



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

Processo n° 10580.723764/2009-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.336 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SARTRE EMPREENDIMIENTOS EDUCACIONAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO. LEGALIDADE. SALÁRIO-FAMÍLIA. DOCUMENTOS PARCIAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 2 DO CARF. MULTA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Não se invalida o lançamento realizado pelo auditor fiscal se o auto de infração foi lavrado em decorrência de documentação parcial apresentada pelo contribuinte e insuficiente para comprovação da regularidade da concessão do salário-família.

Incide contribuição previdenciária sobre o salário-família se pago sem a respectiva documentação exigida por lei para sua concessão e manutenção.

É vedada a apreciação de argumentos sob o fundamento de inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Súmula 2 deste CARF.

A aplicação da multa deve ser a prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61, § 2º da Lei 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A lei concede isenção para 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, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso na questão do auxílio educação aos dependentes dos segurados, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa SARTRE EMPREENHIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte e manteve débito tributário referente ao período de 01/2005 a 12/2005.

2. Conforme consta no relatório fiscal ff. 160/163, o auto de infração 37.210.435-5 foi lavrado em razão do não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de salário-família e ajuda escolar, correspondentes, unicamente, à parte destinada a entidades e fundos: Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

3. A empresa, após ter sido devidamente intimada, impugnou o lançamento tempestivamente às ff.760/772. Ao analisar os argumentos constantes na peça impugnatória, a primeira instância administrativa decidiu, por unanimidade de votos, considerá-la IMPROCEDENTE, mantendo o crédito tributário exigido (ff. 950/960), nos seguintes termos:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

SALÁRIO-FAMÍLIA. DOCUMENTOS EXIGÍVEIS.

Os documentos exigidos para a concessão e manutenção do salário-família são: certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado; apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade da criança; comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade da criança; termo de responsabilidade, no qual o segurado se comprometa a comunicar à empresa ou ao Instituto Nacional do Seguro Social qualquer fato ou circunstância que determine a perda do direito ao benefício; e fichas de Salário-Família.

AJUDA ESCOLAR. BOLSA DE APRENDIZAGEM. NATUREZA DIVERSAS.

A "Ajuda Escolar", prevista na cláusula 13 das convenções coletivas 2004/2005 e 2005/2006, assinadas entre o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Estado da Bahia e o Sindicato dos Professores no Estado da Bahia, não tem a mesma natureza da chamada bolsa de aprendizagem, que é a importância recebida a este título pelo menor aprendiz, garantida ao adolescente até quatorze anos de idade

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Após a intimação da referida decisão (f.964), o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, às ff. 965/976, no qual aduz, em síntese:

a) preliminarmente, pede o cancelamento do auto de infração e da respectiva multa aplicada, uma vez que o auditor não levou em consideração o fato de que o contribuinte apresentou toda a documentação exigida;

b) a impossibilidade de se tributar a cota do salário-família por expressa disposição legal de sua não incorporação, para qualquer efeito, ao salário ou ao benefício, não compondo, portanto, a base de cálculo para contribuição em exame;

c) o tributo em comento não incide sobre os valores pagos a título de ajuda escolar, destinada a adolescente até 14 (quatorze) anos de idade, pois a lei veda sua integração ao salário-de-contribuição;

d) a inconstitucionalidade da imposição de multa progressiva, porquanto essa teria natureza confiscatória, por ter sido aplicada desproporcionalmente, sendo uma majoração do tributo;

e) subsidiariamente, se persistir o lançamento, que a multa aplicada seja recalculada de forma menos gravosa ao contribuinte.

Processo nº 10580.723764/2009-93
Acórdão n.º **2301-003.336**

S2-C3T1
Fl. 742

5. Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

LANÇAMENTO FISCAL

2. Preliminarmente, alega o contribuinte o cancelamento do auto de infração e da multa aplicada, pois teria apresentado toda documentação necessária à fiscalização e o auditor não a considerou, imputando-lhe a obrigação ora refutada, sem a devida motivação para tanto.

3. Não obstante entendo que razão não lhe assiste, pois o Fisco emitiu sucessivos Termos de Intimação Fiscal – TIF, ff. 91/143, a fim de que o contribuinte apresentasse uma série de documentos no decorrer da fiscalização. Todavia a empresa recorrente não atendeu às solicitações de forma plena.

4. A primeira instância administrativa, por sua vez, ratificou a autuação realizada pelo agente fazendário quando constatou a ausência de comprovação da totalidade dos documentos exigíveis para concessão do benefício salário-família pago aos seus funcionários.

5. Para verificação da regularidade do lançamento fiscal, trago à baila o disposto no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei de Organização da Seguridade Social; bem como nos artigos 232 e 233, ambos do Regulamento da Previdência social, ora colacionados, os quais tratam dos requisitos para concessão do benefício salário-família:

Lei de Organização da Seguridade Social

Art. 33 (...).

§ 3 Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Regulamento da Previdência Social

Art.232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

6. Assim, pelo fato de a empresa não ter entregado ao fisco e nem juntado a estes autos a documentação comprobatória, verifico a preclusão desse direito, considerando regular o procedimento exercido pelo agente fazendário, confirmado pela primeira instância administrativa e mantido nesta esfera recursal.

7. Portanto, nego provimento ao recurso nesta parte, diante da legalidade da autuação efetuada pelo agente fazendário que culminou no lançamento do débito tributário.

SALÁRIO-FAMÍLIA

8. A empresa recorrente alega a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos seus funcionários a título de salário-família. Assevera que nos artigos 67 e 70, ambos da Lei 8.213, de 1991, com sua regulamentação no Decreto 3.048, de 1999, artigos 81, 84 e 89, vedam, expressamente, tal incidência.

9. Antes de analisar o caso concreto, faço ponderações a respeito desse benefício. Criado pela Lei 4.266, de 1963, modificada pela Lei 5.559, de 1969; e regulamentada pelo Decreto 53.153, de 1963, o salário-família constitui-se em parcelas repassadas ao trabalhador de baixa renda, restrição essa imposta com a EC 20/98, que modificou o art. 7º, XII da Magna Carta, em razão do número de seus dependentes, quer inválidos quer menores de 14 anos.

10. Essas parcelas são pagas pelo empregador, o qual se ressarcido do custo correspondente por meio da compensação desses valores no montante de recolhimentos previdenciários a seu encargo.

11. Hoje, para melhor adequação normativa, a legislação que trata desse tema está prevista também na Lei 8.213, de 1991 e no Decreto 3.048, de 1999.

12. De fato, o arcabouço legal é claro quanto à não tributação previdenciária sobre tal benefício. Contudo, a fim de que esta incidência seja afastada, é necessário o preenchimento de determinados requisitos, dispostos nos artigos mencionados pelo contribuinte recorrente, os quais colaciono a seguir:

Lei 8.213/1991

Art. 67. O pagamento do salário-família é condicionado à apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado ou ao inválido, e à apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória e de comprovação de frequência à escola do filho ou equiparado, nos termos do regulamento.

Art. 70. A cota do salário-família não será incorporada, para qualquer efeito, ao salário ou ao benefício.

Decreto 3.048/1999

Art. 81. O salário-família será devido, mensalmente, ao segurado empregado, exceto o doméstico, e ao trabalhador avulso que tenham salário-de-contribuição inferior ou igual a R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais), na proporção do respectivo número de filhos ou equiparados, nos termos do art. 16, observado o disposto no art. 83.

Art. 84. O pagamento do salário-família será devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado, estando condicionado à apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade, e de comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 1º A empresa deverá conservar, durante dez anos, os comprovantes dos pagamentos e as cópias das certidões correspondentes, para exame pela fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, conforme o disposto no § 7º do art. 225. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 2º Se o segurado não apresentar o atestado de vacinação obrigatória e a comprovação de frequência escolar do filho ou equiparado, nas datas definidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, o benefício do salário-família será suspenso, até que a documentação seja apresentada. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º Não é devido salário-família no período entre a suspensão do benefício motivada pela falta de comprovação da frequência escolar e o seu reativamento, salvo se provada a frequência escolar regular no período. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 4º A comprovação de frequência escolar será feita mediante apresentação de documento emitido pela escola, na forma de legislação própria, em nome do aluno, onde consta o registro de frequência regular ou de atestado do estabelecimento de ensino, comprovando a regularidade da matrícula e frequência escolar do aluno. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Art. 89. Para efeito de concessão e manutenção do salário-família, o segurado deve firmar termo de responsabilidade, no qual se comprometa a comunicar à empresa ou ao Instituto Nacional do Seguro Social qualquer fato ou circunstância que determine a perda do direito ao benefício, ficando sujeito, em caso de não cumprimento, às sanções penais e trabalhistas. (grifo nosso)

13. Ao analisar esses artigos, constato que a concessão e a manutenção do salário-família serão devidas apenas se atendidos os requisitos exigidos. Ou seja, o segurado deve firmar termo de responsabilidade, comprometendo-se a informar qualquer fato ou circunstância que determine a perda desse benefício, devendo, portanto, apresentar a certidão de nascimento ou documento equivalente; comprovação da frequência escolar do filho ou equiparado; a carteira de vacinação atualizada; e fichas de Salário-Família devidamente atualizadas e com clareza nas informações. Em não se constando qualquer um dos documentos apontados, o benefício será indevido.

14. No caso objeto deste processo administrativo, verifico que a empresa recorrente anexou certidões de nascimento, comprovantes de frequência escolar, carteiras de vacinação, termos de responsabilidade e fichas de salário-família (ff.811/898). Não obstante constatei a ausência de diversos documentos exigidos em cada filho ou dependente equiparado.

15. Dentre os nomes das crianças apresentados, constatei apenas dois termos de responsabilidade (ff. 815 e 880), sendo que ambos sem assinatura. Quanto às carteiras de vacinação juntadas, nem todas estavam atualizadas, como, por exemplo, a de ff. 812/813 e a de f. 875. Não foram juntadas todas as fichas de salário-família e as que foram anexadas não tinham assinatura nem atualizações exigidas (ff. 819, 827, 830, 843, 852, 856, 860, 864, 876, 881 e 893). As declarações escolares apresentadas referiram-se apenas a um único semestre letivo (ff. 829, 846, 869, 870, 879). Além disso, constatei que, para várias crianças, foi apresentada apenas a certidão de nascimento (ff. 858, 859, 868, 884, 895, 896, 897 e 898).

16. Essas citações foram algumas das insuficiências averiguadas nas provas juntadas aos autos. Assim, constato que a legislação não foi devidamente atendida, não podendo o contribuinte alegar a não incidência do tributo em questão.

17. Dessa feita, nego provimento ao recurso voluntário nesta parte, devendo incidir a contribuição previdenciária devida a entidades e fundos- Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, porquanto a empresa recorrente não comprovou a adequação do pagamento de salário-família aos seus subordinados nos termos dos arts. 67 e 70, ambos da Lei 8.213, de 1991, com sua regulamentação pelo Decreto 3.048, de 1999, artigos 81, 84 e 89, os quais possibilitariam o afastamento de tal incidência.

AJUDA ESCOLAR

18. Quanto à contribuição previdenciária devida a terceiros (INCRA, SESC e SEBRAE) incidente sobre os valores pagos aos funcionários sob o título de ajuda escolar, o auditor fiscal justificou que esse benefício não estaria *elencado no parágrafo 9º, artigo 28, da Lei 8212/9, que exclui do Salário de Contribuição as parcelas nele especificadas*. Assim, não se afasta a tributação em comento, ainda que prevista a natureza não salarial na cláusula 13 das **Convenções Coletivas 2004/2005 e 2005/2006**, assinadas entre o Sindicato dos

Estabelecimentos de Ensino do Estado da Bahia e o Sindicato dos Professores no Estado da Bahia.

19. Todavia, no meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou dependentes não geram a incidência da contribuição em comento. No caso, a ajuda escolar ofertada aos dependentes é, notoriamente, desvinculada do seu salário.

20. Inclusive, a Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 458, §2º, inciso II, afastou a natureza salarial do benefício de educação, facultando à empresa a oferta de cursos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático. Não há exceção que pudesse permitir a composição do salário. Eis o teor do dispositivo citado:

“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)

(...)

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)

(...)” [grifo nosso]

21. Vale lembrar que a Mensagem 1.115/00, do Poder Executivo, quando encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei 10.243/2001, justificou o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário, como se constata:

4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário. (o negrito é nosso)

22. Logo, não convém que a legislação trabalhista exclua da composição do salário determinado benefício e a legislação previdenciária considere-o para efeitos de incidência de sua respectiva contribuição. Nessa situação, não se trata de dar razão ao princípio

da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica, a saber, na sua concretude enquanto confiança na estabilidade da norma.

23. Afinal, a segurança jurídica nada mais é que a efetivação do princípio do Estado de Direito, sendo integrante de um sistema constituído de ordem normativa, hierarquicamente superior ao da especificidade por sua natureza de sobreprincípio, uma vez que em si estão ligados outros princípios exaltadores de sua concretização, como asseverou o ilustre doutrinador Paulo de Barros.

24. E, segundo Nuno Sá Gomes, em Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes, a segurança jurídica, sendo referida como certeza do direito, *visando à respectiva cognoscibilidade e previsibilidade, supõe não só o conhecimento dos princípios e normas aplicáveis em termos gerais e abstratos, mas ainda o conhecimento dos previsíveis efeitos da respectiva aplicação da norma.*

25. Assim, quando a empresa recorrente concedeu aos seus funcionários a ajuda escolar para cada dependente, agiu em boa-fé por confiar na estrutura normativa que lhe conferiu a possibilidade dessa concessão sem que sobreviesse a exigência de contribuição previdenciária sobre tais valores. Esta é a segurança jurídica a ser preservada.

26. Em sendo, seria inapropriado admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista. O próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

27. Transcrevo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho."

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."

28. Seguindo esta linha de raciocínio, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ – é pacífica quanto à natureza não salarial da verba em apreciação, não sendo possível o recolhimento previdenciário. Eis as ementas de alguns acórdãos:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUXÍLIO ESCOLAR. NATUREZA INDENIZATÓRIA. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não podem ser considerados como salário in natura os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar a seus empregados, porquanto não retribuem o trabalho efetivo. Desse modo, em relação a tal verba não deve incidir contribuição previdenciária, pois não integra a remuneração.

2. Recurso especial desprovido.

(REsp 642.591/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 16/11/2006, p. 219)

“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)

RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO) - NÃO-INCIDÊNCIA - NATUREZA NÃO SALARIAL - ALÍNEA "T" DO § 9º DO ART. 28 DA LEI N. 8.212/91, ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97 - PRECEDENTES.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97.

Recurso especial improvido.

(REsp 371088/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 25/08/2006 p. 318)

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM EDUCAÇÃO DO EMPREGADO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER SALARIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados.

2. Recurso especial provido.

(REsp 853969/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 02/10/2007 p. 234) [grifo nosso]

29. Do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de ajuda escolar aos funcionários por cada dependente, pois não têm natureza salarial e não podem compor o salário-de-contribuição, seja em face da legislação previdenciária ou trabalhista.

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA APLICADA

30. A empresa recorrente aduz a inconstitucionalidade da aplicação de multa progressiva, pois ela, na verdade, representa a majoração do tributo, sem ter a respectiva previsão constitucional para tanto. A multa progressiva afasta-se da sua real natureza punitiva e, no caso, repressiva, para assumir inconstitucionalmente o caráter confiscatório.

31. Esclareço que esses argumentos não são passíveis de análise pela esfera administrativa, uma vez que o Decreto 70.235, de 1972, o qual regula o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 26-A, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, há vedação expressa para tanto:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

32. De igual modo, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – já se posicionava dessa feita e sumulou a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

33. Portanto, afasto todos os argumentos com tal conteúdo, negando provimento ao recurso voluntário nesta parte.

MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

34. No que se refere à aplicação da multa, caso o Fisco identifique benefício penalidade nova ao contribuinte, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991, assim disposto:

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.”

35. E o citado art. 61, da Lei 9.430/96, por sua vez, assevera:

“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.”

36. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

37. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

38. Do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

a) afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos sob o título ajuda escolar aos funcionários por cada dependente, por sua inequívoca natureza não salarial, sendo legalmente afastado do salário-de-contribuição; e

b) aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Processo nº 10580.723764/2009-93
Acórdão n.º **2301-003.336**

S2-C3T1
Fl. 747

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção. Inexistência de isenção para fornecimento de bolsa de estudo a dependentes dos empregados.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção. Vejamos o texto legal:

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

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

Autenticado digitalmente em 25/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/08/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 25/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 27/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

(...)

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

Extraímos do dispositivo acima transcrito que a isenção foi destinada a melhorar a educação dos trabalhadores de modo a contribuir para as atividades desenvolvidas pela empresa, ou seja, não há no texto legal autorização para extensão do benefício da isenção aos fornecimentos de bolsa de estudo aos dependentes do empregado.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado