



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

Processo nº	15504.020113/2009-74
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2302-003.380 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de setembro de 2014
Matéria	Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente	MUNICÍPIO DE OURO PRETO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

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 (CTN).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. PAGAMENTO *IN NATURA*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 19/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL.
CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CURSO DE GRADUAÇÃO
ESTRITAMENTE VOLTADO À CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL.
EQUIVALÊNCIA A INSTRUMENTO DE TRABALHO.**

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*".

Diferentemente de alguns precedentes do STJ (AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 07/03/2013; e AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010), entendemos que a verba paga para educação nem sempre pode ser qualificada como "indenizatória", mas, diante do caso concreto, pode ocorrer de a verba ser paga não em razão do desempenho do trabalho mas para o seu próprio exercício. Nesta hipótese, prevalece a finalidade de captação para o trabalho e não a qualificação remuneratória, jogando a rubrica para fora do campo de incidência constitucionalmente delimitado.

Embora possa não se enquadrar na norma isentiva prevista na alínea *t* do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à Lei nº 12.513/2011), o pagamento para participação em curso de graduação exclusivamente na área de educação para professores da rede pública, por constituir capacitação intelectual equivalente ao próprio fornecimento de um instrumento, de uma ferramenta de trabalho, não sofre incidência de contribuição previdenciária.

**SALÁRIO-FAMÍLIA. PAGAMENTO A SEGURADO QUE NÃO FAZIA JUS OU EM MONTANTE SUPERIOR AO DEVIDO.
RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.**

O salário família, benefício devido, mensalmente, ao segurado empregado, exceto o doméstico, e ao trabalhador avulso, na proporção do respectivo número de filhos ou equiparados, menores de quatorze anos ou inválidos de qualquer idade, se pago sem a observância da legislação pertinente, converte-se, para todos os efeitos legais, em remuneração. Art. 65 e 66 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

ESTAGIÁRIOS. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A relação de estabelecida pelo contrato de estágio sempre ostenta os requisitos do vínculo, mas há o afastamento *ex lege*, por exceção, do vínculo de emprego. Todavia, a relação jurídica que deixa de ocorrer na forma excepcional, em razão do descumprimento dos pressupostos legais, passa a seguir a regra (vínculo empregatício). Assim, conclui-se que a consequência natural do descumprimento dos pressupostos legais, no caso do estágio, é o estabelecimento do vínculo empregatício.

COMPETÊNCIA. JUSTIÇA DO TRABALHO. LANÇAMENTO.

A competência da Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF) não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN.

CONTRATO DE APRENDIZAGEM. VÍNCULO DE EMPREGO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Nos termos do art. 428 da CLT, contrato de aprendizagem é *contrato de trabalho*, ainda que tenha como objetivo a aprendizagem, a formação técnico-profissional metódica. Ademais, o art. 65 do Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/90) também é claro no sentido de que, “ao adolescente aprendiz, maior de quatorze anos, são assegurados os direitos trabalhistas e previdenciários”. Incidem, portanto, as contribuições previdenciárias sobre a remuneração auferida pelo aprendiz.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

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 voluntário para excluir do lançamento as competências até 11/2004, inclusive, frente à aplicação do artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a rubrica "alimentação in natura". Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a rubrica "alimentação em pecúnia", vencidos os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam que a verba não integra o salário de contribuição. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto à rubrica "auxílio financeiro a servidores estudantes", devido à ausência de caráter remuneratório da verba. Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Liege Lacroix Thomasi, que entenderam ser a rubrica passível da incidência contributiva, por força do artigo 28, da Lei nº 8.212/91. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário mantendo o lançamento sobre as demais verbas "diferenças de Salário-Família; Contribuintes Individuais; Bolsa Estagiários; Programa Jovem Ouro", bem como de diferenças apuradas nas folhas de pagamento.

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e André Luís Márscico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 4.755 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*De acordo com os elementos constitutivos do presente processo, o MUNICÍPIO DE OURO PRETO - PREFEITURA MUNICIPAL foi autuado por contribuições não recolhidas à Seguridade Social, parte Patronal, no período de 01/2004 a 12/2005, cm razão dos seguintes **fatos geradores**:*

A) Benefícios aos servidores a título de alimentação do trabalho em pecúnia e in natura, sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;

B) Benefícios a título de auxílio financeiro a servidores estudantes na forma de ajuda de custo ou bolsa de estudo;

C) Valores pagos indevidamente a segurados servidores do município a título de salário família;

D) Pagamentos a contribuintes individuais, a conselheiros tutelares e a transportadores rodoviários autônomos;

E) Remunerações a estagiários contratados sem a observância da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

F) Pagamentos a adolescentes inscritos no programa instituído pela Prefeitura Municipal de Ouro Preto - Programa Jovens de Ouro;

G) Diferenças de contribuições resultantes do confronto dos valores apurados com base nas folhas de pagamento com valores incluídos em Guias de Recolhimento;

H) Glosas de dedução feitas a maior nas Guia de Recolhimento.

Consoante o Relatório Fiscal, o Fundo Previdenciário Municipal de Ouro Preto, criado pela Lei Municipal nº 58, de 23.12.1997, foi extinto por força do artigo 1º da Lei nº 40, de 22.11.2000, retornando o Município ao Sistema Geral de Previdência.

Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais por terem sido verificados, em tese, crimes contra a Seguridade Social e contra a Ordem Tributária, previstos no artigo 337-A, inciso III, do Decreto-Lei nº 2.848, de 07.12.1940 (Código Penal), e no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, conforme descrito no item 3.12 do Relatório Fiscal.

Impugnando o lançamento, As fls. 1119/1151, o Município de Ouro Preto - Prefeitura Municipal diz ser indevida a autuação, devendo a mesma ser julgada improcedente, nos termos a seguir expostos:

(...)

(destaques nossos)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 4.774 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* decadência das competências anteriores a 28/12/2004 (lançamento em 28/12/2009);

* não incidência de contribuições previdenciárias sobre alimentação *in natura* e em pecúnia (cartões eletrônico com créditos destinados à aquisição de gêneros alimentícios);

* não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio financeiro aos servidores estudantes (ajuda de custo ou bolsas de estudo – vinculado a cursos de graduação);

* foram observadas as faixas e limites de salário de contribuição, razão pela qual não procede a glosa do salário-família e mesmo que tal não ocorresse, deveria ter sido cobrado do segurado o quanto recebido indevidamente;

* houve o pagamento das contribuições patronais sobre as remunerações de todos os contribuintes individuais e estes pagamentos não foram considerados (remunerações de transportadores rodoviários autônomos e conselheiros tutelares);

* os estagiários não mantinham vínculo empregatício (ausência de seguro contra acidentes pessoais)

* não incidência de contribuições previdenciárias sobre as bolsas por atividades laborais (programa jovem ouro – natureza indenizatória) pela não demonstração dos requisitos da relação de emprego;

* quanto às diferenças de folhas de pagamento, afirma que houve o devido recolhimento;

* inexistência de outras deduções a maior em GPS (fora o salário-família);

* indevida cumulação de juros de mora e taxa selic;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Decadência. Quanto à decadência invocada, com razão a recorrente. 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 (CTN). Resta definir se é o caso de aplicação do art. 173, I, ou do art. 150, § 4º, do referido *codex*.

É cediço que o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado. Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Ocorre que, quanto às contribuições previdenciárias, temos ainda a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e consequentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descriptivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador. todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”**.

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês, consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico – veja-se novamente a definição da alíquota para segurados empregados e avulsos. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Ocorre que, em razão da persistência da divergência, este Conselho editou a Súmula CARF nº 99:

SÚMULA CARF Nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Destarte, estando comprovado que há recolhimentos a homologar, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Analisando-se os autos, constata-se que a recorrente foi cientificada da lavratura em 29/12/2009 (fls. 2), de sorte que, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pode-se considerar como decadentes todas as competências até 11/2004. Do lançamento, verifica-se que a autoridade fiscal procedeu ao lançamento apenas das diferenças relativas às rubricas não consideradas como salário de contribuição pela recorrente, razão pela qual se deduz que houve recolhimento da parte não lançada (rubricas não controvertidas).

Assim, para as competências concernentes ao ano de 2004, especificamente até 11/2004, deve-se aplicar a regra do § 4º do art. 150 do CTN, reconhecendo-se, portanto, a decadência.

Alimentação. Aduz a recorrente a não incidência de contribuições previdenciárias sobre alimentação *in natura* e em pecúnia (cartões eletrônico com créditos destinados à aquisição de gêneros alimentícios).

No relatório fiscal (fls. 988 e seguintes), verifico que, efetivamente, houve o lançamento dividido nos seguintes levantamentos:

- * AT1 — Alimentação do Trab em Pecúnia (Não Dec GFIP);
- * AT2 — Alimentação do Trab In Natura (Não Dec GFIP).

Quanto à alegação da recorrente de que não há possibilidade de incidência de contribuição previdenciária, cumpre relembrar que, levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, a, com os artigos 11, 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamentos a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga 'in natura', pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, Documento assinado digitalmente conforme GFIP nº 2.200-2 de 24/08/2001
por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 19/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

É preciso considerar ainda que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária..

Assim, não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

No caso sob exame, entendemos que está demonstrado nos autos que, durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento deve ser mantido quanto ao levantamento “AT1 — Alimentação do Trab em Pecúnia (Não Dec GFIP)”.

Todavia, quanto ao levantamento “AT2 — Alimentação do Trab In Natura (Não Dec GFIP)”, pelas razões expostas, entendemos que deve ser excluído.

Auxílio Financeiro. Servidores Estudantes. A recorrente afirma que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio financeiro aos servidores estudantes (ajuda de custo ou bolsas de estudo – vinculado a cursos de graduação). Segundo o Relatório Fiscal, é condição *sine quo non* para a percepção do benefício:

- *Receber, como remuneração, importância não superior a 3 (três) salários-mínimos;*
- *Freqüentar curso de graduação e apenas aquele diretamente relacionado à área de educação;*
- *A ajuda de custo é devida somente ao servidor enquadrado na categoria de professor;*
- *O servidor se obriga a permanecer vinculado ao serviço público pelo período correspondente ao daquele em que receber o benefício;*
- *Não faz jus ao benefício, o servidor que, após 5 anos, contados a partir do requerimento da ajuda de custo, puder gozar de aposentadoria.*

(destaques nossos)

Da análise das referidas condições, verifico que, efetivamente, a situação descrita não se enquadra nos pressupostos então previstos na alínea *t* do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que assim previa à época dos fatos geradores:

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;

No caso em comento, verifico que o pagamento não foi disponibilizado a todos os servidores (apenas professores de determinada faixa remuneratória). Assim, a teor do art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária em matéria de isenção, penso que houve descumprimento das condições legais.

Ocorre que vislumbro que tal pagamento estaria melhor enquadrado como ferramenta para o trabalho, estando, portanto, fora do campo de incidência estipulado pelo art. 195 da CF e pela Lei nº 8.212/91.

Nossa interpretação ainda não alcança a amplitude aparentemente atribuída pelo STJ, em alguns julgamentos, no sentido de que todo e qualquer auxílio-educação/bolsa de estudo configuraria verba de caráter indenizatório, a exemplo dos seguintes:

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

1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que 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 utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação.

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 07/03/2013)

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 Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

Todavia, no caso em apreço, diante das peculiaridades do caso, em especial o fato de se tratar de curso *necessariamente relacionado à área de educação*, de ser exclusivo de professores, de haver *necessidade de permanência no serviço pelo período correspondente à percepção do “benefício”* e, inclusive, por *não ser possível de ser alcançado por quem poderá se aposentar nos cinco anos subsequentes*, concluímos que se trata de verba paga não em razão do desempenho do trabalho mas para o próprio labor, uma forma de capacitação intelectual que equivale ao próprio fornecimento de um instrumento, de uma ferramenta de trabalho.

Se professor é aquele individuo que ensina, é necessário que primeiro aprenda para que, depois, possa exercer a sua função. Acrescente-se que, no caso em comento, trata-se de cursos ligados à área de educação, que constituem instrumental único, específico e adequado ao desempenho de seu labor. Afinal, não há porque imaginar que um professor municipal freqüente um curso de graduação na área de educação senão, precipuamente, para aplicar os conhecimentos adquiridos no exercício da própria função. No caso, prevalece, sem sombra de dúvidas, a finalidade de captação para o trabalho e não a qualificação remuneratória.

Portanto, entendo que o levantamento “AFE — Auxilio Financ Serv Estudante (Não Dec GFIP)” deve ser excluído do lançamento por não constituir verba remuneratória, mas sim verba a título de resarcimento dos gastos do trabalhador para o melhor desempenho de sua função (impropriamente denominada de “indenizatória” pelo STJ).

Salário-Família. Aduz a recorrente que foram observadas as faixas e limites de salário de contribuição, razão pela qual não procede a glosa do salário-família e mesmo que tal não ocorresse, deveria ter sido cobrado do segurado o quanto recebido indevidamente.

Quanto à observação das faixas e limites, não é o que consta dos autos. Com efeito, o Relatório Fiscal e o Anexo XI do Auto de infração apontam com precisão os equívocos da recorrente.

Naquele Relatório, ficou consignado que o salário família é benefício devido, mensalmente, ao segurado empregado, exceto o doméstico, e ao trabalhador avulso, na proporção do respectivo número de filhos ou equiparados, menores de quatorze anos ou inválidos de qualquer idade, nos termos dos art. 65 e 66 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Também se registrou que o Município efetuou pagamentos a diversos segurados sem observância das faixas e limites dos salários de contribuição e dos valores das cotas de salário família, conforme o supracitado artigo 66.

No Anexo XI, indica-se a remuneração (base de cálculo) do segurado, o limite de remuneração para a concessão do benefício (cota), o número de dependentes por segurado, o valor pago a título de salário família, o valor devido e a diferença exigida no auto de infração.

Destarte, a comprovação que competia à autoridade fiscal foi feita.

Quanto à responsabilidade dos segurados, não há o menor viso de lógica ou juridicidade. Se a recorrente não observou a legislação pertinente, o pagamento indevido de salário família deixa de ser um benefício previdenciário e se converte, para todos os efeitos legais, em remuneração.

Portanto, não assiste razão à recorrente quanto ao salário-família.

Contribuintes Individuais, Transportadores Autônomos e Conselheiros

Tutelares. Assevera a recorrente que houve o pagamento das contribuições patronais sobre as remunerações de todos os contribuintes individuais e estes pagamentos não foram considerados (remunerações de transportadores rodoviários autônomos e conselheiros tutelares).

Em defesa, foi alegado o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais, inclusive a transportadores rodoviários autônomos, de acordo com os valores lançados nas folhas de pagamento mensais das competências de 03/2005 a 12/2005.

No Relatório do auto de infração, consta que as remunerações apuradas não constavam em folhas de pagamento e nem Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, bem como o Município de Ouro Preto não procedeu ao desconto das contribuições devidas pelos segurados.

Destarte, a alegação da recorrente de que a fiscalização não teria considerado os recolhimentos sobre as remunerações, constantes das folhas de pagamento, aos contribuintes individuais, não prospera porque o que se exige são valores não reconhecidos nas folhas de pagamento, não declarados em GFIP e não recolhidos pelo Município de Ouro Preto.

Bolsas de estagiários. Descumprimento da legislação. Aduz a recorrente que os estagiários não mantinham vínculo empregatício (ausência de seguro contra acidentes pessoais). Afirma ainda que houve indicação da legislação não vigente à época dos fatos geradores (Lei nº 11.788/08);

Em verdade, de acordo com o Relatório Fiscal, item 2.3.2, "as contribuições devidas incidiram sobre remunerações pagas a diversos estagiários contratados e remunerados sem obediência às determinações legais contidas na Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977, regulamentada pelo Decreto de nº 87.497/82". No item seguinte do Relatório, escreveu que "a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, de forma clara, no art. 28, parágrafo 9º, 1, determina que não integra o salário de contribuição para os fins desta Lei, a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei 6.494, de 7 de dezembro de 1997, revogada pela Lei 11.788, de 25 de setembro de 2008, que dispõe sobre estágios de estudantes de ensino superior e ensino profissionalizante de segundo grau e supletivo e dá outras providências".

Portanto, a menção à Lei nº 11.788, de 2008, apenas reforçou a base jurídica existente e mencionada relativamente à época dos fatos geradores. Assim, percebe-se, da narrativa fiscal, a perfeita descrição das razões de fato e de direito.

Quanto ao vínculo reconhecido, a consequência natural do descumprimento dos pressupostos legais, como visto, é o estabelecimento do vínculo empregatício. Portanto, não tendo a recorrente celebrado seguro de acidentes pessoais, a relação jurídica deixa de ocorrer na forma excepcional (estágio – que sempre ostenta os requisitos do vínculo, mas cuja relação é determinada *ex lege*, por exceção) para seguir a regra (vínculo empregatício).

Quanto ao argumento de que a competência para o estabelecimento de vínculo de emprego seria exclusiva da Justiça do Trabalho, cumpre ressaltar que a atribuição ofertada pela Constituição Federal à Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF) não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN, não assistindo razão à recorrente.

Sendo assim, procede o lançamento quanto ao vínculo reconhecido com os estagiários, pelo descumprimento dos pressupostos legais.

Programa Jovem Ouro. Assevera a recorrente a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as bolsas por atividades laborais (programa jovem ouro – natureza indenizatória) pela não demonstração dos requisitos da relação de emprego.

Neste particular, adotamos, integralmente, os argumentos da decisão de origem, bastantes para responder aos argumentos recursais:

No artigo 4º da Lei nº 67, de 26 de agosto de 1992, do Município de Ouro Preto, consta que o Fundo Municipal de Recursos, destinado ao atendimento dos direitos da Criança e do Adolescente, obedecerá aos artigos e incisos estabelecidos na Lei 8.069, de 1990.

Os direitos trabalhistas e previdenciários ao adolescente aprendiz estão assegurados no artigo 65 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, que é o Estatuto da Criança e do Adolescente.

Para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, o § 4º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, escreve que o limite mínimo do salário de contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei.

A Prefeitura Municipal de Ouro Preto, segundo o Relatório Fiscal, contrata e coloca jovens adolescentes, com idade entre 16 a 18 anos, à disposição de empresas privadas e de órgãos públicos, aos quais é garantida uma bolsa por atividades laborais.

Assim, a fiscalização apenas constatou que o Município de Ouro Preto tem como segurados do Regime Geral de Previdência Social - RGPS menores aprendizes, eis que o próprio Município, em sua Lei 67, de 1992, dispõe sobre fundo financeiro dentro das diretrizes do Estatuto da Criança e do Adolescente, das quais ressaltamos os direitos trabalhistas e os previdenciários do adolescente aprendiz.

Em outra análise, agora com base na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, especificamente em seu artigo 428, abaixo transcrita, verificamos direitos trabalhistas a menor aprendiz.

Art. 428 Contrato de aprendizagem é o contrato de trabalho especial, ajustado por escrito e por prazo determinado, em que o empregador se compromete a assegurar ao maior de quatorze e menor de dezoito anos, inscrito CM programa de aprendizagem, formação técnico-profissional metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico, e o aprendiz, a executar, com zelo e diligência, as tarefas necessárias a essa formação. (Redação dada pela Lei 10.097, de 19.12.2000). (g.n.).

§ 1º A validade do contrato de aprendizagem pressupõe anotação na Carteira de Trabalho e Previdência Social, matrícula e freqüência do aprendiz à escola, caso não haja concluído o ensino fundamental, e inscrição em programa de aprendizagem desenvolvido sob a orientação de entidade qualificada em formação técnico-profissional metódica. (incluído pela Lei nº 10.097, de 19.12.2000). (g.n.).

§ 2º Ao menor aprendiz, salvo condição mais favorável, será garantido o salário-mínimo hora. (Incluído pela Lei nº 10.097, de 19.12.2000). (g. mi.).

§ 3º. O contrato de aprendizagem não poderá ser estipulado por mais de dois anos. (Incluído pela Lei nº 10.097, de 19.12.2000).

De acordo com a CLT, contrato de aprendizagem também é contrato de trabalho, onde é garantido salário mínimo hora.

Com isso, o valor pago pela prestação dos serviços, ainda que na formação técnico-profissional, não é de natureza

retribuição pelo trabalho e não uma indenização ou reparação de dano, ou ajuda de custo para a realização das atividades laborativas.

É improcedente, portanto, falar que os valores recebidos pelos menores seriam para transporte, alimentação e aquisição de equipamentos, necessários às atividades do Programa Jovens de Ouro.

Da legislação acima, percebe-se que o empregador é aquele que remunera por serviços prestados face ao contrato de trabalho de aprendizagem, sendo que os pagamentos foram verificados na escrituração contábil do Município de Ouro Preto.

Então, o Município é que é responsável pelas contribuições previdenciárias devidas, e não empresas e órgãos públicos contratantes de serviços Programa Jovens de Ouro.

Quanto à questão colocada pela impugnante da necessidade de realização de entrevistas junto aos participantes do Programa Jovens de Ouro para possível verificação da relação de emprego com o Município de Ouro Preto - Prefeitura Municipal, temos que isso ocioso, uma vez que a legislação trabalhista, de forma literal, estabelece esta relação entre o menor aprendiz e o contratante. É uma questão unicamente de direito (inciso I do artigo 330 do Código Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), não havendo a necessidade da autoridade fiscal de produzir provas daquela relação.

Portanto, deve prosperar o lançamento quanto ao Programa Jovem Ouro.

Diferenças de Folha. Outras Deduções (fora salário-família). Afirma a recorrente que inexistem diferenças a recolher em folha de pagamento e que não procedem as afirmações quanto a existência de deduções a maior em GPS (fora o salário-família).

Todavia, não traz prova de sua alegação, razão pela qual aplica-se ao caso o aforismo jurídico “allegatio et non probatio, quasi non allegatio”. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Portanto, não cumprindo com seu ônus probatório de apresentar argumentos substanciais quanto ao seu inconformismo, temos como improcedentes os argumentos relativos às diferenças de folha e outras deduções (fora salário-família).

Cumulação de Juros de Mora e Taxa Selic. Aduz a recorrente que houve indevida cumulação de juros de mora e taxa selic.

Não é verdade que houve cumulação de juros de mora com Taxa Selic. Ademais, especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento as competências concernentes ao ano de 2004, especificamente até 11/2004, deve-se aplicar a regra do § 4º do art. 150 do CTN, reconhecendo-se, portanto, a decadência. Quanto aos valores pagos a título de alimentação, voto por excluir do lançamento o levantamento “AT2 — Alimentação do Trab In Natura (Não Dec GFIP)”. Por fim, quanto aos valores pagos aos servidores estudantes (professores), levantamento “AFE — Auxilio Financ Serv Estudante (Não Dec GFIP)”, igualmente deve ser excluído do lançamento.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator