ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11444.000672/2007-05

CÓPIA

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

Processo nº	11444.000672/2007-05
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.222 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de junho de 2016
Matéria	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente	FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPEDES SOARES DA ROCHA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

RELEVAÇÃO DA MULTA. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos legais insculpidos no artigo 291 do RPS, vigentes à época do lançamento e da interposição da defesa, impõe-se reconhecer o direito de relevação da multa, ainda que posteriormente tais normas tenham sido revogadas e/ou alteradas, não podendo novas disposições legais retroagirem à época da prática do ato quando suas inovações prejudicarem o contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Acompanhou o julgamento a Dra. Tatiane Thome OAB/SP 223.575.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa da Cruz.

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório de primeira instância por bem traduzir os fatos da presente lide até aquela decisão.

> Trata o presente de Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias – AI – CFL 68, Debcad n.º 37.072.884-0, de 03/10/2007, lavrado por ter o sujeito passivo apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de cumprir a obrigação prevista no art. 32, IV e § 5.º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com art. 225, IV e § 4.º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.
>
> De acordo com o Relatório Fiscal da Infração - RF (fls. 14/15), a autuada, no período de 01/1999 a 12/2006, apresentou GFIP preenchidas com omissão dos seguintes fatos geradores de contribuições sociais:
>
> - valores pagos a segurados empregados a título de bolsa de estudo no período de 01/1999 a 12/2006, conforme demonstrativos de fls. 22/169;
>
> - remunerações pagas a contribuintes individuais no período de 04/2003 a 03/2006, conforme demonstrativos de fls. 171/181.
>
> Informa ainda o RF que, no caso das bolsas de estudo, a entidade, no período de 01/1999 a 12/2001, reconheceu tais valores como salário-de-contribuição, incluindo-os em folhas de pagamento, efetuando a retenção da parte dos segurados bem como o recolhimento e que, relativamente ao período de 01/2002 a 12/2006, não tendo sido reconhecidos como salário-de-contribuição, foram objetos de lançamento de débito através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD.
>
> Foi aplicada multa no montante de R$ 528.709,78 (quinhentos e vinte e oito mil, setecentos e nove reais e setenta e oito centavos), fundamentada no art. 32, § 5.º da Lei 8.212/91 combinado com os art. 284, II e 373 do RPS, com valor atualizado pela Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007 (DOU 12/04/2007), conforme demonstrativo de fls. 19/20.
>
> Segundo o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 16/17), a multa relativa aos contribuintes individuais foi aplicada com atenuação de 50% nas competências de 04/2003 a 11/2005 e 03/2006, conforme previsão do art. 292, V do RPS, tendo em vista a apresentação, durante a ação fiscal, de GFIP com a inclusão das remunerações dos contribuintes individuais e a inexistência de autos de infração lavrados contra o contribuinte em ações fiscais anteriores.
>
> **Primeira Impugnação:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação, através do instrumento de fls. 309/337, na qual traz as seguintes argumentações, em resumo:

- Foram consideradas três situações distintas em que ocorreram as supostas omissões em GFIP:

- **1.ª situação**: os valores relativos a bolsa de estudo pagos aos segurados empregados foram reconhecidos como salário-de-contribuição, com inclusão em folhas de pagamento, retenção da parte dos segurados e recolhimento das contribuições sociais decorrentes (01/1999 a 12/2001);

- **2.ª situação**: os valores relativos a bolsa de estudo pagos aos segurados empregados que não foram reconhecidos como salário-de-contribuição, não sendo incluídos em folhas de pagamento e não efetuada a retenção da parte dos segurados (01/2002 a 12/2006);

- **3.ª situação**: a remuneração paga a contribuintes individuais não constante em folhas de pagamento (04/2003 a 03/2006).

Por terem sido três situações distintas que ensejaram o presente AI, a impugnante requer que, por se tratarem de ocorrências peculiares, sejam apreciadas de maneira separada, ou seja, o desmembramento do AI em três, para que possa ser proferido julgamento acerca de cada uma destas circunstâncias em separado.

- Com relação à 1ª situação, entende a autuada que não estava obrigada a informar tal situação em GFIP, visto que os valores pagos a título de bolsa de estudo aos segurados não são parte integrante do salário-de-contribuição, conforme expresso no art. 28, § 9º, "t" da Lei n° 8.212/91, ficando evidenciado que a impugnante possuía entendimento equivocado acerca do tema.

No caso de entendimento diverso, a multa deve ser relevada, visto que houve a correção da falta, por meio da retificação da GFIP, com a informação na mesma dos valores relativos a bolsas de estudo antes de findo o prazo para apresentação de impugnação, além do fato de a defendente ser primária e não ter ocorrido qualquer circunstância agravante, tudo de acordo com o art. 291, § 1.º do RPS.

Ou, ainda, a multa deverá ser reduzida em 50%, de acordo com o art. 292, V cumulado com o art. 291, ambos do RPS, pela situação atenuante da penalidade por ter a autuada entregue GFIP corrigindo a falta antes do prazo para apresentação da defesa administrativa.

Argumenta o sujeito passivo sobre os valores pagos a título de bolsa de estudo não serem considerados salário-de-contribuição, citando o art. 458, § 2.º, II da CLT, o art. 28, § 9.º, "t" da Lei 8.212/91 e as convenções coletivas de trabalho para professores e auxiliares de administração escolar de 1999 a 2001, nas quais constam a obrigatoriedade da concessão de bolsas de estudo e o reconhecimento que tais pagamentos não tem caráter remuneratório, não fazendo parte, portanto, do salário-de-contribuição. Traz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

- Com relação à 2.ª situação, a impugnante traz os mesmos argumentos apresentados para a 1.ª situação, no sentido de que os valores pagos a título de bolsa de estudo aos segurados não são parte integrante do salário-de-contribuição, conforme expresso no art. 28, § 9.º, "t" da Lei 8.212/91 e nas convenções coletivas de trabalho de professores e auxiliares de administração escolar.

- No tocante à 3.ª situação – omissão em GFIP de remuneração paga a contribuintes individuais, a própria auditora fiscal, quando da lavratura do presente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AI, deixou consignado que o sujeito passivo apresentou as retificadoras da GFIP, corrigindo as omissões apontadas e que a multa aplicada foi atenuada em 50%. Dessa feita, determina o art. 291, § 1.º do RPS que a multa seja relevada.

Ao final, anexando os documentos de fls. 338/1.164, requer:

- o desmembramento do presente AI para que cada uma das três situações distintas que ocasionaram a autuação sejam apreciadas em separado;

- quanto à primeira situação, o reconhecimento da multa aplicada como indevida, anulando-a, relevando-a, ou, no mínimo, reduzindo-a a 50%;

- quanto à segunda situação, o reconhecimento da multa aplicada como indevida, anulando-a;

- quanto à terceira, o reconhecimento da multa aplicada como indevida, anulando-a ou relevando-a;

- provar o alegado por todos os meios de prova em direito admissíveis, tais como documentais, testemunhais e outros que se fizerem necessários.

Manifestação da auditora autuante:

Em função das alegações e pedidos efetuados pela autuada em sua impugnação, fez-se necessária a solicitação de manifestação por parte auditora autuante (fls. 1.167/1.168) para os seguintes esclarecimentos:

a) - todos os motivos do não enquadramento dos valores pagos a título de bolsas de estudo na alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91;

b) - acerca da efetiva e integral correção da falta na competência não abrangida pela decadência quinquenal, ou seja, 12/2001, observando-se a redação conferida ao art. 291 do RPS pelo Decreto 6.032/07.

c) - sobre a concessão do benefício de atenuação ou relevação da multa, condicionada ao saneamento integral, em cada competência, da infração ensejadora da autuação para os autos de infrações lavrados a partir da revogação do § 6.º do art. 656 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005 - IN 03.

Em atendimento, foi emitida informação fiscal de fls. 1.217/1.221, na qual a auditora autuante esclarece que, de acordo com o art. 28, § 9.º, "t" da Lei 8.212/91 *"não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente (...) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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"*.

Aduz que a Lei 9.394/96, que versa sobre as diretrizes e bases da educação nacional, definiu, em seu art. 21, que a Educação Básica é formada pela Educação Infantil, o Ensino Fundamental e o Ensino Médio, ficando, dessa forma, evidente que todo plano educacional desenvolvido pela empresa que vise seu empregado cursar qualquer série até o Ensino Médio está isenta de contribuição previdenciária, não integrando o salário de contribuição os cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pelos trabalhadores na empresa.

Destaca que as bolsas de estudo concedidas a funcionários, a título de mestrado ou pós-graduação, não integraram a base de cálculo para as contribuições exigidas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Também, ainda que a concessão de bolsas de estudo esteja prevista nas convenções coletivas de trabalho dos professores e auxiliares administrativos, que tem força de lei entre as partes, não pode contrariar o disposto em Lei, e esta, no caso a Lei 8.212/91, é clara ao dispor, em seu artigo 28, que, sobre todas as utilidades fornecidas aos trabalhadores incidirão contribuições previdenciárias.

Dessa forma, sendo a autuada uma instituição de ensino superior, as bolsas de estudo, parciais ou totais, concedidas a segurados empregados e a seus dirigentes, assim como a seus dependentes integram o salário-de-contribuição por não se amoldarem à hipótese excludente do § 9.º, "t", do art. 28 da Lei 8.212/91.

Esclarece também que, para o período de 01/1999 a 06/2001, a impugnante procedeu à entrega de GFIP substitutivas, dentro do prazo de impugnação, indicando todas as remunerações dos segurados que serviram de base ao cálculo da multa aplicada com relação ao pagamento de bolsas de estudo aos segurados, havendo, desta forma, o saneamento integral da infração neste período.

Para o período de 07/2001 a 12/2001, foram incluídos, nas GFIP substitutivas, somente os valores pagos a título de bolsa de estudo aos dependentes dos segurados, não havendo, assim, a correção integral da falta ensejadora da autuação nestas competências.

Para o período de 01/2002 a 12/2006, não foram elaboradas GFIP substitutivas relacionadas com os valores pagos a título de bolsa de estudo.

Com a revogação do § 6.º do art. 656 da IN 03 pela Instrução Normativa MPS n.º 23, de 30/04/2007, ficou definido, a partir da mencionada revogação, que representa condição indispensável à concessão do benefício da atenuação ou relevação a correção integral da falta ensejadora da autuação, ou seja, o saneamento integral da infração em cada competência.

Assim sendo, tendo a autuada, durante o procedimento fiscal, incluído em GFIP somente as remunerações dos contribuintes individuais no período de 04/2003 a 03/2006, deixando de informar os valores pagos a título de bolsa de estudo a seus trabalhadores, considera a autoridade fiscal que passou a ser aplicada a multa no valor integral, desconsiderando-se as atenuações anteriormente efetuadas para este período e também para a competência de 12/2001, que não foi abrangida pela decadência quinquenal e, para a qual, também não foi procedida a correção integral, conforme anteriormente tratado.

Finalmente, auditora autuante informa que o valor do presente AI fica retificado de R$ 528.709,78 para R$ 504.751,27, conforme demonstrativo de fls. 1.216 e concede ao sujeito passivo prazo de 10 dias para sua manifestação.

Foram anexados os documentos de fls. 1.172/1.216.

Segunda Impugnação:

Cientificada da informação fiscal e demonstrativos, a autuada, tempestivamente, se manifestou através da impugnação de fls. 1.224/1.236, na qual, após traçar um resumo do processo até aquele momento, inicialmente protesta contra o prazo de 10 dias estipulado para sua manifestação a respeito do conteúdo do relatório fiscal complementar, aduzindo que tal prazo, quando da lavratura de auto de infração é de 30 dias e esclarecendo que, embora se manifeste dentro do prazo de 10 dias, resguarda-se no direito de apresentar outras informações e documentos no prazo remanescente para se completar os 30 dias oportunizados por lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega a defendente que, com relação aos motivos do não enquadramento dos valores pagos a título de bolsas de estudo na alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91 a auditora não trouxe qualquer argumento forte o suficiente para justificar seu posicionamento e reitera integralmente a argumentação trazida na impugnação inicial com relação à não inclusão de bolsas de estudo como salário-de-contribuição e da consequente não obrigatoriedade de informação de tais valores em GFIP.

Também mantém sua convicção de que o AI deve ter sua multa relevada devido ao fato de ter corrigido integralmente a falta, regularizando as GFIP tanto com relação aos contribuintes individuais para o período de 04/2003 a 03/2006 bem como aos pagamentos de bolsas de estudo no período de 01/1999 a 12/2001.

Embora entenda que a multa, no que tange aos contribuintes individuais, deva ser relevada por completo, no caso de entendimento diverso, aponta a ocorrência de um erro quando a auditora fez o novo cálculo do valor do AI, posto que esqueceu-se de, no mínimo, reduzir a multa aplicada em 50%, conforme já havia sido por ela mesmo feito quando de sua lavratura, nos termos do art. 292, V do RPS, devendo ser refeito o cálculo, aplicando-se a redução.

Finalmente, após reiterar a íntegra das aduções trazidas na impugnação, bem como os documentos colacionados, também reitera, na íntegra, o requerimento formulado em sede de impugnação administrativa e, tendo em vista que o prazo designado para apresentação de nova defesa foi de apenas 10 dias, se resguarda do direito de apresentar outras informações e documentos no prazo remanescente para se completar os 30 dias previstos em lei.

Nova autuação em procedimento fiscal distinto:

Em razão da expedição de ato cancelatório de isenção das contribuições sociais com efeito a partir de 01/08/2003, o sujeito passivo foi objeto de nova ação fiscal que culminou com a lavratura, em 11/2008, de outros autos de infração relativos a obrigações principais e acessórias concernentes a contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais e a valores pagos pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativa de trabalho médico.

Nessa ação fiscal foi lavrado, em 14/11/2008, o auto de infração Debcad n.º 37.138.160-6, processo n.º 1444.001482/2008-88, com o mesmo fundamento legal (CFL-68) e mesmas competências do AI ora em análise, tendo sido, em 16/07/2009 (fls. 1261), apensado ao presente, devendo, por este motivo, serem ambos os processos julgados em conjunto.

Nova manifestação da auditora autuante:

Ante à superveniência de modificação introduzida pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/2009 no cálculo da penalidade aplicada, que revogou o § 5.º do art. 32 e introduziu o art. 32-A, ambos da Lei 8.212/91, bem como em razão do disposto no art. 106, II, "c" do CTN, que determina, ao ato não definitivamente julgado, a aplicação retroativa de lei posterior que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, fez-se necessário o exame e manifestação da autoridade autuante quanto à penalidade mais benéfica à autuada.

Em atendimento, foi emitida Informação Fiscal – IF de fls. 1.256/1.260, na qual a auditora autuante elaborou o anexo denominado "Demonstrativo Comparativo da Penalidade Mais Benéfica, em Face da MP 449/2008, Convertida na Lei n.º 11.941/2009", de fls. 1.254/1.255, no qual é feita a comparação do valor da multa calculado pela legislação anterior à MP 449 com a trazida pela referida MP, levando em conta todos os autos de infração correlatos lavrados nas duas ações fiscais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

distintas, tudo para o atendimento da previsão legal de aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte trazida pelo art. 106, II, "c" do CTN.

Relata a IF que, efetuadas as devidas comparações, detalhadas nas planilhas a ela anexadas, a auditoria conclui que o valor da multa para o presente AI deve ser alterado para R$ 303.475,32.

Terceira Impugnação:

Cientificada da informação fiscal e demonstrativos, a autuada, tempestivamente, se manifestou através da impugnação de fls. 1.264/1.269, na qual, após traçar um resumo do processo até aquele momento, contesta a premissa na qual se baseou a autoridade fiscal para efetuar os novos cálculos do valor da multa, aplicando o disposto no art. 44, I da Lei 9.430/96, segundo o qual é prevista a aplicação de multa única de 75%.

Segundo a autuada, não é essa a nova regra instituída pela MP 449 para regular os autos, mas, sim, a prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, cujo inciso I preconiza a aplicação de multa no valor de R$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas em GFIP e, além disso, deveria ter sido aplicada a redução de 75% contida no inciso II do § 2.º do mesmo artigo, porquanto a autuada apresentou GFIP retificadoras conforme já discorrido nas peças já apresentadas.

Finalmente, reiterando na íntegra as aduções dispostas na impugnação, bem como nas demais peças apresentadas, requer que seja julgado totalmente improcedente o presente lançamento, ou ao menos seja reduzida a multa aplicada nos termos expostos.

A 7ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, conforme ementas transcritas:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP - INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS EM RELAÇÃO A DADOS RELACIONADOS A FATOS GERADORES.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ficando o responsável sujeito a penalidade (multa).

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO.

Integram o salário-de-contribuição as bolsas de estudo, exceto aquelas relativas a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não substitua

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental no contencioso administrativo previdenciário deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

Autuação Procedente em Parte Com Manutenção Parcial da Multa Aplicada.

A conclusão do julgado foi no seguinte sentido:

Conclusão:

Diante do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da presente impugnação, com MANUTENÇÃO EM PARTE do crédito tributário exigido, ***em função do reconhecimento da decadência quinquenal para as competências de 01/1999 a 11/2001 e aplicação da penalidade mais benéfica prevista no art. 106, II, "c" do CTN, retificando-se seu valor para o montante de R$ 283.616,62*** *(duzentos e oitenta e três mil, seiscentos e dezesseis reais e sessenta e dois centavos).*

Como são procedentes as ocorrências, há que se manterem as multas aplicadas (a menor) originalmente pela fiscalização, nas competências de 04/2003 a 11/2005 e 03/2006. Embora aplicada somente nos valores de 50% (quando deveriam ser de 100% - porque não cabível a atenuação) das omissões relativas aos contribuintes individuais, fica sugerido à unidade lançadora, caso entenda cabível, o lançamento do valor remanescente de 50%, respeitados os limites legais mensais, por competência.

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 14/01/2011, fl. 1306, e apresentou recurso voluntário em 15/02/2011 (fls. 1307/1345), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Trata o presente de lançamento de Obrigações Acessórias – AI – CFL 68, Debcad n.º 37.072.884-0, de 03/10/2007, lavrado por ter o sujeito passivo apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração a autoridade autuante consignou que (fl. 17):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *2. Após análise dos documentos solicitados, dentre os quais, as Folhas e Recibos de Pagamento, Rescisões de Contrato, Recibos de Férias, etc., constatou-se que no período entre 01/1999 a 12/2006, embora a empresa tenha apresentado as GFIP - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social de todo período, foram omitidos das mesmas fatos geradores de contribuições previdenciárias, como segue:*
>
> *a) Valores pagos a segurados empregados, a título de bolsa de estudos, relativos ao período de 01/1999 a 12/2006, conforme discriminados nas planilhas que compõem o anexo II denominado "**BOLSA DE ESTUDOS**". **Ressalvamos que a entidade reconheceu tais valores como Salário-de-Contribuição no período de 01/1999 a 12/2001**, incluindo-os em Folhas de Pagamento, **efetuando a retenção da parte de segurados bem como o recolhimento**. **Relativamente ao período de 01/2002 a 12/2006, tais valores em não tendo sido reconhecidos como Salário-de-Contribuição, foram objeto de lançamento de debito,** passando a fazer parte da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD nº 37.072.886-6;*
>
> ***b) Remunerações pagas a contribuintes individuais, no período de 04/2003 a 03/2006**, os quais foram relacionados nas planilhas que compõem o Anexo IV, denominado "CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS".*

Do exposto, verifica-se que a autuada, no período de 01/1999 a 12/2006, apresentou GFIP preenchidas com omissão dos seguintes fatos geradores de contribuições sociais: valores pagos a segurados empregados a título de bolsa de estudo no período de 01/1999 a 12/2006, conforme demonstrativos de fls. 22/169; remunerações pagas a contribuintes individuais no período de 04/2003 a 03/2006, conforme demonstrativos de fls. 171/181.

Relativamente aos benefícios concedidos a título de bolsa de estudos, o art. 28, § 9º, "t" da Lei nº 8.212/1991, 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Não obstante as limitações impostas na referida lei, acompanho integralmente o entendimento pacifico do STJ no sentido de que 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, já que a verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. Transcrevem-se as ementas dos julgados:

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, T1 - 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)

Ementa

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que 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 utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.*
>
> *2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação.*
>
> *3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 182495 / RJ Relator(a) Ministro Herman Benjamin (1132) Órgão Julgador Data da Publicação/Fonte DJe 07/03/2013*

Corroborando, o voto proferido pelo Ministro Luis Roberto Barroso no RE nº 593.068, afirmou que "*o conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os ganhos habituais e os que têm reflexos para aposentadoria*." Com efeito, a Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu art. 458, §2º, II, afasta a natureza salarial de benefícios pagos a título de bolsa de estudos, *verbis*:

> *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)*

Isso posto, os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes do nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não tem caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não tem a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, como a verba não está alcançada pela tributação, também não deve incidir sobre os consectários legais.

No que tange às remunerações pagas a contribuintes individuais, no período de 04/2003 a 03/2006, os quais foram relacionados nas planilhas que compõem o Anexo IV, alega a recorrente que *"... a multa deve ser relevada, posto que a falta foi corrigida antes mesmo da apresentação da impugnação, tanto é que a própria Sra. Fiscal reconheceu tal fato, reduzindo a multa, já no momento da lavratura do auto, em 50%. Ocorre que em situações destes jaez, a multa deve ser não apenas reduzida, mas sim totalmente relevada, de acordo com o disposto no art. 291, § 1.° do Regulamento da Previdência Social"*.

Sobre o pedido de relevação da multa, manifestou a autoridade recorrida no seguinte sentido:

> *Conforme anteriormente tratado, com a revogação do § 6.º do art. 656 da IN 03 pela IN MPS 23, de 30/04/2007, a partir da mencionada revogação, é condição indispensável à concessão do benefício da atenuação ou relevação a correção integral da falta ensejadora da autuação, ou seja, o saneamento integral da infração em cada competência.*
>
> *De acordo com a manifestação da auditora autuante às fls. 1.167/1.168, tal condição não foi cumprida, pois, para o período de 07/2001 a 12/2001, foram incluídos, nas GFIP substitutivas, somente os valores pagos a título de bolsa de estudo aos dependentes dos segurados e, para o período de 01/2002 a 12/2006, não foram elaboradas GFIP substitutivas relacionadas com os valores pagos a título de bolsa de estudo.*
>
> *Assim sendo, não há que se falar em relevação ou redução da multa, tendo em vista a não correção integral da falta ensejadora da autuação nestas competências.*

Quanto às GFIP substitutivas relacionadas com os valores pagos a título de bolsa de estudo, o voto foi no sentido de que tais valores não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, portanto, não há que se falar em omissão na GFIP, sendo, consequentemente, improcedente a multa. Quanto à possibilidade de relevação/atenuação da multa, relativamente às remunerações pagas a contribuintes individuais, a autoridade autuante informou em seu Relatório Fiscal à fl. 16 que:

> *Considerando que tenha havido a apresentação da GFIP com a inclusão das remunerações dos Contribuintes Individuais, durante a ação fiscal, no período de 04/2003 a 03/2006, a multa foi atenuada em 50% conforme disposto no artigo 292, inciso V do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/99. (...).*

Pelo que se vê, a contribuinte corrigiu a falta, em relação apresentação da GFIP com a inclusão das remunerações dos contribuintes individuais, antes da decisão de primeira instância, aliás, ainda no decorrer da ação fiscal, o que ensejou a atenuação da multa. Além do mais, verifica-se que a recorrente é primária e não incorreu em circunstâncias agravantes (Relatório Fiscal - item 4 - fl. 16), além de ter efetuado o pedido de relevação em sua defesa. Assim, deve-se aplicar à espécie o art. 291 do RPS - Decreto n° 3.048/1999, vigentes à época do lançamento e interposição da defesa:

> *Decreto n° 3.048/1999*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007).*
>
> *§ 1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007).*
>
> *§ 2° O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*
>
> *§ 3º Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

Ressalte-se que o artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional somente estabelece a retroatividade de novas normas à época da prática do ato quando for mais benéfica ao contribuinte. Portanto, ainda que tais normas tenham sido revogadas e/ou alteradas posteriormente, não pode as novas disposições legais retroagirem à época da prática do ato quando suas inovações prejudicarem o contribuinte.

Dessa forma, com arrimo na legislação vigente à época do lançamento e da peça impugnatória, impõe-se reconhecer o direito da contribuinte quanto à relevação da multa.

Ante a todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA