta do Relatório Fiscal:

"1 - A FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL deixou de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP os valores relativos às remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, conforme demonstrado nas planilhas anexas ao relatório fiscal da aplicação da multa.

2 - A omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias é infração ao art. 32, inciso IV, § 32 e § 52 da lei 8.212/191 e alterações posteriores, combinado com artigo 225, inciso IV, § 42 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99."

Em sede de impugnação sustentou a ora recorrente que a (i) fiscalização enquadrou professores, contribuintes individuais, como segurados empregados; (ii) que está amparada pela imunidade (art. 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal); (iii) a fiscalização não tem competência para atribuir à relação empresa – trabalhador a relação empregatícia; (iv) que não há provas para qualificar a relação da recorrente como seus professores como sendo empregatícia; (v) que as bolsas concedidas a seus funcionários não tem natureza remuneratória; e vi) que há decadência no lançamento.

A Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 19.422.4/0120/2007 manteve o Auto de Infração na sua integralidade.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário repisando os argumentos arrolados na impugnação, bem como suscitando a inconstitucionalidade do depósito prévio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ADRIANO GONZALES SILVÉRIO, Relator

O recurso atende aos requisitos processuais de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Depósito Prévio



Em relação à preliminar de desnecessidade de depósito prévio como condição para o processamento e conhecimento do presente recurso, destaco que o art. 19, inciso I, da Medida Provisória nº 413, de 03 de janeiro de 2008, publicada no DOU de 04/01/2008, revogou os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que determinavam a realização de depósito prévio, correspondente ao valor de 30% da exigência, como requisito de admissibilidade do recurso voluntário:

"Art. 19. Ficam revogados:

I - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;"

A mencionada Medida Provisória, por sua vez, foi convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, cujo artigo 42, inciso I, manteve a citada revogação.

Destarte, não é mais cabível o depósito recursal para o seguimento de recurso interposto em processo administrativo referente a créditos previdenciários.

Decadência

Preliminarmente alega a decadência do direito do Fisco utilizar o prazo decenal, previsto no artigo 45 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, cabendo, no caso, ser aplicado o prazo previsto no artigo 150 parágrafo quarto da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula vinculante 8 *"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"*

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de

aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado de súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial 989.421/RS, publicado no Diário da Justiça de 10 de dezembro de 2008:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

(...)

5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad pág. 170).”

Ocorre que no caso dos autos a situação é distinta, pois não está se tratando de exigência de tributos não recolhidos integralmente ou parcialmente, mas de descumprimento de obrigação acessória por parte do sujeito passivo.

Nessa situação, não há que se cogitar em lançamento por homologação no qual há pagamento antecipado sujeito a posterior homologação pelo Fisco, mas tão somente o cumprimento ou não, pelo sujeito passivo, do dever instrumental que lhe é exigido por lei.

Figure-se, portanto, o lançamento de ofício embasado nas hipóteses do artigo 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual se submete ao prazo previsto no artigo 173, inciso I desse mesmo diploma legal. Isto é, ao prazo quinquenal cujo *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido levado a efeito.

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre janeiro de 1999 a dezembro de 2001 e que a ora recorrente foi intimada do AI em 21 de dezembro de 2006, verifica-se que está decaído o período de agosto de 1998 a dezembro de 2000.

Imunidade

Alega a recorrente que o INSS teria partido de premissa equivocada ao exigir a presente multa, uma vez que a recorrente é imune por conta do artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal.

Contudo, essa imunidade, como textualmente prevista na Carta Magna está restrita aos **impostos** e não às contribuições previdenciárias, cuja **isenção** está prevista no § 7º do artigo 195 e, para se concedida, a entidade beneficiária está sujeita ao atendimento dos requisitos previstos em lei.

Assim, a fiscalização diante do cancelamento da isenção por meio de decisão administrativa definitiva, a qual foi devidamente comunicada à recorrente, e esta, ante o fato de não foi lavrado o presente Auto de Infração lançando multa pelo de não ter informado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP os valores relativos às remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Competência para verificar existência de vínculo empregatício

Repisa a recorrente os mesmos argumentos já analisados nos autos do processo administrativo nº 11020.002340/2007-38, no qual se concluiu pela possibilidade de o auditor fiscal, diante dos fatos encontrados, enquadrar corretamente a relação estabelecida entre empresa e trabalhador. Transcrevo meu voto proferido naquele processo:

No mérito, alega a recorrente que o INSS não teria competência para verificar a existência de vínculo empregatício entre a empresa e seus funcionários, cabendo essa atividade à Justiça do Trabalho.

Esse tema já está sufragado no âmbito de nossos Tribunais, os quais reconhecem a possibilidade de a autarquia previdenciária averiguar a existência ou não de vínculo empregatício no exercício de sua atividade fiscalizadora. Nesse sentido o julgado abaixo do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO EXECUTIVO. PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 333 do CPC, 142 DO CTN, 82, 115, 129 E 131 do CC/16 E 3º DA CLT. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA

*JURISPRUDENCIAL COMPROVADA EM PARTE. 1. O Tribunal a quo, ainda que de modo conciso, decidiu a questão ao afirmar que o documento apresentado pela recorrida, no sentido de provar a existência de serviço eventual, foi o mesmo utilizado pela autarquia para efetuar o lançamento do débito tributário. Não caracteriza, pois, insuficiência de fundamentação, a circunstância do acórdão atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte, hipótese presente nesta demanda. 2. A instância a quo não emitiu juízo de valor acerca dos arts. 333, incisos I e II do CPC, 142 do CTN, 82, 115, 129 e 131 do CCB de 1916. Malgrado a recorrente tenha aviado embargos de declaração, não requereu naquela oportunidade o prequestionamento dos dispositivos acima elencados. Quanto ao art. 3º da CLT, ressalta-se que o mero afastamento de sua aplicação ao caso não satisfaz a necessidade de existir efetiva emissão de juízo de valor sobre a matéria à luz do dispositivo federal que se pretende apontar como violado. Aplica-se, in casu, o disposto na Súmula 211/STJ. 3. A divergência jurisprudencial no que se refere à verificação da existência de vínculo empregatício esbarra no óbice da Súmula 7 desta Corte. Precedentes. 4. O dissídio pretoriano suscitado quanto à competência do INSS para constar a presença da relação de emprego restou devidamente comprovado. **Cabe ao INSS investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Se verificar, portanto, que a empresa, de alguma maneira, usa artifício quanto à relação de emprego, para descaracterizá-la, deve autuá-la com o objetivo de zelar pela efetiva arrecadação.** 5. Recurso especial conhecido, em parte, e improvido. (RESP 200101559367, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, 13/03/2006 – grifos nossos)”*

Além disso, dispõe o § 2º do artigo 229 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, Regulamento da Previdência Social:

“Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

*§2º—Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do **caput** do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)”*

Logo, cabe à fiscalização averiguar a situação fática encontrada e, assim, efetuar o real enquadramento do segurado, nos termos da legislação.”

Da qualificação dos professores como segurados empregados

A mesma situação acima descrita ocorre aqui. Reproduzo, do mesmo modo, voto proferido nos autos daquele processo administrativo:

A fiscalização empreendeu no sentido de demonstrar que os professores que prestam serviços à recorrente enquadram-se nas características de segurados empregados e não como



contribuintes individuais, tal como era declarado pela recorrente.

Nesse sentido, trouxe aos autos diversos documentos que revelam a relação empregatícia desses profissionais, tais como conteúdos programáticos desenvolvidos nos respectivos períodos letivos, relatórios de frequência dos alunos, controlados por esses profissionais, comprovantes de orientações em cursos de pós-graduação e o que se extrai é que esses profissionais prestavam seus serviços de forma continuada à recorrente.

Há, pelos elementos produzidos nos autos, como se verificar a relação de emprego entre a recorrente e os professores, pois esses deveriam aplicar os conteúdos programáticos desenvolvidos, controlar a presença dos respectivos alunos, avaliá-los, o que demonstra nítida pessoalidade, não-eventualidade e subordinação. Ademais, tais professores recebiam pelas aulas ministradas.

Não dá para se cogitar, diante desses documentos, que cada um desses professores estavam livres para ministrar ou não as aulas ou mesmo poderiam comparecer à instituição ou enviar substituto.

O fato suscitado pela recorrente de que alguns de seus professores prestam serviços a outras instituições ou órgãos, sejam nessa atividade ou em outra, tais como membros da magistratura ou ministério público não impede o reconhecimento do vínculo empregatício, como bem observou a decisão recorrida. Veja-se:

“12.3. Quanto à alegação de os profissionais possuem outros vínculos com outras empresas, universidades ou empregos públicos, temos a dizer que tais atividades não são excludentes, não havendo qualquer impedimento em que o profissional seja empregado de uma ou mais empresas. Não é a quantidade de empregos que define a situação do trabalhador perante a Previdência Social, mas sim, a condição em que os serviços são prestados frente à legislação vigente é que vai determinar se o mesmo se enquadra como empregado ou contribuinte individual. Da mesma forma, não é a quantidade de aulas ministradas, como argúi a defendente, que vai caracterizar a prestação de serviço autônomo, já que para a legislação importa que o tipo de serviço prestado se traduz numa necessidade permanente da tomadora dos mesmos, motivo pelo qual não há como se falar em professor autônomo numa universidade, cujo fim inerente é a prestação de serviços de ensino”

Bolsas de estudo

Em relação às bolsas de estudo, analisei a questão da recorrente nos autos do processo administrativo n° 11020.002359/2007-84. Peço vênha para transcrever o voto que cá proferi:



“No mérito está em discussão, em apertada síntese, se as bolsas escolares, concedidas sob a forma de descontos nas mensalidades constituem-se como remuneração dos segurados da recorrente e, portanto, sujeitas à incidência de contribuição previdenciária.

No curso do Relatório Fiscal, principalmente à fl. 61, a fiscalização entendeu que essas bolsas não poderiam ser enquadradas na alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, uma vez que no plano de educação básica não está inserido o curso superior, um dos quais é concedido bolsa pela recorrente.

Assim dispõe o supra citado dispositivo:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 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”

De acordo com a previsão legal o valor relativo a plano educacional deve visar a educação básica prevista no artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, cuja redação é a seguinte:

“Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio:

II - educação superior”

Em que pese o mencionado artigo 21 também arrolar a educação superior, uma análise um pouco mais detida à Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, verifica-se que a educação básica, toda ela versada no seu Capítulo II compreende apenas o ensino infantil, fundamental e médio, não contemplando, dessa forma o ensino superior.

Registre-se, ainda, que esses descontos, conforme afirmado no mencionado Relatório Fiscal, eram concedidos indistintamente a todos os docentes e demais funcionários, independentemente do curso escolhido (fl. 61).

Tenho para mim que nesse ponto a NFLD não pode prosperar, pois há que se considerar que com relação à educação básica, a recorrente preencheu os requisitos legais ao conceder citados descontos a todos os docentes e demais funcionários conforme apontado no relatório fiscal.

Não há na lei qualquer restrição à concessão, em relação à educação básica, a dependente do segurado empregado que preste serviço à empresa. Por outro lado, restrição surge em relação a cursos de capacitação profissional, o qual é destinado à qualificação do profissional que presta seu serviço em atividade desenvolvida pela empresa, o que não é o caso dos autos.

Em relação aos descontos concedidos para a educação no ensino superior outras considerações merecem ser feitas.

Com efeito, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 utiliza-se do termo “remuneração” que ela própria não define e nem poderia por força do artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual determina que à legislação tributária é vedada alterar o conteúdo, a definição e o alcance dos termos de direito privado.

Dessa forma, surge a obrigação de recorrermos ao direito do trabalho para buscarmos o conceito de remuneração. Dispõe o artigo 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, na redação conferida pela Lei nº 1.999, de 1º de outubro de 1953:

“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que fôr cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.”

Extrai-se do dispositivo supra transcrito que remuneração é a soma de salário (valor pago diretamente pelo empregador em decorrência da contraprestação do serviço, estipulada no contrato de trabalho) mais as gorjetas que o empregado receber.

Importante aqui transcrever a nota dedicada a esse artigo por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saada e Ana Maria Saada C. Branco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 563:

“1) O caput do artigo acima transcrito faz distinção entre remuneração e salário. Este é contraprestação devida e paga diretamente ao empregado; a remuneração compreende o salário e mais o que o empregado recebe de terceiros (gorjetas, por exemplo), em virtude do contrato de trabalho.” (grifamos)

A remuneração, desse modo, resultado de salário mais gorjeta, é decorrente do contrato de trabalho firmado entre empregado e empregador. No caso das gorjetas, além do salário o empregado espera recebê-las, em decorrência da praxis da atividade exercida, sejam aquelas espontaneamente dadas pelo cliente, sejam aquelas cobradas pelo empregador nas contas e distribuídas aos empregados. Há, a nosso ver, nítida caracterização da habitualidade decorrente da própria atividade exercida pelo empregado, tornando-se a gorjeta elemento seguro do seu orçamento.

Além disso, não esquecendo do disposto no retro citado § 1º do artigo 457, integram o salário e, portanto, o conceito de remuneração, as comissões, percentagens e gratificações ajustadas. Aqui também podemos entender que se tratam de verbas pagas com habitualidade, em decorrência da natureza da atividade exercida pelo empregado, previamente ajustadas no contrato de trabalho.

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro.

A previsão da lei trabalhista, nessa ótica, é mais ampla pois exclui do conceito de salário a educação lato sensu, não se limitando a qualificá-la, isto é, emprestar atributos, tais como “básica”, “fundamental”, utilizadas pelas leis acima citadas.

Com isso, a Lei nº 10.243 de 19 de junho de 2001 excluiu do conceito de salário qualquer benesse concedida pelo empregador seja no âmbito da educação básica, seja no âmbito do ensino superior.

No caso concreto, como foi acolhida a preliminar de decadência, restando a discussão no tocante ao ano de 2001, entendo que a partir de junho daquele ano não devem ser computados na base de cálculo da contribuição previdenciária as bolsas concedidas também em relação ao ensino superior.”

Multa – Retroatividade benigna


A multa aplicada ao caso era a prevista no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual previa multa de 100% (cem por cento) sobre o valor não declarado pela empresa, limitada pelo número de segurados. É certo que o artigo acima citado foi, no curso desse processo, revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual instituiu uma nova multa para casos como esse ora analisado, previsto no novel artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 cabendo, portanto, analisar a viabilidade ou não da aplicação do que dispõe a alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Segundo as novas disposições legais, a multa prevista no recente dispositivo legal prevê multa de R\$20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações omitidas e 2% (dois por cento) ao mês, limitada a 20% (vinte por cento).

A meu ver houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente Auto de Infração calculada nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Diante dessas considerações, voto no sentido de **CONHECER** o recurso voluntário para no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de acolher a preliminar de decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional e excluir do lançamento o período de agosto de 1998 a dezembro de 2000, bem como para excluir do lançamento a multa correspondente a ausência de declaração em relação aos valores relativos às bolsas de estudo concedidas no âmbito da educação básica e, com relação ao ensino superior, apenas os valores posteriores a junho de 2001, devendo no período restante ser recalculada a multa aplicada nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Sala das Sessões, em 1 de dezembro de 2010


ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO