



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10580.728651/2009-84  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-004.005 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** CSP - Salário Indireto - Bolsa de estudos dependentes  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
MÓDULO ADMINISTRACAO BAIANA DE CURSOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SEGURADOS - SALÁRIO INDIRETO - BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado, não se encontra dentre as exclusões do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DE PENALIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação

dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

REP Provido e REC Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva (Relatora), Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva (Relatora), Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Patricia Da Silva - Relatora

*(Assinado digitalmente)*

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte contra o Acórdão nº 2301-003.321, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*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.*

*LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA.  
APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APPLICADA ATÉ 11/2008.*

*A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.*

*APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.*

*Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora*

*limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32º da Lei 8.212/91.*

*Recurso Voluntário Provado em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Na origem, trata-se de Auto de Infração – DEBCAD nº 37.256.961-7, consolidado em 14/12/2009, que tem por objeto contribuições previdenciárias parte dos segurados sobre benefícios concedidos a empregados a título de bolsa de estudo destinada a dependentes, no período entre 01/2005 a 12/2006. O valor consolidado do débito é de R\$ 52.926,82 (Cinquenta e dois mil, novecentos e vinte e seis reais e oitenta e dois centavos), incluindo o principal, juros e multa de ofício no percentual de 75%.

Do relatório fiscal, importante extrair os principais trechos que fundamentaram a autuação:

*6.1 Este levantamento, elaborado com base nas planilhas fornecidas pela empresa MÓDULO ADMINISTRAÇÃO BAHIANA DE CURSOS LTDA destina-se à apuração das contribuições de segurados incidentes sobre a remuneração indireta concedida na forma de bolsa de estudo a dependentes de empregados. As referidas bolsas têm como característica o desconto na mensalidade escolar de dependentes de empregados da empresa.*

*(...)*

*6.6.1 Em consonância com os preceitos constitucionais, a Lei nº 8.212/91 dispõe, em seu art. 28, inciso I, que os **ganhos habituais sob a forma de utilidades** integram o salário-de-contribuição*

*.....*  
*6.7 As parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, isto é, as exceções à regra geral, foram arroladas **exaustivamente** no § 9º, da Lei nº 8.212/91. Dentre as isenções elencadas no referido parágrafo, a única que trata da concessão de bolsas de estudo está disposta na alínea “t”, transcrita abaixo.*

*.....*  
*6.7.1 Releva salientar que o art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), impõe que em matéria de outorga de isenção tributária a legislação deve ser interpretada de forma literal. Portanto, os pressupostos básicos para a não incidência de contribuição previdenciária da alínea “t” retro são necessariamente os seguintes: a) plano educacional visa à educação básica ou o curso de capacitação e qualificação profissional se vincule às atividades desenvolvidas pela empresa; e b) todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao plano educacional fundamental ou ao curso de capacitação e qualificação vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.*

*6.7.2 De acordo com determinação legal expressa, a isenção alcança apenas os gastos com educação dos empregados, não podendo estes ser estendidos a seus dependentes, sem a devida tributação. Isto porque o fornecimento de cursos de educação para empregados é revertida em favor da empresa, uma vez que possibilita melhor desempenho das atividades profissionais, incrementando, dessa forma, a produtividade do empregado. O mesmo raciocínio não pode ser feito no caso de bolsa para dependentes de empregados, constituindo esta real acréscimo patrimonial, uma vez que impede que o empregado tenha mais esta despesa, desobrigando-se do desembolso de valores para custear a educação dos dependentes. (...)*

Tendo por base o mesmo fato gerador, qual seja, concessão de bolsa de estudos a dependentes de empregados, foram lavrados, ainda, os seguintes autos de infração: - **AI nº 37.256.960-9**, relativo a contribuições previdenciárias patronais; - **AI nº 37.256.962-5**, relativo a contribuições sociais de terceiros.

Por descumprimento de obrigações acessórias, foram lavrados os seguintes autos de infração: - **AI nº 37.256.963-3**, por: 1 - não registrar em sua contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos e/ou dependentes de seus empregados; 2 – por contabilizar como receitas apenas os valores efetivamente pagos pelos seus empregados pelo estudo de seus filhos/dependentes, desta forma, deixando omissa em sua contabilidade valores de incidência de contribuições previdenciárias e; 3 – não apresentar declaração relativa a outros vínculos para os empregados que recebem bolsa de estudo e que constam na GFIP com ocorrência 05 – Múltiplas Vínculos; - **AI nº 37.256.964-1**, por ter deixado de incluir nas folhas de pagamento remunerações pagas a título de bolsas de estudos; - **AI nº 37.256.965-0**, por ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos empregados relativas às bolsas de estudos.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente pela 7ª Turma da DRJ/SDR, sendo mantido o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual ficou decidido: I) Por voto de qualidade: a) **em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação aos dependentes**; I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa; II) Por unanimidade de votos: a) **em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente**; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente; III) Por voto de qualidade: a) **em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: \*) multa de mora limitada a 20%; e \*) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32º da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator.**

Contra a decisão, o Procurador da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando a existência de divergência jurisprudencial com relação à disciplina da multa no caso de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias e à disciplina da multa no caso de descumprimento de obrigações acessórias vinculada ao lançamento das contribuições previdenciárias.

A Fazenda aduz que o acórdão recorrido entendeu que deve se aplicar ao caso em tela o art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, com observância do art. 61, da Lei nº 9.430/96, ou seja, limitando a multa a 20%. Todavia, os acórdãos paradigmáticos suscitados entendem pela aplicação do atual art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, com remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ainda, assevera que o acórdão recorrido determinou a aplicação da multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91 para o descumprimento das obrigações acessórias, enquanto que os acórdãos paradigmáticos entendem pela aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, obtida a partir da comparação entre a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, II e art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à MP 449/2008, e o atual art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

Ao final, requer o provimento do recurso para reforma do julgado, determinando-se a aplicação da multa conforme entendimento dos acórdãos paradigmáticos.

Por sua vez, o Contribuinte interpôs Recurso Especial aduzindo a existência de divergência entre o acórdão recorrido e os Acórdãos nº 2402-003.897 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção e o Acórdão nº 2403-002.505, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre bolsa de estudos destinada a dependentes de empregados.

Aduz que os acórdãos paradigmáticos entenderam que a isenção das contribuições previdenciárias sobre bolsa de estudos visa atender o direito social à educação, razão pela qual se estende também aos dependentes de empregados, sendo considerado como um benefício para o trabalho. Diferentemente, o acórdão recorrido não se preocupou com a finalidade social do referido benefício, tratando-o meramente como verba remuneratória devida pelo trabalho do empregado.

Ao final, requer o provimento do recurso para que seja reconhecida a não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos destinadas a dependentes de empregados.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Patricia da Silva

Os recursos interpostos pelo Contribuinte e pelo Procurador observaram os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

O objeto da matéria suscitada no presente Recurso Especial cinge-se à discussão quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-educação destinado a dependentes de empregados.

Antes de adentramos na matéria de fundo, importante tecer alguns comentários sobre a disciplina da contribuição previdenciária e do salário-de-contribuição sob a ótica da Constituição Federal e da legislação vigente.

Como se sabe, a Constituição Federal disciplina expressamente a matéria em seu art. 201, § 11º, dispondo que **somente ganhos habituais incorporam o salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios.**

Referido dispositivo constitucional consagra o princípio da vinculação entre custeio e benefício, em matéria de incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas, no curso do contrato de trabalho, pelo empregador ao empregado.

Regulamentando a matéria, a Lei 8.212/91 define a incidência da contribuição previdenciária e define as verbas que integram o salário-de-contribuição, sendo consideradas como *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*, conforme art. 28, I.

Com relação aos benefícios concedidos à título de bolsa de estudos, o art. 28, § 9º, “t”, assim prevê:

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

.....

*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)

Tal dispositivo sofreu uma evolução e apenas a partir das alterações introduzidas pela Lei nº 12.513/2011 que se passou a admitir que os auxílios destinados aos dependentes com educação básica – formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio (art. 21, I, da Lei nº 9.394/96) – não integram o salário-de-contribuição.

*In casu*, trata-se de bolsa de estudos de **educação fundamental destinada a dependentes de empregados** referentes nos anos de 2005 e 2006, período este em que a Lei nº 8.212/91 ainda não previa a exclusão de tais benefícios do salário-de-contribuição, razão pela qual foram lavrados os autos de infração ora em apreço.

Todavia, em nome do princípio da **retroatividade benigna** previsto no art. 106, II, a, do CTN, entendo ser plenamente cabível que o art. 28, §9º, “t”, da Lei nº 8.212/91 retroaja para alcançar os fatos geradores em questão, haja vista que se trata de ato não definitivamente julgado e a lei atual deixou de definir como infração a ausência de recolhimento de contribuição previdenciária incidente sobre bolsa de estudos destinadas à educação básica de dependentes de empregados.

Frise-se, ainda, que mesmo antes das modificações introduzidas pela Lei nº 12.513/2001, a jurisprudência Superior Tribunal de Justiça já era pacífica quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a empregados e seus dependentes a qualquer título, vejamos:

*PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. "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 empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004). 2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002). 3. Agravo regimental desprovido.*

(STJ - AgRg no Ag: 1330484 RS 2010/0133237-3, Relator:  
Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/11/2010, TI -  
PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. *Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados ou aos filhos destes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

2. *Recurso especial provido.*

(STJ – RESP 921.851/SP. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Julgamento: 11/09/2007)

Com relação ao Recurso Especial do Procurador, que tem por objeto a multa aplicada pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, entendo que o recurso perdeu o objeto, pois inexistindo o principal não há que se falar nos acessórios.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação destinado à educação básica dos dependentes de empregados e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Especial do Procurador.

Patricia da Silva - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Peço licença a ilustre conselheira Patrícia da Silva para divergir do seu entendimento quanto ao alcance da lei 8212/91 em relação a concessão de bolsa de estudos aos dependentes, bem como o cálculo da multa pela alteração promovida pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009.

### **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

#### **BOLSA AOS ESTUDO AOS DEPENDENTES E EMPREGADOS**

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos filhos dos empregados não constituírem salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

*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)*

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

*Art. 28 (...)*

*§ 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 20/11/98)*

No caso quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição.

Assim encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:

*Constam deste AI os créditos relativos ao Levantamento BE1 Bolsa de Estudo. Este levantamento, elaborado com base nas planilhas fornecidas pela empresa, destinase à apuração das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo a dependentes de empregados. As referidas bolsas têm como característica o desconto na mensalidade escolar de dependentes de empregados da empresa.*

Esclarece ainda o relatório fiscal:

*a) A fiscalização confeccionou planilha (Anexo I, fls. 66/72) que discrimina os nomes dos empregados contemplados com a concessão das bolsas, os nomes dos dependentes (alunos), o valor da bolsa (desconto concedido) e outras informações julgadas necessárias.*

*b) A empresa apresentou declaração (Anexo IV, fl. 115) por conta de solicitação fiscal, informando que não registra em sua contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos/dependentes de seus empregados, e que contabiliza como receita apenas os valores que são efetivamente pagos pelos seus empregados.*

*c) As Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino SINEPE/ BA e o Sindicato dos Professores SINPRO/ BA dispõem, na cláusula 13, acerca da concessão de bolsas de estudos (ajuda escolar) a dependentes de empregados da área pedagógica de estabelecimentos de ensino. Já as Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre SINEPE/BA e o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar SAAE/ BA são omissas em relação à concessão do citado benefício.*

*d) O fato gerador apurado não foi declarado nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social (GFIP) pelo contribuinte, o que ensejou, respectivamente, a lavratura do presente Auto de Infração e a cobrança de multa de mora de 75% incidente sobre o valor original das contribuições apuradas. Tal constatação será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais, pois caracteriza, em tese, a prática de crime capitulado no art. 337A, do Código Penal.*

*e) Não constam recolhimentos ou parcelamentos de valores correspondentes ao levantamento incluído neste AI, porquanto o contribuinte não considerava que a rubrica em questão era fato gerador de contribuições previdenciárias.*

f) Em observância ao princípio da retroatividade benigna prevista no art.106, inciso II, “c”, do CTN, comparou-se a multa calculada de acordo com a nova legislação (MP 448/2008 convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009) com a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

g) Os dispositivos legais que fundamentam o presente lançamento encontram-se elencados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), anexo ao presente AI.

h) As contribuições apuradas e as alíquotas aplicadas, assim como os acréscimos legais aplicados, constam explicitados nos seguintes anexos: Discriminativo do Débito (DD) e Relatório de Lançamentos (RL).

De pronto destaco, ao contrário do que encaminhou a ilustre relatora, entendo que até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t”da Lei 8212/91 e fez expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei n º 8.212/1991:

*Art. 28 (...)*

*§ 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 20/11/98)*

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação.

O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente, quando a empresa concedeu os planos de previdência privada. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla.. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, seja ele contribuições para Previdência privada, um bônus ou uma gratificação.

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

Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 06/10/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 29/08/2016 por PATRICIA DA SILVA

Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süsskind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21<sup>a</sup> edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

*No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”*

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregados.

*"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las.*

*As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, consequentemente, não têm feição salarial."*

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DO CONTRIBUINTE.

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

### **APLICAÇÃO DA MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório: "f) Em

Documento assinado digitalmente conforme MEF nº 2.290-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 29/08/2016 por PATRICIA DA SILVA  
Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CTN, comparou-se a multa calculada de acordo com a nova legislação (MP 448/2008 convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009) com a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador."

Ainda no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas a GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigaçāo Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente aplicando-se aquela que fosse mais benéfica ao recorrente no momento da lavratura.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 29/08/2016 por PATRICIA DA SILVA  
Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% e

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a decisão proferida pela turma *a quo*, não encontra-se adequada a tese aqui exposta, tendo em vista que admite a aplicação não apenas da multa do art. 35, bem como a concomitância da multa pelo descumprimento da obrigação acessória - art. 32 ambas da lei 8212/91, o que na tese aqui descrita implica bis in idem.

Com relação a multa, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento. Já em relação ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira