



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

Processo n° 10970.000100/2008-88
Recurso n° 200.000 Voluntário
Acórdão n° **2403-00.620 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de julho de 2011
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente INSTITUTO POLITÉCNICO DE ENSINO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA SEM A INSCRIÇÃO NO PAT. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSA DE ESTUDO ENSINO SUPERIOR. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP. DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES. INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 32-A DA LEI N. 8.212/91. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece a alimentação *in natura* sem estar inscrita no PAT, quando os valores pagos são razoáveis e proporcionais.

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

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

Aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para a plicar a multa do art. 32-A da Lei n. 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por Maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da multa os valores incluídos a título de bolsa de estudos. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. Vencidos

os Conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto e Marthius Savio Cavalcante Lobato que votaram para excluir o PAT da base de cálculo. Determinar o recálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei 8.212/91, com prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor na questão do PAT o conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

Ivacir Julio de Souza – Presidente Substituto

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Cid Marconi Gurgel de Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza e Marthius Savio Cavalcante Lobato.

habitualidade, pois ocorrem na rescisão do contrato de trabalho e têm natureza de reparação, indenização, em decorrência da demissão sem justa causa. Corroborando com seus argumentos transcreve decisões judiciais neste sentido.

3. Quanto à concessão de bolsas de estudo na modalidade do desconto nas mensalidades em curso realizado na própria instituição e no custeio de cursos de pós-graduação em outros estabelecimentos de ensino destaca que a concessão do benefício está devidamente prevista na convenção coletiva da categoria e que não traduzem em pagamento de salário, pois não há retribuição de prestação de serviço e o que se pretende e a qualificação do empregado. Também acosta aos autos cópia de decisões judiciais neste sentido.

4. Faz constar ainda do conteúdo da peça impugnatória os argumentos de defesa apresentados contra a exigência de realização de retenção para serviços considerados pela fiscalização como prestados mediante cessão de mão de obra.

Requer, por fim a exclusão do lançamento das parcelas impugnadas.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora – MG - DRJ/JFA, emitiu o Acórdão nº 09-24.633, mantendo procedente em parte o lançamento.

DO RECURSO

Inconformada, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fls. 320/336), com os mesmos argumentos de sua defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 318 e 320, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

A multa aplicada decorre de ter a recorrente entregue Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e § 5º, com a redação dada pela Lei n. 9.528/97 c/c o art. 225, IV, § 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, *verbis*:

Lei n. 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Decreto n. 3.048/99:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

O crédito tributário lançado originalmente foi de R\$ 347.999,17, tendo sido reduzido pelo acórdão da DRJ para o valor de R\$ 332.627,32, em razão do provimento parcial da impugnação.

ALIMENTAÇÃO SEM PAT

A recorrente foi autuada por fornecer alimento *in natura*, por meio de terceiros, bem como sem estar inscrita no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76.

A DRJ, no seu r. acórdão, julgou como procedente o lançamento no que se refere a essa autuação, por entender que a inscrição no PAT é condição essencial para que tais verbas possam ser excluídas do conceito de remuneração.

É pacífica a jurisprudência do C. STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a contribuição previdenciária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação *in natura*, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: REsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)

Da análise do recente acórdão, verifica-se que o Tribunal Superior aplicou a Súmula 83 do STJ, *verbis*:

NÃO SE CONHECE DO RECURSO ESPECIAL PELA DIVERGÊNCIA, QUANDO A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL

*SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DA DECISÃO
RECORRIDA.*

Em outras palavras, por ser matéria pacífica, o STJ nem conhece Recursos em sentido contrário. Razão pela qual, no que tange à contribuição previdenciária referente à alimentação *in natura*, fornecida sem a inscrição no PAT e por meio de terceiros, o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.

LEVANTAMENTO FPI

A Decisão da DRJ entendeu como indevidas as verbas pagas a título de indenização. Já tendo excluído todas as verbas indenizatórias pagas, razão pela qual, não há que se reformar o r. acórdão, vez que as verbas pagas a título de Reposição Vr. — Código 366, Pgto Difer. Conform. CCT — Código 903, Abono Salarial CCT - Código 314, de fato não representam verbas indenizatórias, devendo, portanto, serem incluídas no salário de contribuição.

BOLSA DE ESTUDO

Em relação à Bolsa de Estudo dada aos funcionários, mesmo que sejam do curso de graduação, devem ser consideradas como qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

Art. 28 (...)

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n 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; (grifo nosso)

Um aluno que passa a cursar o ensino superior será mais qualificado para exercer as suas funções na empresa em que trabalha. Nesse sentido o STJ já se manifestou em recente julgado, *verbis*:

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.

(AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010) (grifo nosso)

Ademais, das regulamentações contidas na CCT, verifica-se que não há o cunho pessoal para a concessão das Bolsas de Estudo, em outras palavras, a impessoalidade, que é uma das condições essenciais para a exclusão da Bolsa de Estudo do salário-de-contribuição, está preservada.

DA AUTUAÇÃO EM RAZÃO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Ao contrário do que tenta fazer crer a recorrente, houve sim prejuízo ao erário, no momento em que o Poder Público deixa de arrecadar determinado valor que lhe compete, há um prejuízo.

Não é porque não houve saída de recursos que não houve prejuízo. Razão pela qual não merecem prosperar tais alegações.

DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

No que tange à cessão de mão-de-obra, mister destacar que esse fato gerador não está incluído na base de cálculo da referida multa.

MULTA

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da Lei nº 11.941/09. Ela inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91 e alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, *verbis*:

“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II- de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas

§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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;

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

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.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu pelo descumprimento da obrigação contida no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991, que ensejou na aplicação da multa prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pelo **provimento parcial** do Recurso Voluntário para retirar da base de cálculo da multa os valores incluídos a título de PAT e em relação à Bolsa de Estudo, bem como determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o determinado no art. 32-A, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto

Voto Vencedor

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Redator Designado.

I – DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO:

A autuação refere-se à conduta da empresa em apresentar as GFIP's de 01/2004 a 12/2007 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, **visto que não foram informados, à época própria, os valores dos pagamentos efetuados a empregados, a título de diferenças de folha de pagamento, fornecimento de alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador**, de bolsas de estudo e ainda pela caracterização de segurado como empregado, pela prestação de serviço por contribuintes individuais, anteriormente denominados autônomos e cooperativas de trabalho.

Assim, a recorrente, em suas oportunidades de defesa (impugnação e recurso voluntário), alegou que não informou em GFIP os valores pagos aos empregados a título de alimentação, mesmo sem a inscrição no PAT, por entender que tal pagamento possui caráter indenizatório, não devendo dessa forma ser tributado, trazendo jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça — STJ para fundamentar seu argumento.

Todavia, cabe destacar que sobre essa forma de remuneração praticada pela recorrente, a Lei n 8.212/91, em seu art.28, é clara ao determinar que apenas será excluída da base de cálculo da contribuição social previdenciária a parcela concedida *in natura* e paga de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. Então vejamos, *in verbis*:

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)

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Pelo transcrito, percebe-se que é imprescindível que haja a prévia inscrição da empresa ao Programa de Alimentação cuja aprovação ficará a cargo do Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

Contudo, levando em consideração que a empresa recorrente não se encontrava inscrita no programa de alimentação do Governo Federal (Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT), fica prejudicada a exclusão da parcela *in natura* da base de cálculo da contribuição social previdenciária face à ausência do requisito previsto na Lei n 8.212/91.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, sendo excluído o levantamento “bolsa de estudo”, mantendo a cobrança com relação às demais parcelas, observado o recálculo da multa previsto no art. 32-A da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/2009 , prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.