



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

Processo n° 13888.000006/2008-56
Recurso n° 157.262 Voluntário
Acórdão n° **2401-01.649 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SALÁRIO INDIRETO
Recorrente CLQ - CENTRO EDUCACIONAL LUIZ DE QUEIRÓZ S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
BOLSAS DE ESTUDO. DECADÊNCIA

DECADÊNCIA.

- Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

- Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

- No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Há que se aplicar, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive aqueles recebidos a título de utilidades representam salário indireto, independente da denominação dada pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 07/2001. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por aplicar a regra do art. 173, I do CTN; e II) Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Cleusa Vieira de Souza - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Processo nº 13888.000006/2008-56
Acórdão n.º **2401-01.649**

S2-C4T1
Fl. 338

Relatório

Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito –NFLD nº 35.870.876-1 que, de acordo com o relatório fiscal, fls. 67/72, refere-se a contribuições previdenciárias correspondentes à parte dos segurados, da empresa do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (SAL. EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre o valor das bolsas de estudo concedidas com habitualidade aos dependentes de seus empregados; no montante de R\$ 850.525,76 (oitocentos e cinquenta mil, quinhentos e vinte e cinco , reais e setenta e seis centavos), relativo ao período de 01/1999 a 03/2006.

Segundo o relatório fiscal, as bolsas de estudos foram ofertadas diante da obrigação estabelecida em Acordo Coletivo de Trabalho com os Sindicatos dos Funcionários e professores, ficando determinado que o estabelecimento escolar deve oferecer bolsas de estudos integrais aos dependentes dos empregados e também que o valor das bolsas de estudos concedidas não integra o salário-de-contribuição. Os termos do Acordo Coletivo de Trabalho obrigam as partes, respeitado o direito de terceiros, mas obviamente não tem força de se contrapor às disposições de lei que trate da incidência da contribuição previdenciária, no caso a Lei no. 8.212/91, valendo observar a regra expressa no artigo 12 da CLT, Decreto-Lei no 5452/43, que dispõe que “os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”

Tempestivamente, o contribuinte notificado, apresentou sua impugnação, em que contesta integralmente o lançamento, por meio do instrumento de fls. 249 a 278, alegando, em síntese, o seguinte:

Não pode mais ser lançado o crédito tributário suplementar pertinentes a períodos anteriores a 2001 , em face da decadência.;

Que a legislação vigente é clara, precisa, em excluir da remuneração do empregado, para fins trabalhistas, a educação, em estabelecimento próprio ou de terceiros;

Que as bolsas de estudos concedidas pelo empregador aos empregados e seus dependentes não integram o salário em virtude do disposto no art. 458, § 2o., da CLT;

Que o art. 22, I, da Lei no. 8.212/91, deve ser interpretado em harmonia com a legislação trabalhista, na qual se encontra o conceito e o alcance da expressão salário;

Que é pacífico na jurisprudência que as bolsas de estudos não integram o salário do empregado.;

Que por não integrar a remuneração de seus empregados, as bolsas de estudos concedidas pela Impugnante aos seus empregados e respectivos dependentes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, restando manifestamente indevida a presente NFLD.

Requer seja declarada nula a presente NFLD e a determinação do arquivamento do respectivo processo.

Protesta, ainda, por provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, sem exceção.

A Secretaria da Receita Previdenciária em Campinas/SP, por meio da Decisão-Notificação nº 21.424.4/1321/2006, julgou procedente o lançamento

Tempestivamente a Contribuinte apresentou sua impugnação, fls. 262/3191, em que reproduz as razões aduzidas em sua impugnação, argüindo em preliminar a decadência das contribuições anteriores a 2001 e ao final requer a total procedência do presente Recurso Voluntário, para declarar nulo a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito hostilizada e determinar o arquivamento do respectivo processo, como medida de Justiça

Não houve depósito recursal, em face de a empresa encontrar-se amparada por Medida Liminar deferida em MS nº 2007.61.09.05.007236-0

Sem contrarrazões vem os autos a este Conselho.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cleusa Vieira de Souza Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso merece ser conhecido.

Conforme relatado, o presente lançamento refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, pelos segurados, não descontadas pela empresa, à contribuição patronal, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às outras entidades, Salário Educação, INCRA SEBRAE, e mais SESI e SENAI (para a matriz, cuja atividade é industrial) e SESC e SENAC (para os estabelecimentos comerciais), no período de período de 01/1999 a 03/2006.

Antes de adentrar às questões de mérito, mister proceder à análise da preliminar de decadência suscitada

Nada obstante, correta tivesse sido a decisão da Secretaria da Receita Previdenciária em Campinas, exarada na DN nº 21.424.4/1321/2006 ° 07-11.478/2007, quando do julgamento da impugnação do contribuinte, em relação à decadência, impõe considerar que o Supremo Tribunal Federal - STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n ° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n ° 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 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".

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ pronunciou-se nos termos da seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE

NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. omissis

2. omissis

3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art.173, I, do CTN, segundo o qual '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 '.

4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.

5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Recurso especial a que se nega provimento."

E ainda, no REsp 757.922/SC, DJ 11.10.2007, a 1ª Turma do STJ, mais uma vez, pronunciou-se nos termos da ementa colacionada:

“EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART.

173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Argüição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".

3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

É a orientação também defendida em doutrina:

"Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a

necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)

“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência –homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404)

No caso em exame, pelo que se verifica dos autos, houve antecipação de pagamento, uma vez que se trata contribuições incidentes sobre parte da remuneração, decorrente de valores pagos a título de bolsa de estudo aos dependentes dos segurados, considerados como salário-de-contribuição, então, há que se concluir que houve antecipação de pagamento, devendo então ser aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.

Portanto, na data da ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, que se deu em 14/08/2006, as contribuições relativas ao período de 01/01/1999 a 31/07/2001 já se encontravam fulminadas pela decadência

Razão porque acolho parcialmente a preliminar suscitada, para excluir do presente lançamento, as contribuições relativas ao período mencionado.

Superada a preliminar suscitada, passo à análise das questões de mérito.

Em suas razões de recurso a Recorrente alega que a legislação vigente é clara, precisa, em excluir da remuneração do empregado, para fins trabalhistas, a educação, em estabelecimento próprio ou de terceiros; que as bolsas de estudos concedidas pelo empregador aos empregados e seus dependentes não integram o salário em virtude do disposto no art. 458, § 2º, da CLT;

Destarte, por não integrar a remuneração de seus empregados, as bolsas de estudos concedidas pela Impugnante aos seus empregados e respectivos dependentes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, restando manifestamente indevida a presente NFLD.

Nesse sentido, importa esclarecer, que em face aos argumentos apresentados pelo contribuinte e já devidamente enfrentados na Decisão de primeira instância, dentro do conceito de salário-de-contribuição, o próprio artigo 28, prevê inúmeras situações especiais,

onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses, vale dizer, que são várias e exclusivas, na realidade e por óbvio, se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação.

Conforme definido no § 9º do citado art. 28 da Lei nº 8212/91, que relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição, sendo que a isenção estabelecida na alínea "t" do referido artigo exclui da incidência de contribuição previdenciária o "valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissional". Logo, a parcela ofertada aos trabalhadores a título de bolsas de estudos aos seus dependentes não se encontra relacionada entre aquelas excluídas da incidência de contribuição previdenciária.

Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada (nos termos do art. 111, II da Lei nº 5,172/66-CTN), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Dessa maneira, para que não houvesse incidência de contribuição previdenciária seria necessário que o benefício fosse diretamente relacionado a um plano educacional visando a educação básica; ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não sendo utilizado em substituição de parcela salarial e que todos o empregados e dirigentes tivessem acesso ao mesmo.

No caso em comento, a Auditoria-Fiscal apurou a existência de subsídios dados aos funcionários sob a forma de bolsas de estudos direcionadas aos filhos destes, fora, portanto, das hipóteses do art. 28, alínea "t" da Lei no. 8.212/91, ou seja, o beneficiário da utilidade previsto na norma que exclui a incidência de contribuição é o empregado e não seus filhos.

Por fim o lançamento obedeceu aos critérios estabelecidos pela legislação previdenciária, especialmente aqueles do art. 37, da Lei n.º 8.212/91, e a despeito da argumentação apresentada pelo recorrente, não vejo nela qualquer fundamento que possa levar à desconstituição do crédito previdenciário ora atacado, uma vez que se encontra revestido das formalidades legais exigidas para a sua constituição.

Pelo exposto;

VOTO no sentido de acolher preliminar de decadência argüida, Dar parcial provimento no sentido de excluir do lançamento os valores correspondentes às contribuições do período de 01/01/1999 a 31/07/2001, em face da decadência, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

Cleusa Vieira de Souza

