



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

Processo nº 37316.003952/2006-35
Recurso nº 142.694
Resolução nº 2401-00.069 – 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária
Data 20 de agosto de 2009
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente COLÉGIO CIDADE DE PIRACICABA LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

RESOLVEM os membros da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência. Vencido o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo (relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Redatora Designada

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração – AI nº 35.641.538-4, com lavratura em 31/03/2005, posteriormente cadastrado na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho. A penalidade aplicada foi de R\$ 333.739,49 (trinta e três mil, setecentos e trinta e nove reais e quarenta e nove centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fl. 19/21, a empresa deixou de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP os fatos geradores relativos às bolsas de estudo fornecidas aos filhos dos segurados empregados e contribuinte individual (sócio da empresa).

Foi colacionada planilha indicando os valores relativos às bolsas para cada segurado beneficiário.

A autuada apresentou impugnação, fls. 53/56, onde alega que o valor da multa aplicada sequer tem liquidez, haja vista que os valores presentes nas NFLD correlatas foram determinados por aferição indireta.

Pede que a multa seja afastada até que sejam analisadas as referidas NFLD.

O processo foi baixado em diligência, fl. 67, para que fosse retificado o valor da multa, porquanto as NFLD conexas sofreram retificação.

O fisco apresentou, fls. 68/70, planilha demonstrativa da retificação determinada pelo órgão de primeira instância.

Tendo sido cientificada da redução do valor da multa, a empresa não se manifestou.

O órgão *a quo* declarou procedente a autuação, fls. 78/84.

Não se conformando, a autuada interpôs recurso voluntário, fls. 88/129, no qual alega, em síntese, que a decisão vergastada é obscura, mormente quanto ao item 10, onde se afirma que a NFLD nº 35.641.536-8 foi tornada, sem complementar o sentido da oração.

Ainda em preliminares, suscita a nulidade do lançamento por falta de cientificação da última prorrogação do MPF e pela descrição sumária constante do mandato, que, conforme entende, não autoriza a promover nova notificação de lançamento de débito e defende a decadência de parte do débito, com a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Advoga que o critério material desta exação fiscal não encontra amparo no texto Constitucional, que dispõe sobre o direito dos trabalhadores ao custeio da educação no art. 205 e estabelece, no art 212, fonte adicional de recursos recolhida pelas empresas, buscando a gratuidade da educação como princípio universal e fundamental para a garantia da cidadania.

O fato que a auditoria quer tributar não se subsume aos ditames da Lei n.º 8.212/1991, posto que as bolsas de estudo concedidas aos empregados, dirigentes e seus dependentes não pode ser tratado como salário de contribuição previsto no art. 28, I, da citada Lei.

Sustenta que os valores relativos a planos educacionais são investidos para o trabalho, e não pelo trabalho, deixando de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Aduz adicionalmente que, configurada a lucratividade da empresa e comprovados os vários acordos coletivos de trabalho para repasse aos segurados empregados e dependentes de bolsas de estudos, não há que se falar em possibilidade da cobrança da exação fiscal combatida, de vez que o benefício foi extensivo a todos os obreiros e dirigentes.

Cita o art. 218 da CF para concluir que um dos aspectos mais inovadores da Carta de 1988 reside na descaracterização da participação dos empregados no lucro e na formação educacional como dever do empregador, e a Lei nº 8.212/91, em obediência a esse preceito, isentou de contribuição previdenciária o valor relativo ao plano educacional, na alínea "t", do § 9º, do art. 28.

Argumenta que a não concessão da bolsa de estudos importaria em descumprimento do acordo firmado, o que sujeitaria a recorrente a aplicação das sanções de praxe.

Assevera que é absurdo o arbitramento do crédito relativo ao referido pagamento, inclusive com a multa adicional em decorrência da não informação da remuneração em GFIP, e que as justificativas da fiscalização para o seu procedimento não têm base técnica ou legal sustentável.

Advoga que o arbitramento não poderia considerar a tabela de preços da escola, mas sim os custos dos serviços prestados por aluno.

Colaciona farta jurisprudência sobre a matéria e insurge-se contra a indicação dos sócios e procuradores da recorrente como co-responsáveis pelo débito.

É o relatório.


3

VOTO VENCIDO

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

O primeiro ponto de discórdia trazido pela recorrente diz respeito à obscuridade na decisão *a quo*. Aduz que o *decisum*, em determinada passagem, afirma que a NFLD n.º 35.641.536-8 foi “tornada”, sem no entanto complementar o sentido do verbo.

Tenho como exagerada essa afirmação. Fazendo a leitura do item 10 da DN, é fácil concluir que os termos ali expostos são inteligíveis, malgrado tenha havido a supressão da palavra “nula”. Eis o texto na ali consignado:

10. Antes de dar seguimento a essa Decisão, convém esclarecer que a NFLD n.º 35.641.536-8, de 01/04/2005 (mencionada na presente impugnação), foi tornada pela Decisão-Notificação n.º 21.424.4/0005, de 16/08/2005, por conter vício formal insanável, e substituída pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 35.834.286-4, de 08/11/2005.

Vê-se que o lapso de digitação que omitiu a palavra “nula” do texto não foi suficiente para lhe retirar o sentido, com o que não houve qualquer prejuízo ao sujeito passivo que pudesse conduzir à declaração de nulidade da decisão ou mesmo preterição de requisito normativo essencial.

Não se vislumbra na espécie quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972.. Também não enxerguei em toda decisão de primeira instância omissão que pudesse acarretar cerceamento ao direito de defesa da autuada. Afasto, portanto, essa preliminar.

Passo a análise do argumento que pugna pela nulidade do AI em razão da falta de ciência da última prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e também da alegada falta de autorização para que o fisco lavrasse nova NFLD.

Alega o recorrente que a prorrogação do MPF emitida em 27/10/2005 não foi cientificada ao representante legal da empresa, além de que a ordem era dirigida para revisão de lançamento e não para lavratura de novo auto de infração.

Analisando os autos, pode-se constatar que a alegação é totalmente dezarrazoada. É que o MPF que deu amparo a lavratura do AI sob questão foi emitido em 30/04/2005, fl. 12, não havendo no mesmo qualquer menção a revisão de lançamento. Consta do mandato a ciência da empresa em 31/03/2005. Portanto, esse argumento está em dissonância com os elementos constantes nos autos, até porque a data citada no recurso diverge daquela consignada no MPF que deu guarida à presente autuação.

4
[Assinatura]

A decadência do direito do fisco de lançar a multa deve ser reconhecida, embora que, parcialmente. É cediço que após a edição da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), o prazo de que dispõe o fisco para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias passou a ser regido, com efeito retroativo, pelas disposições do Código Tributário Nacional – CTN, posto que o art. 45 da Lei n.º 8.219/1991 foi declarado inconstitucional.

Esse posicionamento da Corte Maior traz impacto não só em relação às exigências fiscais decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, mas interfere também nos lançamentos das multas por desobediência a deveres instrumentais vinculados à fiscalização das contribuições. Diante disso, fixou-se a interpretação de que, uma vez ocorrida a infração, teria o fisco o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento da multa correspondente.

Assim, havendo o descumprimento da obrigação legal, o prazo de que o fisco disporia para constituir o crédito relativo à penalidade seria o prazo geral de decadência, fixado no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

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;

(...)

Não há nessa situação o que se cogitar de aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN, uma vez que esse é dirigido apenas ao lançamento por homologação e o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória é um típico caso de lançamento de ofício.

Tendo-se em conta que a empresa tomou ciência da autuação em 01/04/2005, pelo critério acima, o período da autuação, 01/1999 a 04/2004, já estava parcialmente alcançado pela decadência.

Nesse sentido, já não poderia mais ser lançada a multa relativa às infrações ocorridas no período de 01/1999 a 11/1999, devendo essas competências serem expurgadas do AI sob cuidado.

A preliminar relativa impossibilidade de arrolar o presidente e os diretores da recorrente como devedores solidários não deve ser acolhida. É preciso que se tenha em conta que a relação de representantes legais da empresa, que constitui anexo do AI, é uma formalidade prevista nas normas de fiscalização que tem cunho meramente informativo, não causando qualquer ônus, na fase administrativa, para as pessoas elencadas. Somente após o trânsito administrativo da lide tributária é que o órgão responsável pela inscrição em Dívida Ativa verificará a ocorrência dos pressupostos legais para imputação da responsabilidade tributárias aos representantes da pessoa jurídica. Assim, nessa fase processual não há o que se falar em responsabilidade solidária dos gestores da empresa.

Passemos agora ao mérito da questão, que se resume em verificar se sobre as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados e do administrador do Colégio autuado haveria incidência de contribuições previdenciárias.

Para o deslinde da celeuma, passo a tecer comentários sobre a legislação que regula a cobrança de contribuições para financiamento da Seguridade Social.

As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea "a" do inciso I da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela EC n.º 20/1998):

Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

Observe-se que a Lei Maior, a princípio permite a exação para a Seguridade Social sobre pagamentos efetuados pelo empregador, a qualquer título, a pessoa que lhe preste serviço, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao obreiro.

A Lei n.º 8.212/1991 confere eficácia à citada determinação constitucional, tratando da contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos empregados nos seguintes termos:

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 26/11/1999).

(...)

Temos que o conceito previdenciário de remuneração, o chamado salário-de-contribuição, é bastante amplo, o qual também é cuidado no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.121/1991, nestes termos:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997).

Como se pode observar, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tendo-se em conta a abrangência do conceito, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

É importante que se diga que o propósito do legislador foi de explicitar na lei todas as hipóteses de não incidência de contribuição, em lista exaustiva. Veja-se que a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/1997, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao citado dispositivo, ficando claro que, no preceptivo em questão (§ 9.º do art. 28), estão dispostas hipóteses de não incidência em lista *numerus clausus*.

Enfocando as hipóteses previstas na alínea “t”, a impugnante afirma que o lançamento sob desvelo não encontra amparo na legislação de regência. Eis o dispositivo invocado:

§ 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;

(...)

Observe-se que no dispositivo transcrito que a previsão de não incidência refere-se a educação básica e aos cursos de capacitação profissional disponibilizados aos empregados e dirigentes das empresas, não aos seus dependentes, como quer a recorrente.

Na apreciação do alcance da norma sob comento, temos que ter em vista que, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional – CTN, a norma isentiva tem que ser interpretada restritivamente, não cabendo ao aplicador ampliar-lhe o alcance para dispensar o contribuinte do pagamento de tributo.

Nessa linha, a norma é enfática ao prescrever “...*todos os empregados e dirigentes*”, sendo descabida à interpretação que estenda a não incidência de contribuição para os casos em que as bolsas de estudo são concedidas aos dependentes dos trabalhadores e dirigentes.

7
Klein

Não é razoável se aceitar o argumento de que as bolsas são fornecidas para o trabalho e não pelo trabalho, com o que não teriam caráter salarial. Somente se poderia encontrar vinculação entre o benefício fornecido e a necessidade da empresa, caso as bolsas fossem disponibilizadas, digamos, para a educação ou aperfeiçoamento de professores e de servidores administrativos, jamais para os dependentes.

Não há que se negar também que a concessão das bolsas vem representar um ganho patrimonial para os empregados e dirigentes, na medida em que esses deixam de arcar com os custos educacionais de seus dependentes. Esses valores caracterizam-se sim como remuneração indireta, pelo que devem ser tributados.

Em que pesem os argumentos trazidos à baila pela recorrente, não há como negar que a Lei nº 8212/1991 é a lei que rege as relações tanto dos trabalhadores quanto dos empregadores com a Previdência Social. Com efeito, o artigo 28, inciso I da Lei nº 8212/91 define o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, para o empregado e trabalhador avulso, como sendo o total da 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 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, da convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Também em relação aos contribuintes individuais a norma é clara ao afirmar que a base de cálculo para as contribuições é a remuneração por uma ou mais empresas a que preste serviços sem vínculo de emprego (art. 28, III), da qual pelos mesmos motivos acima expostos não podem ser excluídas as bolsas de estudos fornecidas pelo estabelecimento do qual é dirigente para os seus dependentes.

Não há o que se falar de subordinação das regras citadas à legislação trabalhista, porquanto é cediço que o direito previdenciário é ramo jurídico que detém autonomia, não devendo ser considerada a alegação de que esse não poderia contrariar às normas da CLT. A maior prova disso é que há verbas, a exemplo do auxílio doença acidentário, em que há incidência de FGTS e isenção de contribuição previdenciária.

Como bem asseverou o julgador monocrático, o fato da disponibilização das bolsas estar previsto em norma coletiva de trabalho não altera sua natureza frente as normas tributárias. É certo que as Convenções Coletivas de Trabalho são de observância obrigatória para as partes, todavia, não estão acima da legislação de custeio da Seguridade Social.

Em razão do princípio da estrita legalidade tributária, nosso ordenamento não admite que acordos entre patrões e empregados venham afastar a incidência tributária sobre parcelas pactuadas.

Por entender que há incidência de contribuições previdenciárias fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes, certo estou de que há a obrigação da empresa de declarar os valores correspondentes na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, estando a autuação sintonizada com as normas de regência, conforme apontado no relato do fisco.

Por fim, verifiquemos a questão concernente ao erro nos parâmetros de aferição da matéria tributável, posto que essa influencia diretamente no cálculo da penalidade.

Entendo que na espécie não há sequer o que se falar em arbitramento, posto que o valor tomado como base de cálculo, para cada empregado, corresponde ao somatório das quantias relativas à matrícula e mensalidade do dependente vinculado. Portanto, o valor tomado como matéria tributável foi obtido diretamente do benefício usufruído pelo segurado, não se podendo falar na espécie de obtenção da base de cálculo por meios indiretos.

Não posso dar razão à recorrente quando alega que a incidência da contribuição deveria se dar sobre o custo de cada aluno. É que, se os empregados/diretor contemplados com as bolsas fossem arcar com essas despesas, o desembolso seria pelo custo de mercado, além de que a empresa deixa de receber as quantias correspondentes, ou seja, o valor do benefício corresponde ao valor que é normalmente pago pelos alunos em geral.

Por outro lado, a empresa limitou-se a alegar o erro na quantificação da base tributável, sem, no entanto, apresentar qualquer cálculo que pudesse servir de contraponto aos valores apurados pela fiscalização.

No entanto, há um reparo a ser feito quanto à aplicação da penalidade. É que ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009. Nessa toada, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual é mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Deve-se, então, limitar a multa do presente AI ao valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas nas NLFD correlatas.

Diante do exposto, acolho parcialmente a preliminar de decadência, para excluir do AI as competências de 01 a 11/1999, afastando as demais. No mérito, voto pelo provimento parcial do recurso para adequar o valor da multa, considerando-se aplicação da norma mais favorável, conforme acima exposto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Divirjo do entendimento do ilustre relator por considerar que existe um óbice ao julgamento do Auto de Infração em questão, vista a existência de NFLD correlata lavrada durante o mesmo procedimento fiscal.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Apesar de terem sido apresentados e rebatidos diversos argumentos em sede de recurso, entendo haver uma questão prejudicial ao presente julgamento. A decisão da procedência ou não do presente auto-de-infração está ligado à sorte das Notificações Fiscais lavradas sob fatos geradores de mesmo fundamento, sendo que não foi possível identificar qual o fato gerador objeto de cada uma delas e existência de decisão final a respeito das mesmas.

Assim, para evitar decisões discordantes faz-se imprescindível a análise conjunta com as referidas Notificações Fiscais.

Dessa forma, este auto-de-infração deve ficar sobrestado aguardando o julgamento das NFLD conexa(s). Caso as referidas NFLD já tenham sido quitadas, parceladas ou julgadas deve ser colacionada tal informação aos presentes autos. No caso, requer seja realizado detalhamento acerca do resultado, do período do crédito e da matéria objeto da NFLD (ou seja, individualizando o resultado em relação a cada um dos fatos geradores apurados), para que se possa identificar corretamente a correlação e proceder ao julgamento do auto em questão.

CONCLUSÃO:

Voto pela CONVERSÃO do julgamento EM DILIGÊNCIA, devendo ser sobrestado este auto-de-infração até o transito em julgado das Notificações Fiscais conexas e prestadas as informações nos termos acima descritos. Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado deve ser conferida vistas ao recorrente, abrindo-se prazo normativo para manifestação.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora Designada