



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

Processo n° 17883.000284/2010-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.864 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. SEGURADOS
Recorrente SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

A Lei 10.666/2003 determina que, além das contribuições próprias incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais a seu serviço, as empresas são ainda responsáveis pelo desconto das contribuições devidas por estes à Previdência Social.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 11/11/2010, data da ciência do sujeito passivo, e somente houve os recolhimentos parciais até a competência 07/2005. Os fatos geradores das contribuições remanescentes apuradas ocorreram no período compreendido entre 08/2005 a 12/2006. Com isso, as competências posteriores a 07/2005 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

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 que: a) sejam excluídos os valores relativos ao aperfeiçoamento pessoal e bolsa de estudos a dependentes do segurado; e b) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, concernente à contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria, para as competências 08/2005 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 42/60) informa que a empresa deixou de recolher as contribuições relativas à parcela dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e de documentos contábeis, mas não declaradas em GFIP. Os valores foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL** → Trata-se de pagamentos efetuados a segurados, sob a denominação "Aperfeiçoamento de Pessoal", constantes das folhas de pagamento-rubrica/evento "114-Aperfeiçoamento Docente", como também, registrados nas contas contábeis "321011045 e 321012045, ambas, Aperfeiçoamento Pessoal", não considerados pela empresa na base de cálculo das contribuições previdenciárias;
2. **Levantamentos 4C e 4C1 - VIAGENS E ESTADIAS C INDIV** → Trata-se de valores pagos a segurados contribuintes individuais e contabilizados nas contas contábeis "321011040" e "321012040", ambas denominadas "Viagens e Estadias";
3. **Levantamentos 40 e 401 - VIAGENS E ESTADIAS** → Trata-se de valores pagos a segurados contribuintes individuais e contabilizados nas contas contábeis "321011040" e "321012040", ambas denominadas "Viagens e Estadias", referentes a passagens e hospedagem;
4. **Levantamentos BE e BE1 - BOLSA ESTUDO** → Referem-se a bolsas de estudos concedidas pela SOBEU a funcionários e/ou parentes destes (filhos e dependentes dos empregados e dirigentes da empresa). Em anexo, relação dos bolsistas nesta situação apresentada pela SOBEU, bem como, discriminativo nominal destes alunos bolsistas e respectivos valores de descontos a eles concedidos mensalmente, considerados assim, cada somatório mensal o respectivo salário de contribuição (Anexo XX);
5. **Levantamentos CI e CII - C IND DIF RAZÃO GFIP** → Trata-se de pagamentos efetuados pela SOBEU a segurados contribuintes individuais e apurados nas seguintes contas contábeis: 3.2.10.11.025 - Peças e Acessórios; 3.2.10.12.028 - Serviço de Manutenção de Máquinas e Equipamentos; 3.2.10.11.029 - Serviço de Manutenção de Bens e Instalações; 3.2.10.11.033 - Assessoria Contábil; 3.2.10.11.034 e 3.2.10.12.034 - Outros Serviços Profissionais -PJ;

3.2.10.11.035 e 3.2.10.12.035- Outros Serviços Profissionais -PF; 3.2.10.11.043 - Treinamentos e Cursos; 3.2.10.11.044 e 3.2.10.12.044- Despesa com Pesquisa; 3.2.10.11.053 - Vestibular Unificado; 3.2.10.11.061 e 3.2.10.12.061- Despesas Diversas. Pagamentos efetuados a pessoas físicas e lançados nestas contas contábeis, não constantes das folhas de pagamento e GFIP;

6. **Levantamentos ER e ER1 - EMPREGADOS DIF RAZÃO** → Trata-se de importâncias, não constantes das folhas de pagamento e GFIP, pagas pela SOBEU aos seus segurados empregados, e apurados nas seguintes contas contábeis: 3.2.10.11.025 - Peças e Acessórios; 3.2.10.11.029 - Serviço de Manutenção de Bens e Instalações; 3.2.10.11.034 e 3.2.10.12.034- Outros Serviços Profissionais - PJ; 3.2.10.11.053 - Vestibular Unificado; 3.2.10.11.035 e 3.2.10.12.035- Outros Serviços Profissionais- PF; 3.2.10.11.043- Treinamentos e Cursos; 3.2.10.11.044 - Despesa com Pesquisa; 3.2.10.11.061 e 3.2.10.12.061- Despesas Diversas. Em anexo, há a relação mensal e nominal dos segurados empregados, os valores pagos e registrados em cada conta contábil envolvida, contendo também, o respectivo salário de contribuição e desconto de cada empregado informados pela SOBEU em suas GFIP, para determinar a devida e respectiva contribuição de cada um destes segurados (ANEXO XVIII).

Esse Relatório Fiscal informa ainda que o contribuinte teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 11/11/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 77/88), alegando, em síntese, que:

1. o recurso por ela impetrado contra o Ato Cancelatório 01/2009 é dotado de efeito suspensivo, inclusive como já assentou entendimento a 12ª Turma da DRJ/SP1. Uma vez comprovada a pendência de apreciação do citado recurso, é necessária a suspensão deste processo até ulterior trânsito em julgado administrativo do Ato Cancelatório 01/2009 (Processo 17883.000049/2009-13). Requer a reunião de todos os processos advindos desta ação fiscal e questiona a representação fiscal para fins penais, a qual só poderia ser feita após a constituição definitiva do crédito tributário;
2. ocorreu a decadência das competências até outubro de 2005, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as Contribuições Previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que há provas quanto ao recolhimento parcial das contribuições;

3. não há prova nos autos do não pagamento das contribuições ora exigidas, não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de provar a ausência deste pagamento;
4. requer que seja julgado improcedente o lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-37.274 da 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 114/119) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que foram excluídos os valores declarados extintos pela decadência até a competência 07/2005, inclusive.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Volta Redonda/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processa e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que, antes do lançamento, estava amparada por recurso com efeito suspensivo contra o Ato Cancelatório de sua imunidade (processo nº 17883.000049/2009-13), e, portanto, ainda gozava da isenção previdenciária, assim solicita a anulação do presente lançamento ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a superveniência do trânsito em julgado dos autos do processo que trata da matéria de cancelamento da sua imunidade tributária (processo nº 17883.000049/2009-13).

Inicialmente, cumpre esclarecer que os valores apurados no presente lançamento fiscal referem-se à contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria.

Por sua vez, as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, posteriormente foram substituídos pela Lei 12.101/2009, ficam imunes (isentos) do pagamento das contribuições, a cargo da empresa, descritas no art. 22 da Lei 8.212/1991. Todavia, continuam sendo obrigadas a descontar as contribuições previdenciárias dos segurados obrigatórios do RGPS (empregado, trabalhador avulso e contribuintes individuais) que lhe prestam serviços – conforme art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991 e art. 4º da Lei 10.666/2003 –, bem como estão obrigadas a descontar e recolher as contribuições previdenciárias oriundas da incidência de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra – nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991 –, e da incidência sobre a receita bruta da comercialização da produção rural adquirida de segurado especial ou de produtor rural pessoa física – conforme art. 30, inciso IV, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Com isso, percebe-se, então, que a imunidade atinge somente as contribuições a cargo da própria pessoa jurídica imune (cota patronal) previstas nos incisos I a IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, mas não atinge as contribuições que ela é obrigada a descontar de outros contribuintes. Logo, todas as contribuições que a pessoa jurídica imune for obrigada a descontar de outros contribuintes, ela será obrigada a recolher os valores descontados. Sendo assim, a alegação de que a Recorrente seria uma entidade beneficente de assistência social, imune à incidência de contribuição previdenciária, é impertinente ao presente processo, eis que este objetiva apurar, exclusivamente, a contribuição previdenciária referente à parcela dos segurados obrigatórios do RGPS, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços – conforme art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991 e art. 4º da Lei 10.666/2003 –, portanto, fora do campo da imunidade.

Lei 8.212/1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

Lei 10.666/2003:

*Art. 4º. Fica **a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração**, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).*

Diante desse contexto jurídico e fático, entende-se que não há espaço na legislação previdenciária para acatar a alegação da Recorrente de que, antes do lançamento fiscal, gozava de imunidade da contribuição previdenciária, já que o presente processo trata-se, exclusivamente, da contribuição que ela é obrigada a descontar dos segurados obrigatórios do RGPS que lhe prestam serviços. Logo, essa alegação da Recorrente é impertinente, inoportuna e genérica, não ensejando qualquer nulidade ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios juntados aos autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, configurada na contribuição previdenciária dos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontada e não recolhida em época própria, para as competências remanescentes 08/2005 a 12/2006.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal e seus anexos, complementados pelos documentos acostados pela Recorrente, são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD, fls. 39/40)), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Débito (DD, fls. 04/23), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA); base de cálculo declarada nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que seja declarada em parte a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 10/2005 foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004. *in verbis*:

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

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

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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

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

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

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

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por conseqüência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. 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'.

2. 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.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e

portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento. (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

.....

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2005 a 12/2006 e foi efetuado em 11/11/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 01).

Posteriormente, por meio da decisão de primeira instância, os valores compreendidos entre as competências 01/2005 a 07/2005 foram excluídos (fls. 120/137) em decorrência da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, pois ficou constatado que, nessas competências, houve recolhimentos parciais.

Constata-se ainda que, para as competências 08/2005 a 02/2006, não há qualquer recolhimento (pagamento) de contribuições previdenciárias, conforme documento de Consulta Conta-Corrente da Recorrente (fl. 70, processo 17883.000283/2010-84). Assim, a partir da competência 08/2005 não há espaço jurídico para o reconhecimento da decadência tributária, não cabendo a aplicação da regra estampada no § 4º do art. 150 do CTN, nem a regra prevista no art. 173 do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal remanescente refere-se às competências 08/2005 a 12/2006 e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:**A Recorrente argumenta que pagou a verba intitulada “aperfeiçoamento de pessoal/aperfeiçoamento docente” (auxílio-educação) para alguns empregados que preencheram os requisitos previstos no acordo ou convenção coletiva de trabalho, assim, solicita a exclusão dos valores lançados nos levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL.**

Em decorrência dos documentos acostados aos autos – especificamente os acordos coletivos de trabalho (anos 2004, 2005 e 2006) – e da aplicação da retroatividade benéfica da legislação tributária (art. 106 do CTN), entende-se que os valores apurados nos “levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL” devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, conforme as razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas.

O Fisco entende que os valores pagos a título de “aperfeiçoamento de pessoal/aperfeiçoamento docente” devem ser caracterizados como salário de contribuição, já que tais valores não eram concedidos a todos os empregados, nos seguintes termos do Relatório Fiscal (fls. 42/60):

“[...] 6.1. Levantamentos 45 e 451:

6.1.1. Trata-se de pagamentos efetuados a segurados, sob a denominação "Aperfeiçoamento de Pessoal", constantes das folhas-de-pagamento -rubrica/evento "114-Aperfeiçoamento Docente", como também, registrados nas contas contábeis "321011045 e 321012045, ambas, Aperfeiçoamento Pessoal", não considerados pela empresa na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

6.1.4. Foram solicitados os Acordos/Convenções Coletiva de Trabalho, onde verificamos (Anexo VIII):

6.1.4.1. Na Convenção Coletiva de Trabalho feita entre o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar do Estado do Rio de Janeiro e o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino Superior do Estado do Rio de Janeiro, de 07/07/2004, em sua Cláusula 20, somente especifica:

"Cláusula 20 - DA LICENÇA REMUNERADA

Se for do interesse do estabelecimento de ensino, poderá ser concedida licença remunerada ao empregado, para realização de curso de aperfeiçoamento, ficando tal benefício a critério único do empregador. Parágrafo único - Os empregados beneficiados com a licença remunerada para a realização de curso de aperfeiçoamento obrigam-se a prestar serviços ao estabelecimento de ensino por prazo idêntico ao da licença, sob pena de devolver ao empregador os salários percebidos e demais vantagens, inclusive monetariamente corrigidos."

6.1.4.2. Nos Acordos Coletivos de Trabalho efetuados entre o Sindicato dos Professores do Sul Fluminense - SINPRO e a SOBEU, firmados em décima-sexta e décima-sétima; trigésima-terceira e trigésima-quarta, respectiva, estabelecem:

*"A SOBEU, levando em conta seus interesses, **garantirá aos professores que tenham no mínimo dois anos de efetivo exercício na Instituição**, regularmente inscritos em cursos de mestrado, ou doutorado, pertinentes ao curso em que lecionem, e que atenda ao desenvolvimento do pluralismo de idéias e concepções pedagógicas, nos termos do art. 203, III, da Constituição Federal: (grifei)*

a) redução de vinte por cento da carga horária pelo período de um ano;

b) redução de vinte por cento da carga horária de permanência, para elaborar a dissertação, ou tese, por período de seis meses.

O professor beneficiado, na forma das alíneas "a" e "b" desta cláusula, obriga-se a fazer constar de sua dissertação, ou tese o nome da SOBEU, que lhe concedeu o citado benefício."

"A SOBEU poderá conceder aos seus professores licença de até dez dias por semestre, sem prejuízo do salário, para que o docente participe de cursos, congressos, seminários e outros eventos culturais e/ou científicos que se destinem ao aprimoramento acadêmico."

6.1.5. Pelo acima exposto, verifica-se:

6.1.5.1. Não há nenhuma cláusula nos Acordos/Convenções de Trabalho concedendo aos empregados da SOBEU o direito a receberem valor relativo a plano educacional que vise a cursos de capacitação e qualificação profissionais.

*6.1.5.2. O que temos, é a concessão de licenças remuneradas e redução da carga horária, mesmo assim, não extensiva a todos os empregados e dirigentes, **tendo em vista a exigência para os professores obterem este tipo de benefício, a necessidade de possuírem no mínimo dois anos de efetivo exercício na Instituição.** (g.n.) [...]"*

Extrai-se do entendimento do Fisco, ratificado pela DRJ, que a norma de isenção do art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991 não se aplica ao caso ora analisado, porque o auxílio-educação ("aperfeiçoamento de pessoal/aperfeiçoamento docente") somente era concedido aos funcionários que possuíam mais de dois anos de vínculo empregatício, e, a partir disso, afirma que o auxílio-educação não era concedido a todos os seus empregados e dirigentes.

Ocorre, contudo, que a regra de isenção estampada no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991 sofreu alteração legislativa por meio da Lei 12.513/2011 e passou a prevê outros requisitos para viabilizar a isenção tributária, que foram: (i) valor pago deverá ser vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados; (ii) não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (iii) valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário de contribuição, o que for maior.

Lei n. 8.212/1991:

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

(...)

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

~~t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)~~

~~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).~~

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: **(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)**

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do *salário-de-contribuição*, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

No caso em tela, os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive **não exigiu** mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes (requisito ii). Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Mesmo havendo dúvida sobre o correto enquadramento do fato delineado pelo Fisco como campo de incidência da contribuição previdenciária, seja na regra anterior dada pela Lei 9.711/1998 – entendimento capitaneado pelo Fisco –, seja na regra atual dada pela Lei 12.513/2011, faz-se necessário realizar uma interpretação sistemática da legislação tributária e, com isso, a retroatividade deverá ser obrigatória, pois, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, conforme deixa claro o art. 112, incisos I e II, do CTN.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:***

*I - **à capitulação legal do fato;***

*II - **à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;** (g.n.)*

*III - **à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;***

*IV - **à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.***

Logo, para a averiguação de que a Recorrente cumpriu os requisitos da norma de isenção, **levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL**, deverá ser aplicada a regra estampada no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011, ao qual não mais exige que o mesmo plano educacional seja disponibilizado a todos os empregados e dirigentes.

Por sua vez, percebe-se que o auxílio-educação (“aperfeiçoamento de pessoal/aperfeiçoamento docente”) era concedido a todos os funcionários que tivessem completado dois anos de contrato com a Recorrente, conforme constata-se nas regras previstas nos acordos coletivos de trabalho (fl. 46): “***A SOBEU, levando em conta seus interesses, garantirá aos professores que tenham no mínimo dois anos de efetivo exercício na Instituição (...)***”. Nesse particular, entende-se que esse prazo estipulado para a concessão do benefício educacional, por si só, não é suficiente para caracterizar que os valores foram pagos em desobediência a regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, já que se trata de apenas um prazo de carência, previsto em norma interna da empresa ou em acordo coletivo de trabalho e com amplitude geral, aplicando-se a todos os funcionários da Recorrente. Esse entendimento está consubstanciado em julgados manifestados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), abaixo transcritos.

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. VALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CONVÊNIO SAÚDE. LEI Nº 8.212/91. EXCLUSÃO. DESPESA COM ALUGUEL. SÚMULA 7/STJ.

(...)

IV - A estipulação de prazo de carência para que os empregados da empresa façam jus ao auxílio escolar e ao convênio-saúde não retira o caráter de generalidade prevista na Lei nº 8.212/91, não se configurando os valores pagos com tais benefícios, portanto, como salário-de-contribuição. (g.n.)

V - Recurso Especial parcialmente provido (STJ. Resp 1057010/SC . Relator Min. Francisco Falcão. Primeira Turma. DJe. 04/09/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 II, DO CPC. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. LIMITE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC. VALORES)PAGOS A, TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO § 2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL.

(...)

8. O auxílio educação pago pela Embargante aos seus funcionários, de forma eventual, para aqueles que estivessem frequentando cursos regulares de 2º e 3º graus, tem natureza tipicamente indenizatória, não se configurando como salário-de-contribuição.

9. A exigência de um período mínimo de trabalho na empresa não configura discriminação, a afastar a aplicação do disposto no art. 28, § 9º. alínea "t". da Lei nº 8.212/91. (g.n.)

(...)

"O critério estabelecido pela empresa não exclui qualquer funcionário do benefício, apenas condiciona, com base em critérios razoáveis, o acesso a tais vantagens à satisfação de determinados requisitos.

(...)

O apego exagerado ao sentido literal da expressão 'todos os trabalhadores' neste caso, conduz a uma conclusão injusta e contrária à verdadeira intenção do legislador que foi incentivar às empresas que concedem benefícios importantes ao pleno desenvolvimento dos trabalhadores.

(...)

(STJ. REsp 953742/SC. Relator. Min. José Delgado. Primeira Turma. DJe. 10/03)

Fica consignado ainda que há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo que o auxílio-educação 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, conforme transcrição abaixo.

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.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013)

Nesse passo, de acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:**

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (g.n.)

Nesse caminhar, percebe-se que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre a verba paga a título de “aperfeiçoamento de pessoal/aperfeiçoamento docente” (auxílio-educação, levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL), eis que os elementos probatórios juntados aos autos apontam que a Recorrente cumpria a regra matriz prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991.

Diante desse contexto fático e jurídico, entende-se que os valores apurados nos “**levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL**” devem ser excluídos do

presente lançamento fiscal, eis que o auxílio-educação, concedido pela Recorrente aos segurados empregados, constitui investimento na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado como salário utilidade. Esse entendimento está consubstanciado na regra prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011, c/c as regras do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, e do art. 112, incisos I e II, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), bem como está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A recorrente alega que os valores das bolsas de estudo fornecidas aos empregados (funcionários) e aos seus dependentes (filhos) não poderiam integrar a base de incidência das contribuições previdenciárias.

Pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas, entende-se que tal alegação deverá ser acatada.

Sobre o assunto assim justificou o Fisco para lavrar a autuação:

“[...] 6.4. Levantamentos BE e BE1:

6.4.1. Referem-se a bolsas de estudos concedidas pela SOBEU a funcionários e/ou parentes destes.

6.4.2. Conforme já exposto anteriormente, no item 6.1., o art. 28 inciso I, da Lei 8.212/91, estabelece:

"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." (grifei)

6.4.3. Já o § 9º, alínea "t" do art. 28, da Lei 8.212/91, determina:

"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." (grifei)

(...)

6.4.5. Como já esclarecido, por remuneração entende-se todo pagamento, pactuado contratualmente ou não, visando valorar o serviço executado.

6.4.6. Este pagamento pode ser em espécie ou por meio de qualquer outro bem ou serviço, os quais passam a integrar o patrimônio do trabalhador. A regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário. Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará o salário para todos os efeitos legais. A CF menciona "os ganhos habituais", ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, sejam eles em dinheiro ou utilidades. [...]” (Relatório Fiscal, fls. 42/60)

Percebe-se, então, que a fundamentação adotada foi exclusivamente o fato de que a isenção do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, não se estende à concessão de bolsas de estudo concedidas aos segurados empregados (funcionários) da Recorrente.

Por sua vez, entende-se que as bolsas de estudo fornecidas exclusivamente aos funcionários, mesmo que sejam relativas a cursos de ensino superior e pós-graduação, como se dá no caso dos autos, entendo que devam ser consideradas como qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida, nos termos da alínea “t” § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, *verbis*:

Art. 28 (...)

(...)

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

t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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).

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Conforme se verifica do Relatório Fiscal não fora imputada à Recorrente o fato de que o benefício não era estendido ou acessível a todos os segurados, de modo que não

fora verificado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva supramencionada.

Acresça-se que o artigo 458, §2º, da CLT afirma que “*não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador*” (...) “*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático*”.

Na mesma linha, já decidiu esta Corte Administrativa (CARF), conforme se verifica do julgamento do processo 13976.000617/2007-24 (sessão de 23/08/2011, proferido pela Eg. 4ª Câmara 2ª Seção de julgamentos), a seguir:

“[...] ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do autodeinfracção, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

(...)

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. BOLSA DE ESTUDOS NÃO INCIDÊNCIA

Não deve incidir contribuição previdenciária em relação à Bolsa de Estudo que vise a qualificação do funcionário, mesmo que destinada ao ensino superior, desde que haja impessoalidade.

Recurso Voluntário Provida. [...]”

E, da mesma forma, também já julgou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto,

não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

Com relação às bolsas de estudo concedidas aos dependentes (filhos e outros) dos segurados empregados da Recorrente, constata-se que os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive **não exigiu** mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e **incluiu**, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados. Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

De acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

Art. 458. (...)

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:***

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (g.n.)

Ademais, em matéria tributária não se pode autorizar a incidência do tributo porque a lei não a exclui expressamente de sua base de cálculo. Tratando-se de contribuição compulsória, é necessário que haja explícita previsão legal determinando a sua incidência, já que havia regra determinado que o valor relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa estaria fora da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Diante desse contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudo **concedidas aos funcionários (empregados) da Recorrente, assim como aos seus dependentes (filhos)**, devem ser excluídos dos **levantamentos BE e BE1 - BOLSA ESTUDO**.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e

§ 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo**.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996**. (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam excluídos os valores apurados nos “**levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL**” e nos “**levantamentos BE e BE1 - BOLSA ESTUDO**”; e (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Ronaldo de Lima Macedo.