



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.004172/2009-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.082 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASA DOS VELHINHOS DE SAO PEDRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para restabelecer o lançamento da Bolsa de Estudos para Dependentes. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator) e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do V. Acórdão de nº 2402-004.145 da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que julgou em sessão de 16 de julho de 2014 o recurso voluntário do contribuinte que, por maioria de votos, deu-lhe provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores relativos à bolsa de estudos a dependentes de funcionários e, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, para que fosse aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, refere – se às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, no período de 12/2004 a 12/2008.

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM A MESMA MATÉRIA. Conforme a Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, inserese na norma de não incidência.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e regese pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplicase a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

03 – O recurso é tempestivo e a Fazenda Nacional alega dissídio jurisprudencial em relação as seguinte matéria em que foi dado seguimento parcial pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 562/574, convalidada pelo despacho de reexame de e-fls. 575/578 para tratarmos do seguinte tema/assunto: **a) da retroatividade da Lei nº 12.513/2011 (paradigma 2403-001.705 e 2401-002.389) no caso bolsa de estudo de dependentes b) Do regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei 8.212/91 Paradigma 2401-001.624 e 9202-002.193**

04 – Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões às e-fls. 588/594 defendendo a manutenção da decisão recorrida. Sendo esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

05 – Não há questionamentos a respeito do conhecimento portanto conheço do recurso.

Mérito

A) Bolsa de estudo para dependente/Retroatividade da Lei 12.513/2011

06 – Quanto ao mérito o acórdão recorrido assim decidiu a matéria ora em debate, *verbis*:

“O presente auto de infração tem por objeto as contribuições destinadas a terceiros não recolhidas pela primeira Recorrente, especificamente no que diz respeito aos pagamentos realizados aos prestadores de serviços, às bolsas de estudos por ela fornecidas aos dependentes de seus empregados e o equivocado enquadramento da segurada Talita como contribuinte individual quando na verdade seria segurada empregada.

A autuação decorreu da emissão do ato cancelatório da isenção até então gozada pela Recorrente em razão de sua qualidade de entidade beneficente sem fins lucrativos, mas não cabe neste processo a discussão quanto a sua validade, sendo a questão discutida em processo administrativo próprio (PAF nº 35418.000591/2005-11) não julgado, bem como no processo judicial acima mencionado.

(...)

Da incidência de contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados

Discute-se se as bolsas de estudos concedidas pela Recorrente aos dependentes de seus funcionários, que estejam em idade escolar, nos termos da convenção coletiva, devem ser inclusas na base de cálculo das contribuições previdenciárias por sua natureza remuneratória.

A autoridade fiscal considerou para inclusão destas verbas na base de cálculo das contribuições o fato de as benesses não serem fornecidas diretamente aos empregados e sim a seus dependentes, bem como que a previsão legal que exclui a verba do

conceito de salário (Art. 458, da CLT) deve ser aplicada para fins trabalhistas exclusivamente.

Neste ponto, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas, entende-se que a pretensão da Recorrente deva ser acatada.

Os requisitos para aplicação da regra de isenção estão previstos no art. 28, § 9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que eram: i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei nº 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive não exigiu mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados.

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, I, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo face as alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

De acordo com o § 2º do art. 458, da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, não havendo amparo legal para exigência da contribuição sobre esta rubrica:

CLT:

Art. 458. [...]

§ 2º. Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:**

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

Ademais, em matéria tributária não se pode autorizar a incidência de tributo porque a lei não a exclui expressamente da sua base de cálculo. Tratando-se de contribuição compulsória, é necessário que haja explícita previsão legal determinando a sua incidência.

Neste mesmo sentido:

“[...] BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. [...] Recurso Voluntário Provido em Parte.”

(CARF, PAF 17883.000288/201015, Acórdão 2402003.868, Relator Cons. Ronaldo de Lima Macedo, sessão de 21/01/2014)

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários devem ser excluídos dos levantamentos BOLSA DE ESTUDO.

07 – Por entender da mesma forma que os fundamentos do voto recorrido, interpretando o disposto no artigo 28 da Lei 8.212/91 como regras de não incidência e não regra isentiva entendo que é aplicável os termos do artigo 458 § 2º da CLT que retiram do campo de incidência da contribuição previdenciária os valores a título de bolsa de estudos a dependentes, considerando a respeito do tema e adotando como parte das razões de decidir o Ac. 9202-010.533 de 23/11/2022 Redator p/ acórdão Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, sobre o mesmo período controverso nesses autos, *verbis*:

Não cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação, tampouco após o advento da Lei nº 12.513/11. Explico.

Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

"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;***

(...)

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

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

(...)" (destaques não constam do texto da lei)

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

• i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.

• ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador. Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a

natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

"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. (...)"

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

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) (destaquei)

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido, ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." (grifamos)

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória, que por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador - ao contrário do que entende o ínclito Relator, embasado em voto da Conselheira Elaine Silva Vieira – restringe a fruição da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de fomento à educação após 2011. Tal afirmação merece maiores considerações, senão vejamos.

*Como dito acima, a leitura conjunta das disposições dos artigos 109 e 110 do CTN determina que a lei tributária “**não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**”, mas pode dar-lhe tratamento tributário específico, ou seja, a lei tributária ao assumir conceitos, formas e definições do direito privado pode – sem desvirtuá-los – emprestar-lhes os efeitos tributários que entender cabíveis. Nesse sentido, e somente nesse, recordemos o que ensina a doutrina hermenêutica: lei especial (tributária) prevalece sobre lei geral (CLT).*

E é exatamente isso o que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei 12.513/11 fez ao impor limites e condições para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de promoção da educação de segurados empregados e trabalhadores avulsos, uma vez que delimitou a vantagem tributária aos valores despendidos com educação básica e educação profissional e tecnológica quando vinculadas a atuação empresarial. E mais, estabeleceu limites de valores para tal isenção.

Observe-se que, aqui, pode-se chamar de isenção, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias é limitada pela própria lei tributária. Ao reverso, no período de 2001 a 2011, trata-se de verdadeira não incidência, uma vez que a lei específica aplicável ao caso (CLT por tratar do conceito de remuneração do empregado) derogou tacitamente, lei tributária anterior, que usava conceito do direito privado alterado pela lei trabalhista.

Por todo o exposto, no período em apreço, podemos asseverar que verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.

08 – Pelo exposto voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

B) Do regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei 8.212/91.

09 – Em relação a segunda matéria entendo por negar provimento adotando as razões de decidir do acórdão recorrido, verbis:

Da multa aplicada

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores, são duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5o, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação.

Por outro lado, a regra do art. 35A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos lançamentos de ofício, que é o caso das demais competências, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Assim, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

10 – Pelo exposto nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nessa parte.

Conclusão

11 - Diante o exposto, conheço do recurso para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Em que pese a logicidade do voto do Relator, ousou a dele divergir no que toca à matéria “Bolsa de estudo para dependente/Retroatividade da Lei 12.513/2011”.

Isto porque, entendeu o I. Conselheiro que referida verba estaria fora do campo de incidência da exação.

Pois bem. O tema é deveras debatido nessa Turma, que vem entendendo que referidas bolsas só estariam fora do campo de incidência apenas com e após o advento da Lei 12.513/11.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário**.

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de “salário-de-contribuição” e “empregado” encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput*, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente” fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base impositível do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente – à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Daí este Redator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contencioso administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, tenho que as bolsas de estudo (*ou auxílio educação, como definiu o relator*), quando pagas em desacordo com o que prescreve a alínea "t" do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, devem – sim – compor a base de cálculo do tributo. Vejamos o que dizia referida alínea:

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;**

Fixado a incidência, passo a analisar os demais pontos.

A temática da retroatividade da Lei n.º 12.513/2011 em relação às bolsas destinadas aos dependentes dos empregados.

Nesse ponto, é de se afastar a tentativa de se empregar efeitos retroativos ao disposto na Lei 12.513/2011.

Sempre é bom frisar que **a regra** para aplicação da legislação tributária no tempo é aquela preconizada pelo artigo 144 do CTN, que aduz:

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em outras palavras: aplica-se, quando do lançamento, a legislação vigente à época do fato gerador.

Por outro lado, o artigo 106 traz exceções a essa regra em prol do sujeito passivo. Vejamos:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Perceba-se que o inciso II elenca 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente, determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**. São elas:

O dispositivo deixar de **i)** definir o ato como infração; **ii)** cominar penalidade menos severa ou **iii)** deixar de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, de que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Veja-se que as alíneas “b” e “c” flagrantemente não se aplicam ao caso, seja por ter havido a falta de pagamento de tributo¹, por não ter observado a exigência de ação, seja por não se tratar de norma que preveja a cominação de penalidade.

Por sua vez, no que pertine à alínea “a”, expressamente apontado pelo recorrente, é de se destacar que ela é voltada à prática de determinado ato tido como infração pela legislação anterior.

Penso não ser o caso dos autos. A não extensão do plano educacional a todos os trabalhadores e dirigentes não é ato infracional perpetrado pelo recorrente capaz de dar ensejo a cominação de qualquer penalidade, mas sim de não cumprimento de condição sem a qual é de se considerar a incidência do tributo.

O que se tem, em verdade, é uma norma de não incidência que demanda aplicação literal, a teor dos incisos I e II do artigo 111 do CTN e não, repita-se, de dispositivo que trate de infrações.

Ou, como nas palavras de Luciano Amaro²: “Nas alíneas *a* e *c* temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício do acusado, eximindo- de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado); É óbvio que, se a lei nova *agravar* a punição, ela não retroage.”

Perceba-se a consequência “....**ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena...**”, que procura relacionar a retroatividade benigna a matéria de infrações, não se confundindo, assim sendo, com a dispensa de tributos, por força do artigo 3º do CTN.

¹ Penso que referida alínea se aplica às obrigações acessórias.

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo:Saraiva, 2005. p. 203.

João Marcelo Rocha, ainda tratando desse mesmo inciso II, assim leciona³:

Neste ponto, o Código Tributário incorpora um princípio típico do direito penal – o da retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Significa dizer que, sobrevindo uma lei nova que trate o infrator de forma mais branda – deixando de tratar o ato como infração ou estabelecendo pena menos severa – ela, será aplicável também às infrações perpetradas em época anterior à sua vigência.

É importante que se note que o fenômeno da retroatividade benigna só se opera no campo do direito tributário penal, ou seja, em relação às normas de direito tributário que cuidam de infrações e respectivas penalidades. É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações o descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades (multas, principalmente).

Nessa perspectiva reafirmo que não se pode dizer que a inobservância da norma vigente à época do fato gerador teria trazido qualquer reprimenda ao sujeito passivo que tivesse sido revogada ou abrandada *a posteriori*, mas sim a simples cobrança do tributo devido.

Malgrado entender que o dispositivo em voga, dada a sua natureza, não está contemplado dentre as hipóteses do inciso II daquele artigo 106, é de se registrar, apenas por amor ao debate, que não vejo que a norma abstrata posterior tenha sido mais benéfica, mas sim diferente.

Comparemos, assim sendo, ambas as disposições daquela alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nada data do fato gerador:

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.

Com a edição da Lei 12.513/2011:

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:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
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

Esmiuçando-as, pode-se dizer que além daquela que prescreve a não substituição da parcela salarial, as condições para que não haja a incidência do tributo são as seguintes:

Legislação da data do fato gerador:

³ ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

- i) Educação básica, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e
- ii) acessível a todos os empregados e dirigentes.

Legislação superveniente;

- i) Educação básica dos **empregados e seus dependentes**, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e
- ii) imposição de um limite objetivo em termos de valor individual.

Veja-se que embora a nova redação tenha alterado a abrangência do plano educacional, estendendo-a também aos dependentes dos trabalhadores e não mais exigindo – textualmente - seu acesso a todos os empregados e dirigentes, também criou nova condição, de sorte que o valor pago passou a, doravante, observar um limite individual.

Com isso, por mais que em determinado caso possa ter havido um proveito *in concreto*, o mesmo não se pode dizer quando analisado o dispositivo em abstrato, partindo-se de um outro caso hipotético.

Melhor explicando: imaginemos que determinado contribuinte, que tenha ofertado o plano a todos os dirigentes e empregados e somente a estes e não a seus dependentes, tivesse efetuado o pagamento acima do *novel* limite trazido na norma, ainda assim poder-se-ia dizer que o dispositivo alterado lhe seria mais benéfico ? Parece-me que não.

Nessa toada, penso que não deve prosperar a pretensão do recorrido no sentido de ver empregado efeito retroativo às alterações promovidas pela Lei 12.513/2011, seja em relação às bolsas destinadas a dependentes dos empregados, seja em relação aos auxílios não ofertados a todos os dirigentes e empregados.

No mesmo sentido, os arestos nº 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559, 9202-005.759 e o recente de nº 9202-008.421, de cujo julgamento participei, que embora tenham abordado a questão da extensão do auxílio educacional aos dependentes dos empregados, enfrentaram a temática da retroatividade da Lei 12.513/2011. Confira-se a ementa deste último naquilo que importa ao caso:

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

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por DAR PROVIMENTO parcial ao recurso da Fazenda Nacional apenas em relação à matéria “Bolsa de estudo para dependente/Retroatividade da Lei 12.513/2011.”

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti