



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

Processo n° 14041.000764/2008-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.850 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 13/08/2008

FOLHA DE PAGAMENTO DE AUTÔNOMOS.

A elaboração de folha de pagamento específica para autônomos cumpre a obrigação acessória de elaborar folha de pagamento.

BOLSAS DE ESTUDOS.

Não incide contribuição previdenciária sobre bolsa de estudos ofertadas a todos os segurados. A não inclusão de tal verba em folha de pagamento não constitui infração.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto declarou-se impedido.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, Acórdão 03-30.487 da 5ª Turma, que julgou o lançamento procedente.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

Trata-se de auto-de-infração AIOA DEBCAD 37.129.970-5, lavrado em 13/08/2008, por infringência ao art 32, inciso I, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso I e §90, do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, uma vez que, segundo o Relatório Fiscal da Infração de fls. 09/11, a autuada deixou de preparar folha-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos do período de 01 a 12/2004.

Relata o auditor autuante que duas distintas práticas efetuadas pela autuada caracterizam a presente autuação, ambas durante todo o ano de 2004:

a) remunerar segurado contribuinte individual a seu serviço, declarando-os em GFIP e não fazê-los constar das respectivas folhas de pagamento;

b) deixar de incluir, nas folhas de pagamento, a importância paga aos segurados empregados que aderiram ao Programa de Desenvolvimento de Pessoal, instituído pela Portaria 'N' CNC nº 267/99, que prevê que a autuada concederá bolsa de estudo aos segurados empregados que a ele aderirem, através do reembolso de 80% do custo do curso escolhido.

Prossegue informando que os valores referentes a tais reembolsos encontram-se devidamente registrados na conta de despesa 2.1.2.4.7.03- AUXILIO A SERVIDORES.

DA PENALIDADE

Em decorrência da infração cometida, foi aplicada a penalidade prevista no art. 283, inciso I, alínea "a", do RPS, no valor mínimo de R\$1.254,89 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), atualizado pela Portaria MPS/MF — nº 77, de 12/03/2008, considerando a não ocorrência de circunstâncias agravantes e atenuante (fls. 10/11).

DA IMPUGNAÇÃO

A notificada apresentou defesa administrativa tempestiva, fls. 28/35, defendendo a improcedência do lançamento, afirmando, em síntese:

No que tange aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços de natureza autônoma para a defendente, a CNC expede mensalmente a Folha de Pagamento de Autônomos, como demonstram os documentos ora juntados;

Quanto aos valores pagos em razão do Programa de Desenvolvimento de Pessoal, trata-se de parcela sem natureza salarial, condicionada à frequência do empregado a curso de ensino superior. São bolsas de estudos para graduação e pós-graduação, por meio de reembolso de 80% do custo do curso escolhido. No entanto, a fiscalização entendeu, com base nas Leis nº 8.212/91 e 9.394/96, que somente a educação básica é que não integrariam o salário de contribuição.

Esclarece que é evidente o equívoco cometido pelo auditor, pois a Lei nº 10.243/2001 ao afirmar que não serão consideradas como salário as utilidades concedidas pelo empregador, enumerando-as, não fez qualquer distinção entre educação básica ou superior, não podendo, assim o auditor fazer distinção não prevista em Lei;

Aduz ainda que só incide contribuição previdenciária sobre valores que visam remunerar ou retribuir o trabalho realizado pelo empregado, o que não é o caso em tela;

Ante o exposto, requer a improcedência da presente autuação isentando-as de qualquer multa ou penalidade.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- No que tange aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços de natureza autônoma para a defendente, a CNC expede mensalmente a Folha de Pagamento de Autônomos, como demonstram os documentos apresentados com a impugnação.
- Quanto aos valores pagos em razão do Programa de Desenvolvimento de Pessoal, trata-se de parcela sem natureza salarial, condicionada à frequência do empregado a curso de ensino superior.
- A recorrente oferece bolsas de estudos para graduação e pós-graduação, por meio de reembolso de 80% (oitenta por cento) dos custos despendidos pelos servidores.
- O Programa de Desenvolvimento de Pessoal foi oferecido a todos os segurados empregados, sem exceção, o que justifica a isenção das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos a plano educacional.

-
- A fiscalização entendeu, com base nas Leis nº 8.212/91 e 9.394/96, que somente a educação básica é que não integrariam o salário de contribuição.
 - A educação, em estabelecimento próprio ou de terceiros, não podem ser consideradas como salário, observando-se a Lei nº 10.243/01.
 - Só incide contribuição previdenciária sobre valores que visam remunerar o trabalhador, ou seja, somente as quantias que tem por objetivo pagar o empregado pelos trabalhos que realizar é que são consideradas salário, para fins de contribuição previdenciária, porque são, ai sim, salários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

A autuação deu-se, segundo o fisco, por a empresa ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

*DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO
LEGAL INFRINGIDO*

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9., do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99. Para as infrações ocorridas no período anterior a 06.05.99: Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 47, I e parágrafo 4.; Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 612, de 21.07.92, art. 47, I e parágrafo 4.; Para órgão gestor de mão-de-obra, referente ao trabalhador portuário avulso: Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafos 10, 11 e 12, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

3.048/99. **Abaixo, apresento o texto da obrigação legal - Lei 8.212/91 e Decreto**

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Decreto 3.048/99

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I-preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

§9º—A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I-discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II-agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III-destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV-destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V-indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

O Relatório Fiscal registra que não constam das folhas de pagamento os contribuintes individuais e as bolsas de estudos.

5. Duas distintas praticas efetuadas pela autuada caracterizaram a presente infração, ambas durante todo o ano de 2004.

6. A primeira foi remunerar segurados contribuintes individuais a seu serviço e não fazê-los constar das respectivas folhas de pagamento.

7. Durante todo o ano de 2004 a autuada remunerou contribuintes individuais que lhe prestara serviço, efetuando a devida declaração nas respectivas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP.

8. Conforme dados extraídos do Cadastro Nacional de Informações Sociais / Arrecadação - CNISA imediatamente após o inicio do procedimento fiscal, durante todo o ano de 2004 constam nada menos que 329 (trezentos e vinte e nove) valores declarados como remunerações pagas a trabalhadores

classificados na Categoria 13 daquele documento. Todos os referidos valores encontram respaldo nos registros contábeis.

9. A segunda prática que caracterizou a presente infração foi deixar de incluir nas folhas de pagamento a importâncias pagas aos segurados empregados que aderiram ao Programa de Desenvolvimento de Pessoal, instituído através da Portaria 'N' CNC n.º 267/99.

10. Tal programa prevê que a autuada concederá bolsas de estudo aos segurados empregados que a ele aderirem, através do reembolso de até 80% do custo do curso escolhido, seja de formação regular nos níveis de 2º e superior, graduação, pós-graduação ou línguas.

11. Os valores referentes a tais reembolsos encontram-se devidamente registrados na conta de despesas 2.1.2.4.7.03 AUXILIO A SERVIDORES.

12. A despeito da controvérsia de que alguns desses valores, a depender da natureza do curso escolhido pelo segurado empregado, venham a integrar o salário de contribuição, ou melhor, mesmo que tais valores fossem indubitavelmente considerados como não integrantes do salário de contribuição, ainda assim eles deveriam constar das respectivas folhas de pagamento.

A recorrente alega que elabora “folha de pagamento dos autônomos”, incluindo na impugnação as folhas de pagamento de todo o período e que a bolsa de estudos não constitui remuneração.

Quanto aos contribuintes individuais, com base nas “folhas de pagamento dos autônomos”, acato a tese da recorrente, entendendo cumprida a obrigação acessória.

Resta para análise a questão das bolsas de estudos.

O artigo 28 da lei 8.212/91 estabelece como regra a tributação da totalidade do rendimento do trabalho. Porém, especifica algumas hipóteses de não incidência, tal como 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.

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 10.12.97)

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

Não encontrei menção no Relatório Fiscal que as bolsas de estudos fossem restritas a alguns segurados. Acato a informação da recorrente que eram ofertadas a todos.

A questão controversa está na incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre os benefícios voltados à educação, ensino e capacitação, oferecidos pela empresa a seus empregados.

Como se sabe, a Lei nº 8.212, de 24/07/91 ao instituir isenção sobre essas parcelas, também cuidou de estabelecer restrições. De acordo com suas regras, somente a educação básica e os cursos que enumera estariam isentos das contribuições:

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 20/11/98);

...

Sobre a educação básica, a lei de diretrizes da educação, Lei nº 9.394, de 20/12/96, elucida que compreende: a educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; portanto, não abrange a educação superior, *in verbis*:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Não se discute que a educação superior não foi alcançada pela regra de isenção estabelecida pela Lei nº 8.212, de 24/07/91 e também que o benefício deva ser oferecido a todos os empregados e dirigentes da empresa; entretanto, não se pode ignorar a existência de lei posterior com regras mais abrangentes. Trata-se da Lei nº 10.243, de 19/06/2001 que deu nova redação ao parágrafo 2º do art. 458 da 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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)***

*§ 2º **Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)***

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

*II – **educação**, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

...

Com a nova redação da CLT, o Direito do Trabalho não mais considera salário, para todos os efeitos legais, as utilidades recebidas pelos empregados a título de educação, seja ela básica ou superior. De fato, o §2º se inicia com a expressão: “*para os efeitos previstos neste artigo*” que, de acordo com o “*caput*” compreende definir o que seja ou não salário “*para todos os efeitos legais*”. Ora, um dos efeitos legais é integrar ou não a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Processo nº 14041.000764/2008-99
Acórdão n.º 2403-002.850

S2-C4T3
Fl. 7

Entendo correto não incluir as bolsas de estudos dadas a todos nas folhas de pagamento.

CONCLUSÃO

Voto por dar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari