



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.730628/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.538 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2024
Recorrente PITÁGORAS - SISTEMA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR SOCIEDADE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

DIVERGÊNCIA ENTRE GFIP E FOLHA DE PAGAMENTO. ÔNUS DA PROVA

Em casos nos quais há divergência entre a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP e a Folha de Pagamento Digital deve ser lançado o tributo sobre a diferença, sendo ônus do contribuinte provar a existência de eventuais erros no procedimento de lançamento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a não incidência de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação não extensivos a todos os empregados e dirigentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE nº 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço,

relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores apurados nos levantamentos CM, CT e TC (relativos a cooperativas de trabalho). Vencido o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial em maior extensão para também excluir do lançamento o levantamento BO.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: os Conselheiros José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.1992/2019) interposto por Pitágoras – Sistema de Educação Superior Sociedade Ltda. em face do acórdão de fls.3.400/3.422, que julgou improcedente sua impugnação de fls.1952/1971.

Na origem, tratam-se de autos de infração de fls. 03/19 e 20/30, discriminados abaixo:

DEBCAD	OBJETO
37.376.979-2	Contribuições Previdenciárias da Empresa, incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados e a contribuintes individuais que prestaram serviços à impugnante, cujas bases de cálculo e contribuições previdenciárias incidentes não foram declaradas em GFIP (Guia de

	Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e nem recolhidas à Previdência, nas competências de 01 a 13/2008 (Patronal e RAT).
37.376.980-5	Contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados da impugnante, cujas bases de cálculo e contribuições incidentes não foram declaradas em GFIP e nem recolhidas à Previdência nas competências de 01 a 13/2008. (Terceiros)

Conforme o relatório fiscal (fls. 33/37), durante a fiscalização, foram verificados os seguintes fatos:

1. diferenças entre os valores pagos a contribuintes individuais e a segurados empregados entre folha de pagamento, contabilidade e GFIPs (Levantamentos DI, DS e DT);
2. valores pagos a título de bolsas de estudo não extensivas a todos os empregados e dirigentes da empresa (apenas a sindicalizados e com vagas limitadas) e sem o objetivo de capacitação do segurado para a empresa (Levantamento BO);
3. valores pagos a cooperativa de trabalho médico – Unimed (Levantamento CM);
4. valores pagos a cooperativas de trabalho de digitadores e professores (Levantamento CT); e
5. valores pagos a cooperativas de trabalho na atividade de transporte (Levantamento TC).

Conforme destaca o relatório fiscal (fl. 36), “Todos os fatos geradores cujos valores foram objeto de lançamento nos levantamentos anteriormente discriminados, encontram-se detalhados no relatório de lançamento anexo a este auto de infração”.

Ainda conforme o Relatório Fiscal, parte dos lançamentos relativos a bolsas de estudo foram efetuados por meio de aferição indireta, tendo em vista que a planilha apresentada pela autuada estava incompleta com relação aos valores dos cursos e descontos de bolsas, tendo sido tais valores obtidos junto a outro setor da empresa, com base na média mensal.

Também esclarece o Relatório Fiscal que, em atendimento ao disposto no art. 106 do CTN, para as competências de 01/2008 a 11/2008, anteriores à vigência da Lei n.º 11.941/09, para o AIOP Debcad n.º 37.376.979-2, foi efetuada a comparação entre os valores da multa prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores (24%) mais o valor do Auto de

Infração de Obrigação Acessória – AIOP CFL¹ 68 por não declaração em GFIP, com o valor da multa de ofício de 75% trazido na nova legislação, tendo sido aplicada a condição mais benéfica ao contribuinte, ou seja, a multa de ofício de 75% em todas as competências, conforme anexo “SAFIS – Comparação de Multas” de fls. 47/48.

Além disso, foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP pelo fato que o não oferecimento de valores à tributação constitui, em tese, sonegação de contribuição previdenciária e crime contra a ordem tributária, conforme o art. 337-A, I do Código Penal e a Lei n.º 8.137/90.

Em sua impugnação (fls. 188/223), a Recorrente alegou, em síntese:

1. A inexistência de diferenças entre GFIP e folha de pagamento, inclusive em relação ao 13º salário relativamente aos segurados empregados;
2. Que as bolsas de estudo concedidas seguiram as condições legais que afastam a incidência tributária e que haveria inconsistências nos valores levantados pela fiscalização;
3. Que o lançamento seria nulo no que tange aos pagamentos feitos a cooperativas de trabalho de professores e de digitadores em razão do cerceamento do direito de devesa da Recorrente, eis que o relatório fiscal não demonstraria a origem dos pagamentos em questão; e
4. Que o lançamento seria nulo no que tange aos pagamentos feitos à UNIMED (cooperativa de saúde) em razão do cerceamento do direito de devesa da Recorrente, eis que “nos autos de infração não houve comprovação desses valores, nem descrição de onde tais valores foram apurados”. Ainda no que se refere à UNIMED, defende que o plano de saúde teria sido ofertado a todos os empregados e diretores, observando, assim, os requisitos legais para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento;

Em razão da documentação apresentada pela Recorrente juntamente com sua impugnação, foi proferido o despacho de diligência de fls. 1771/1775. Convém destacar os seguintes trechos do despacho em questão:

1 “II. Das Diferenças Segurado Empregado Entre a GFIP e a Folha de Pagamento: Inexistência de Divergências” e “III. Dos Créditos Referentes ao Pagamento do 13.º Salário”

[...]

Assim, tendo em vista as divergências apuradas na amostragem efetuada, faz-se necessária a completa revisão dos valores apurados no anexo “Análise de Dados” (fls. 174/185), retificando-se, quando for o caso, os valores das contribuições apuradas nos AIOPs.

Com base nos documentos constantes no presente processo, não foi possível averiguar a procedência da alegação de lançamento de valores a maior relativos ao 13.º salário, motivo pelo qual solicita-se manifestação fiscal acerca do tema.

2 “VI. Da Inconsistência dos Valores Apresentados Pela Fiscalização: Bolsa de Estudos”

[...]

Solicita-se que sejam detalhados os procedimentos adotados para a parte aferida, com a demonstração, mês a mês, dos valores apurados, e também da parcela que não foi aferida, com a discriminação dos valores lançados e sua origem.

3 “ VII. Da Ofensa Aos Princípios Constitucionais: Nulidade do Ofício” e “VIII. Da Cooperativa de Saúde – UNIMED”

A ausência do anexo “RL Relatório de Lançamentos” impossibilitou uma melhor análise dos valores lançados.

Solicita-se os esclarecimentos sobre a origem dos valores lançados a título de pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho médico, de transporte, de digitadores e de professores, bem como se as colunas “Título” e “/P” das planilhas de fls. 148/165 referem-se ao número das notas fiscais ou faturas de serviço.

4 – Ausência do anexo “RL Relatório de Lançamentos”

Embora conste Relatório Fiscal, item 3, fls. 36, a informação de que todos os fatos geradores cujos valores foram objeto de lançamento nos levantamentos anteriormente discriminados, encontram-se detalhados no relatório de lançamento anexo a este auto de infração e também o item 8 (fls. 37), que lista os documentos integrantes do AI, aponte, dentre outros, o anexo “Relatório de Lançamento – RL”, no presente processo digital não se encontra tal documento, imprescindível à correta compreensão dos valores lançados, motivo pelo qual solicita-se sua juntada.

Em cumprimento à diligência, foi apresentada a Informação Fiscal de fls. 1778/1784, sintetizada nos seguintes pontos:

1. As alegações do contribuinte a respeito das divergências entre GFIP e FOPAG procedem parcialmente. Além disso, constatou-se “que que a empresa deixou de incluir algumas rubricas na GFIP de determinados segurados empregados.” Em razão disso, excluiu-se parte das contribuições exigidas nos Levantamentos DS e DT;
2. O relatório de lançamentos de fato não havia sido juntado aos autos, mas havia sido disponibilizado à Recorrente em papel, juntamente com os autos de infração;
3. A respeito das bolsas de estudo, os lançamentos foram feitos com base em planilhas fornecidas pela própria Recorrente;
4. A respeito das cooperativas de trabalho, os lançamentos foram feitos com base em planilhas fornecidas pela própria Recorrente;

Intimada sobre a informação fiscal, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 1882/1904, alegando o seguinte:

1. Que inexistiriam diferenças no Lançamento DS1;

2. Que as bolsas de estudo concedidas atenderiam aos requisitos legais para afastar a incidência previdenciária; e
3. Que as informações a respeito das cooperativas não sanariam os vícios alegados em sua impugnação, persistindo a necessidade de se declarar a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados à DRJ, que proferiu o acórdão de fls. 1952/1970, julgando a impugnação procedente em parte, apenas para acatar as reduções dos Levantamentos DS e DT (relativos às diferenças entre FOPAG e GFIP) feitas na diligência fiscal. O acórdão em questão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Integram o salário de contribuição do segurado empregado os valores pagos pela empresa a título de bolsa de estudos, sem a observância da legislação específica.

CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.

As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A empresa é devedora de contribuições previdenciárias relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls.1992/2019, reiterando as alegações de sua manifestação à diligência fiscal.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade e delimitação da lide

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

É importante destacar que: não houve questionamento por parte da Recorrente em relação aos lançamentos sobre as diferenças entre GFIP e GPS sobre remuneração paga a segurados contribuintes individuais (Levantamento DI). Não existe, dessa forma, litígio em relação a tal levantamento.

Além disso, o que o acórdão recorrido excluiu do lançamento a integralidade dos valores atinentes ao Levantamento DT (diferenças de 13º salário de segurados empregados).

Permanecem em litígio, portanto, os valores atinentes aos seguintes levantamentos:

1. Levantamento DS (diferenças GFIP x FOPAG segurados empregados), exclusivamente em relação às competências 02, 05, 07, 08, 09, 10 e 11/2008);
2. Levantamento BO (bolsas de estudo); e
3. Levantamentos CM, CT e TC (cooperativas de trabalho)

2. Preliminar: cerceamento do direito de defesa

A despeito de não terem sido expressamente suscitadas preliminares no recurso, entendo que as alegações de cerceamento de direito de defesa em razão da forma como a acusação fiscal sobre as cooperativas foi construída devem ser analisadas como tal.

Como relatado, alega a Recorrente que seu direito de defesa foi cerceado pois o relatório fiscal não teria apontado quais as cooperativas que originaram o referido lançamento. Defende que somente depois da diligência fiscal é tal informação foi disponibilizada a ela; e que as planilhas disponibilizadas à fiscalização com dados a este respeito são um mero controle interno e não implicam o nascimento de obrigação tributária.

Entendo, contudo, que a alegação da Recorrente não procede. A despeito de o relatório fiscal ter sido sintético na descrição da acusação fiscal, ao se analisar os Fundamentos Legais das Rubricas do Auto de Infração (fls. 18/19), verifica-se que, dentre estes, constou o seguinte:

227 - CONTRIBUICAO DAS EMPRESAS EM GERAL RELATIVAMENTE A
SERVICOS QUE LHE SAO PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMEDIO
DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

227.01 - Competências : 01/2008 a 12/2008

Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redacao dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99);
Regulamento da Previdencia Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99,
art.201, III (na redacao dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

¹ Conforme o AR de fls. 1989, a Recorrente foi cientificada do acórdão da DRj em 08/09/2014, tendo interposto o recurso voluntário em 17/09/2014, conforme o carimbo de fls. 1992.

Além disso, como bem apontado pelo acórdão recorrido, às fls. 148/173, a autoridade lançadora detalhou os pagamentos feitos a cooperativas de trabalho.

Em razão disso, entendo que mesmo antes da diligência fiscal determinada pela DRJ, todos os fatos e fundamentos jurídicos da autuação já haviam sido dados à Recorrente, a fim de que, querendo, exercesse seus direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

3. Mérito

3.1. As diferenças entre GFIPs e FOPAGs

Como relatado, em razão da documentação apresentada com a impugnação, foi determinada a realização de diligência fiscal, que resultou no abatimento de grande parte dos valores lançados a título de diferença entre GFIP e FOPAG. A despeito disso, a Recorrente defende que saldo também deve ser considerado indevido, em razão da inexistência de diferenças remanescentes.

Ao se analisar a Informação Fiscal de fls. 1778/1784, verifica-se o seguinte:

2- Face às alegações e documentos juntados ao presente processo na impugnação apresentada, efetuamos análise e constatamos com relação aos levantamentos DS e DT questionados, que procedem parte das alegações.

Verificamos que o sistema informatizado de fiscalização se baseou nas GFIPs exportadas em vigor, em alguns casos houve apresentação de GFIPs sem movimentação, como por exemplo na filial 0016. Apesar do procedimento incorreto da empresa de retificar GFIP normal para “sem movimento”, houve de fato recolhimento em GPS com base na GFIP anterior. Constatamos incompatibilidades entre os cadastros da folha de pagamento meio magnético MANAD enviada pela empresa com o cadastro da GFIP, logo, este fato também permitiu o aparecimento de divergências.

Com relação ao 13º.salário, verificamos que a maioria dos valores referiam-se a 13º.salário de férias eventuais, rubrica lançada na GFIP como base de folha de pagamento normal e não de 13º.salário, mas que também tinham sido objeto de recolhimento em GPS. Sendo assim, o sistema informatizado caracterizou as rubricas como 13º.salário, gerando as divergências.

Constatamos, por fim, que a empresa deixou de incluir algumas rubricas na GFIP de determinados segurados empregados, como se pode verificar nos contracheques anexos e na planilha retificada, entre elas a rubrica férias de aulas eventuais.

Ou seja, a despeito dos vários erros cometidos pela Recorrente no preenchimento e transmissão de suas GFIPs, a fiscalização, em diligência, levou em consideração os documentos apresentados em conjunto com a impugnação e, basicamente, refez o trabalho de fiscalização. Isso fica evidenciado ao se comparar a planilha de fls. 174 e ss (“original”) com a planilha de fls. 1785 e ss (reformulada após a diligência). Tanto na planilha original como na reformulada, a autoridade lançadora comparou os valores constantes das GFIPs com os valores da folha de pagamento e apontou as diferenças existentes entre elas. Contudo, na planilha reformulada, os valores são consideravelmente menores do que os valores constantes da planilha original. Isto se deve justamente ao fato de que, na diligência, a autoridade lançadora levou em

consideração os documentos apresentados pela Recorrente na impugnação e abateu a maioria dos valores originalmente considerados como devidos.

A título de exemplo, na planilha original, foram apontadas divergências em relação a 18 empregados na competência de 02/2008. A soma dessas diferenças totalizava R\$ 10.168,47. Já na planilha reformulada, na mesma competência, a autoridade lançadora encontrou divergências entre GFIP e FOPAG de apenas 8 empregados, cuja soma totalizou R\$ 430,62.

A tese defensiva apresentada pela Recorrente na manifestação à informação fiscal (fls. 1882/1904) – repetida no recurso voluntário – é no sentido de que os valores considerados pela autoridade lançadora como declarados em GFIP estariam equivocados. Contudo, o raciocínio concatenado pela Recorrente para chegar a tal conclusão não leva como parâmetro os dados apresentados depois da diligência fiscal, mas apenas os dados originais.

Para comprovar a alegação de que a autoridade lançadora estaria levando em consideração valores diferentes dos declarados em GFIP, entendendo que a Recorrente deveria comparar os dados da planilha de fls. 1785 e ss (reformulada após a diligência) com as GFIPs por ela apresentadas às fls. 441 e ss, evidenciando que os valores indicados na planilha produzida pela fiscalização estariam incorretos. No entanto, isso não foi feito.

De todo modo, vejamos o que este comparativo revela, comparando alguns dos dados relativos à competência de 05/2008, mesma competência utilizada pela Recorrente para tentar comprovar sua tese. Na planilha reformulada (fl. 1785), verifica-se que a primeira segurada empregada listada pela autoridade lançadora é Juldete Virgilia Belem. Conforme indica a planilha, o valor constante da FOPAG em relação à segurada é de R\$ 1.656,84, ao passo que o valor declarado em GFIP seria de R\$ 1.419,71, o que resultaria numa diferença de R\$ 273,13. Para que a tese da Recorrente se mostrasse procedente, ao se analisar a GFIP correspondente à mesma competência, verificar-se-ia que o valor declarado em GFIP para a referida segurada seria exatamente igual ao constante da FOPAG. Contudo, ao se analisar as GFIPs da competência 05/2008 (fl. 626), verifica-se que para a segurada Juldete Virgilia Belem, foi declarado o valor de R\$ 1.419,71, exatamente o valor considerado pela autoridade lançadora. A situação se repete para o segurado Helvecio Patrocinio Magalhães (GFIP à fl. 642), Nelicio Faria de Sales (GFIP à fl. 629) e Gildene Cristina Tomé (GFIP à fl. 625).

Desse modo, não tendo a Recorrente conseguido provar suas alegações, entendendo que deve ser mantido o lançamento sobre os valores constantes do Levantamento DS (diferenças GFIP x FOPAG segurados empregados), exclusivamente em relação às competências 02, 05, 07, 08, 09, 10 e 11/2008), tal qual decidido pelo acórdão recorrido.

3.2. As bolsas de estudo

Da leitura do relatório fiscal, verifica-se que a acusação fiscal atinente às bolsas de estudo pagas pela Recorrente se pauta em dois fundamentos. O primeiro consiste no fato de que o benefício não é extensível a todos os segurados e o segundo, no fato de que as bolsas não têm relação com a capacitação do segurado para a atividade da Recorrente, “pois são ofertados cursos de engenharia, psicologia, educação física e vários outros” (fl. 34).

Quanto ao primeiro fundamento, a extensividade do benefício, o relatório fiscal destaca as cláusulas 34 e 37 da Convenção Coletiva de Trabalho atinente aos trabalhadores da Recorrente e conclui que “as bolsas de estudo são acessíveis apenas a sindicalizados e com vagas limitadas, não atendendo, portanto, o disposto na legislação da espécie, integrando dessa forma, a base cálculo das contribuições previdenciárias”. Quanto ao segundo fundamento, a correlação entre as bolsas e atividade da Recorrente, o relatório fiscal não traz nenhum detalhamento adicional.

Destaca-se, contudo, que, na Informação Fiscal apresentada em resposta à determinação de diligência, a autoridade lançadora agregou um terceiro fundamento à acusação fiscal atinente às bolsas de estudo (fl. 1782), consistente no fato de que as bolsas concedidas pela Recorrente não estariam fora do campo de incidência previdenciário porque seriam relativas à educação superior, enquanto a hipótese normativa isentiva se limitaria à educação básica.

Em sua defesa, alega a Recorrente que:

1. Todos os professores da instituição são sindicalizados, não havendo, assim, que se falar em distinção entre sindicalizados e não-sindicalizados;
2. Que as bolsas de estudo não tem natureza remuneratória, pois esta exige contraprestatividade, o que não se verifica no caso concreto;
3. Que as bolsas de estudo não têm caráter habitual, eis que concedidas por prazo determinado (enquanto durar o curso);
4. Que as bolsas de estudo concedidas têm relação com a atividade da Recorrente, eis que, como instituição de ensino com cursos em diversas áreas do conhecimento, é natural que seus professores e funcionários tenham formação em diversas áreas do conhecimento; e
5. Que a autoridade fiscal não poderia alterar a natureza não-salarial das bolsas, definida na convenção coletiva de trabalho.

Pois bem.

De início, adoto como minhas as razões de decidir apresentadas no Acórdão nº 9202-007.685, da 2ª Turma da CSRF, afastando, assim, as alegações da Recorrente quanto aos caracteres eventual e não-retributivo das bolsas de estudo:

Nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Repare-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do plano educacional mantido pela recorrente em benefício de seus empregados, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Aperceba-se, pois, que auxílio educação aqui referido ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

À época dos fatos analisados no presente caso concreto – 01 a 12/2008 – a redação do art. 28, § 9º era a seguinte:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Nota-se, assim, que a isenção referida no dispositivo acima abrange:

1. Planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – (LDB); e
2. Cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

1. Não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
2. Deve ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Com efeito, nos termos da Súmula CARF nº 149:

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Dessa forma, o simples fato de as bolsas analisadas no caso concreto serem voltadas à educação superior não é fundamento suficiente para afastar a aplicação da norma tributária isentiva.

Entretanto, como apontado anteriormente, a autoridade lançadora indicou outros dois fundamentos para a autuação: (i) a não extensividade do benefício a todos os empregados e dirigentes; e (ii) no fato de que as bolsas não têm relação com a capacitação do segurado para a atividade da Recorrente, “pois são ofertados cursos de engenharia, psicologia, educação física e vários outros” (fl. 34).

Em relação ao segundo fundamento indicado acima, entendo que assiste razão à Recorrente. Conforme seu contrato social (fls. 234/240), seu objeto social é:

ministrar educação superior, curso técnico e de tecnólogo, cursos sequenciais e de graduação, de extensão, de pós-graduação lato e stricto sensu, de mestrado e de doutorado e curso livre; prestar serviços de consultoria, pesquisa e treinamento. A sociedade poderá operar no sistema de franquia, com cessão de marca.

Não há, assim – ou, ao menos, a fiscalização não demonstrou – a existência de limitação do objeto social da Recorrente a uma ou outra área do conhecimento, que pudesse justificar a limitação das bolsas de estudo concedida aos seus trabalhadores determinadas áreas do conhecimento.

Apesar disso, entendo que procede a acusação fiscal quanto à extensividade do benefício ser limitada a apenas algumas parcelas dos trabalhadores da Recorrente.

Em primeiro lugar, porque a Recorrente não apresentou nenhuma prova tendente a comprovar sua alegação de que, no período fiscalizado, todos seus trabalhadores seriam sindicalizados. Dessa forma, não tendo a Recorrente produzido a prova que lhe incumbia, não há como prover seu pedido.

Além disso, a Convenção Coletiva de Trabalho 2008/2010 firmada entre o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar do Estado de Minas Gerais e o Sindicato dos Estabelecimento de Ensino de Minas Gerais Região Sudeste (fls. 86/106), em suas cláusulas 17ª e 18ª, impõe as seguintes condições para que o empregado pudesse usufruir da bolsa de estudos:

[...]

c) Estar o Auxiliar de Administração Escolar contratado pelo estabelecimento de ensino, no mínimo, há 6 (seis) meses...

d) cumprir no Estabelecimento de ensino jornada mínima de um turno de trabalho

Ou seja, as bolsas de estudo não são disponibilizadas a todos os auxiliares de administração escolar da Recorrente, mas apenas àqueles com mais de seis meses de contrato e com jornada mínima de um turno de trabalho.

Ante o exposto, voto por manter o lançamento relativamente aos valores do Levantamento BO.

3.3. Os pagamentos feitos a cooperativas de trabalho

Como relatado, a Recorrente foi autuada por não promover o recolhimento da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços prestados por cooperativas de trabalho, com fundamento no art. 22, IV da Lei nº 8.212/91.

Todavia, em sessão do STF realizada no dia 23/4/2014, o plenário da Corte, no julgamento do RE nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999. Eis a ementa desse julgamento:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União no RE nº 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Por fim, o RE nº 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015, tendo o Senado Federal suspenso os efeitos do referido dispositivo legal, por meio da Resolução nº 10/2016.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Diante do exposto, afastado o fundamento jurídico que sustentava a obrigação principal, voto por dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente e determinar a exclusão dos Levantamentos CM, CT e TC.

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO a preliminar e, no mérito DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para determinar a exclusão dos Levantamentos CM, CT e TC do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi