



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

**Processo nº** 13962.000186/2007-55  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.397 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2013  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

AUXÍLIO DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AUXÍLIO ESCOLAR E PROGRAMA DE INCENTIVO EDUCACIONAL.

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial.

Os valores relativos ao auxílio escolar e à programa de incentivo educacional não possuem natureza salarial, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois os benefícios se revestem de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho.

SALÁRIO-MATERNIDADE. PREVISÃO EXPRESSA DO § 2º DO ARTIGO 28 DA LEI 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO. SUMULA CARF 02.

SUBSIDIO ESPOSA. NULIDADE. VICIO MATERIAL

Ausência da demonstração da configuração da verba paga a título de “subsídio esposa” como retribuição pela prestação de serviço laboral.

Verificado que o vício, *in casu*, é na motivação do ato tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação, nos termos do voto do Relator.

Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que acompanharam o Relator por suas conclusões; b) em negar provimento ao recurso, na questão do salário maternidade, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) por maioria de votos, em anular o lançamento, no que tange à rubrica subsídio esposa, pela existência de vício, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em analisar o mérito da questão; d) em conceituar o vício, no que tange à rubrica subsídio esposa, existente como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano Gonzáles Silvério.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

(assinado digitalmente)

ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO – Redator designado.

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

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada e manteve débito tributário referente ao período de 06/2003 a 03/2007.

2. Visa o recorrente afastar a legalidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.060.369-9, folha 01 e anexos, a qual exige a importância de R\$ 13.571.299,82 (treze milhões e quinhentos e setenta e um mil e duzentos e noventa e nove reais e oitenta e dois centavos), consolidado em 24 de junho de 2007, referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), e aos Terceiros (Salário-Educação, Sesi, Senai, Sebrae e Incra).

3. Conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 66/68, os fatos geradores das contribuições lançadas são os seguintes:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 08/07

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 28/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 25/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(a) as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, verificadas nas folhas de pagamento e GFIP, discriminadas no Relatório de Lançamentos — RL, fls. 38/49, nos levantamentos denominados "FPG — FPAC COM CONVÊNIOS", nas competências 06/2005 12/2006 e 13/2006, e "FP 7 — FPAG SEM CONVÊNIOS", nas competências 01/2007 a 03/2007;

(b) as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais/autônomos, verificadas na contabilidade e declaradas na GFIP, cujos valores estão discriminados no RL no levantamento denominado "RPA", nas competências 06/2005 a 03/2007;

(c) os valores pagos a título de bolsa de estudos, verificados na contabilidade e considerados salários in natura, nos valores discriminados no RL nos levantamentos denominados "IN — SALÁRIO IN NATURA BOLSA DE ESTUDO", nas competências 06/2003 a 12/2006, e "IN — BOLSA DE ESTUDO SEM CONVÊNIO", nas competências 01/2007 a 03/2007;

(d) no levantamento "FCP" — FPAG Canelinha SE", foram lançados os valores destinados exclusivamente sobre o salário-educação;

4. Consta ainda do REFISC que no período de 06/2005 a 13/2006 a empresa mantinha convênio com o SESI/SENAI, sendo a partir de 01/2007 lançados os valores destinados a essas entidades.

5. Com relação ao salário-educação foram lançados os valores devidos no período de 06/2005 a 13/2006, conforme Decreto nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006 e MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, em razão do crédito não ter sido constituído pelo FNDE.

6. As contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais foram integralmente recolhidas pela empresa.

7. Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo, por intermédio de procurador legalmente constituído, fls. 100, apresentou a impugnação de folhas 69 a 98, alegando em síntese que:

(a) a fundamentação legal da NFLD é um "amontoado de normas que mais dificultam do que ajudam na exata compreensão da controvérsia";

(b) os seguintes dispositivos se encontravam revogados muito antes da primeira competência notificada: art. 13 da Lei nº 6.439/11; art. 2º do Decreto 83.081/79, art. 141 do Decreto nº 89.312/84, art. 3º, I do Decreto nº 99.350; art. 48 do Decreto 356/91, arts. 1º e 12 do Decreto 569/92; e art. 48 do Decreto 2.173/97;

(c) a NFLD contraria o disposto no Decreto nº 70.235/72 e nas Leis nº 8.212/91 e 9.784/99, bem como os princípios do contraditório e da ampla defesa, devendo ser cancelada por vício de forma;

(d) o processo administrativo tributário necessariamente deve redundar em débito líquido e certo, pois a necessária execução judicial que lhe seguirá deve ser fundamentada em título executivo (leia-se CDA) líquido, certo e exigível, sob pena de afronta

aos arts. 586 e 618, 1, do CPQ ao art. 204, caput e § único do CTN; e ao art. 3º, caput e § único da Lei nº 6.830/80;

(e) não restam dúvidas de que, na pior das hipóteses, parte do débito não deve prosperar, eis que na base de cálculo dos valores notificados, foram incluídas diversas verbas indevidas (auxílio-acidente, salário-maternidade, etc);

(f) para que não restasse caracterizada a incerteza e iliquidez do 'débito', seria necessário que as parcelas a serem deles excluídas fossem perfeitamente destacáveis do total exigido, o que não é o caso, pois a autoridade julgadora não conseguirá, mediante cálculo aritmético, destacar referidas parcelas, sem que seja necessário envidar um amplo processo de recálculo, inclusive mediante diligências;

(g) como comprovam os documentos anexados a empresa obteve decisão favorável, transitada em julgado, reconhecendo a inexigibilidade de contribuições em relação ao auxílio-doença;

(h) foram juntadas, por amostragem, folhas de pagamento, que comprovam a inclusão desta verba nos valores notificados;

(i) a contribuição para o INCRA não pode ser exigida da empresa por força de decisão judicial de 1ª e 2ª instancias favoráveis à mesma nos autos da Ação Ordinária nº 2002.72.05.001466-6;

j) as quantias pagas pela empresa a título de auxílio-educação não podem ser enquadradas na categoria jurídica de remuneração, pois tais pagamentos não têm como causa a prestação de serviços, nem o tempo colocado à disposição para isso;

(k) os valores pagos diretamente às instituições de ensino, configuram autêntica aplicação de recursos na área de aperfeiçoamento de pessoal, tem caráter de utilidade funcional, não se podendo falar em salário in natura;

(l) a Lei nº 10.243, de 19 de junho de 2001, trouxe nova redação ao §2º do artigo 458 da CLT, dispondo que não são considerados como salário, a educação concedida pelo empregador, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

(m) o programa bolsa-estudo está acessível a todos colaboradores que preencham os requisitos previstos no plano de incentivo levado a efeito pela empresa (doc nº 5), conforme número de vagas abertas a cada ano;

(n) as quantias despendidas pelos empregadores a título de salário-maternidade não têm natureza remuneratória tratando-se, na verdade, de uma verdadeira prestação previdenciária, posto que a empresa apenas antecipa os valores devidos, compensando-os, posteriormente com as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento;

(o) a incidência das contribuições arrecadadas pelo INSS sobre o salário-maternidade não se enquadra nos ditames dos arts. 195, I, a, da CF/88, e 22, I, da Lei n. 8.212/91, a vista do conceito de salário/remuneração, insere-se nos arts. 457 e 458 da CLT, não se amoldando igualmente aos arts. 22, §2º, e 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 71, §1º da Lei nº 8.212/91, além de ofender o preceituado no art. 11 do CTN;

(p) as quantias pagas a título de "subsídio-esposa", concedidas por força única e exclusiva de convenções de trabalho, sob a rubrica vantagens extra-salariais, não podem ser enquadradas na categoria jurídica remuneração;

(q) o subsídio esposa é uma verba ligada única e exclusivamente a uma situação funcional pessoal de seus beneficiários, totalmente desvinculada da remuneração;

(r) em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da EC nº 33 de 11 de dezembro de 2001, que alterou a redação original do art. 149 da CF/88, não é mais possível exigir-se contribuições para terceiros (Incra, Sebrae e Salário-Educação) sobre a folha de pagamento das empresas, pois estes só podem ter como base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação;

(s) adicionalmente, em relação ao Salário-Educação, a empresa firmou convênio com o FNDE, para recolher os valores diretamente aos cofres daquela autarquia, não tendo a Receita Federal competência para cobrar o tributo em tela através da NFLD ora combatida, impondo a exclusão dos valores correspondentes;

(t) a taxa Selic não pode ser utilizada para efeitos de cobrança de juros de mora em matéria tributária, uma vez que ao regulamentar a cobrança de tributos pagos a destempo pelos contribuintes, determinou o CTN, em seu art. 161 e §1º, que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, (...), bem como que "se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês";

(u) a prerrogativa concedida ao legislador ordinário não pode ser exercida para prejudicar o contribuinte, isto é, a lei pode minorar os juros, mas jamais fixá-los em percentual superior a 1% ao mês, em obediência ao princípio da estrita legalidade tributária (tipicidade), fortemente delineado nos arts. 150, I, a Magna Carta, e 97, do CTN;

(v) a taxa Selic, consubstancia-se num índice que reflete a valorização dos títulos da dívida pública do governo no mercado financeiro, tendo nítido caráter remuneratório, fato que retira de vez qualquer possibilidade de sua utilização como juros e mora.

7. Ao final o contribuinte requereu: (a) o cancelamento completo da notificação fiscal, ante a carência de fundamentação legal e/ou pela ausência de liquidez e certeza do "débito", haja vista a ilegítima inclusão, no montante total notificado, de valores relativos (a.1) ao auxílio-acidente (indevido por força de ação judicial); (a.2) a contribuição ao INCRA (indevida por força de ação judicial); (a.3) a bolsa-estudo; (a.4) ao salário-maternidade; (a.5) ao subsídio esposa; (a.6) a contribuição ao salário-educação; (a.7) a contribuição ao Sebrae; e (a.8) aos juros Selic; ou (b) que o processo seja baixado em diligência para exclusão dos valores indevidos retro mencionados, reabrindo prazo para defesa.

8. Diante das alegações apresentadas os autos foram baixados em diligência para:

(a) informar se existem valores pagos a título do auxílio-doença/acidente na base de cálculo das contribuições lançadas, e, se existirem; discriminar os valores por competência e empregado, e informar a nova base de cálculo;

(b) esclarecer as razões pela qual os valores relativos à bolsa de estudo não se enquadram na "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91;

(c) relacionar os empregados que receberam bolsa de estudo, por competência, informando o valor, curso realizado e a área de trabalho;

(d) esclarecer se os valores foram pagos em espécie aos empregados ou repassados diretamente a instituição de ensino;

(e) caso pago em espécie, informar se foi mediante reembolso com apresentação dos recibos de pagamento dos cursos;

(f) excluir os fundamentos legais revogados anteriormente ao período do lançamento.

9. Em atenção ao solicitado, a autoridade lançadora juntou aos autos os "Demonstrativos dos ATESTADOS MÉDICOS PAGOS", fls. 344/616, o "Regulamento RH 02 Bolsa de Estudo", fls. 617/620, e os Relatórios de Beneficiários, fls. 621/659.

10. Às fls. 660, a AFRF13 Maria José Moreira, informa os valores que deverão ser deduzidos da base de cálculo, referentes aos valores pagos durante os primeiros 15 dias de afastamento do empregado em auxílio-doença, em decorrência do provimento no Recurso Especial nº 7890.983/SC.

11. Quanto às bolsas de estudos esclarece que são disponibilizadas para cursos de 2º grau, cursos técnicos, superior, pós-graduação, mestrado, MBA e idiomas para seus empregados, desde que cumpridas condições estabelecidas pela empresa, de acordo com a norma interna que disciplina a concessão do benefício. O subsídio é de 50% do valor das mensalidades para cursos técnicos, graduação e pós-graduação e de 75% para cursos de língua estrangeira, pagos diretamente às entidades de ensino. Os cursos técnicos são tratados de acordo com a necessidade da empresa e os casos específicos são administrados pelo Gerente/Coordenador da área, junto ao Recursos Humanos. Para os cursos superiores, pós-graduação, mestrado e MBA o requisito é executar atividades que estejam diretamente relacionadas ao curso escolhido. Já os cursos de idiomas são para os funcionários que executam atividades nas áreas de exportação/importação, ou ocupam cargos de coordenação, gerência ou diretoria.

12. Informa, ainda, que os valores lançados a título de bolsa de estudo foram verificados na contabilidade, conta contábil 34010300272, sendo que a empresa apresentou as planilhas juntadas às fls. 621/659, referente ao período 01/2004 a 03/2007, não sendo possível fornecer o período de 06 a 12/2003.

13. Para fins de desmembramento dos valores referentes ao Incra informa que a alíquota aplicada foi de 0,2%, sugerindo-se que o mesmo seja feito após o julgamento em razão da possível retificação da base de cálculo das contribuições devidas.

14. Quanto a exclusão de fundamentos legais revogados anteriormente ao período do lançamento informa que os sistemas informatizados não possibilitam atender essa demanda.

15. A recorrente foi cientificada do teor da diligência e de sua conclusão em 09 de maio de 2008, todavia, não se manifestou.

16. Em razão de persistirem dúvidas quanto ao valor efetivamente arcado pela empresa, os autos retornaram à autoridade lançadora para que fosse esclarecido se os valores apresentados para dedução da base de cálculo correspondem tão somente aos valores pagos aos empregados durante os primeiros 15 dias de afastamento por doença, ou não.

17. Em atendimento ao diligenciado, a fiscalização juntou aos autos a planilha de fls. 715/716, informando o valor dos atestados médicos e apresenta, às fls. 717, novos valores a serem deduzidos da base de cálculo.

18. Cientificada da nova diligência, a recorrente apresentou a manifestação de fls. 733/734, complementada às fls. 737/743, em que alega:

(a) a base de cálculo apontada pela autoridade notificante, e equivocada pois considerou apenas os valores pagos a funcionários que chegaram a passar os quinze dias de atestado;

(b) salienta que embora tenha elaborado a planilha o critério foi apontado pela própria fiscalização, pois se fosse observado o entender da empresa o valor a ser excluído do montante notificado seria muito maior;

(c) em inúmeros casos os funcionários da contribuinte ficaram afastados por motivos de doença, mas em prazo inferior a quinze dias. Nestas hipóteses o pagamento de auxílio aos empregados se dá por conta do disposto no art. 60 da Lei nº 8.213/91, sendo inconsteste, portanto, a impossibilidade de os valores correlatos serem tributados, a teor do que e restou decidido no Mandado de Segurança nº 2003.72.05.006359-1;

(d) em sede de recurso especial foi dito que "o empregado afastado por motivo de doença, não presta serviço, e, por isso, não recebe salário, mas, apenas, uma verba de caráter previdenciário de seu empregador durante os primeiros 15 (quinze) dias. A descaracterização da natureza salarial da citada verba afasta a incidência da contribuição previdenciária";

(e) é muito clara, portanto, a existência de coisa julgada, no sentido de afastar a exigência de contribuições sobre o pagamento de valores aos funcionários, no período em que os mesmos se encontram afastados por motivos de doença, pouco importando se o afastamento chegou a completar, ou não, o prazo de quinze dias;

(f) resta confirmada a iliquidez/incerteza do auto de infração, defendida na exordial, ante a impossibilidade de se destacar as parcelas indevidas, sendo imperioso o integral cancelamento do "débito" imputado à empresa.

19. Em 06 de janeiro de 2009 foi juntada aos autos a petição de fls. 737/743, em que a contribuinte requer, embora não concorde em absoluto com a "pendência" notificada, e acredite que será cancelada por completo, que caso persista algum valor, a multa no âmbito das contribuições previdenciárias e a terceiros deve ficar limitada a 20% quando declaradas em GFIP, e a 75% quando houver lançamento de ofício, em decorrência da edição da MP nº 449/2008, que alterou o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os art. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96.

20. A DRJ ao analisar a impugnação, houve por bem em acolhê-la parcialmente, *exonerando o crédito tributário no valor de R\$ 346.777,83 (trezentos e*

*quarenta e seis mil e setecentos e setenta e sete reais e oitenta e três centavos), e mantendo o montante de R\$ 13.224.521,99 (treze milhões e duzentos e vinte e quatro mil e quinhentos e vinte e um reais e noventa e nove centavos), consolidado em 24/06/2007”, em acórdão assim ementado:*

#### *AUXILIO EDUCAÇÃO.*

*A previsão legal de exclusão do salário-de-contribuição somente é aplicável aos pagamentos de plano educacional que vise à educação básica 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.*

#### *SALÁRIO-MATERNIDADE.*

*O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição e se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.*

#### *SUBSÍDIO-ESPOSA. CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO.*

*As Convenções Coletivas de Trabalho, no que tange à matéria tributária, não se sobrepõem à lei e não podem ser opostas à Fazenda Pública para o não pagamento de contribuição previdenciária.*

#### *INCRA. AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91, combinado com o art. 307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

#### *SALÁRIO EDUCAÇÃO. SEBRAE.*

*As contribuições devidas ao Salário Educação e SEBRAE estão respaldadas pelo atual ordenamento jurídico.*

#### *LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO.*

*As ações fiscais e demais procedimentos tendentes à verificação da regularidade fiscal relativa ao salário-educação são de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

#### *JUROS. TAXA SELIC.*

*Contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, não recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas à multa e aos juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, ambos de caráter irrelevável.*

#### *MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449/08. ART. 106, CTN. ART. 35 LEI 8.212/91.*

*São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da novel legislação. As multas de mora, nos lançamentos de ofício de contribuições declaradas em GFIP obedecem aos parâmetros do art. 35, inciso II, c/c seu § 4º.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

21. Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário às ffs. 777/787, reiterando o quanto alegado em sua impugnação, cuja síntese eu descrevo a seguir:

Em preliminar:

a) a nulidade da NFLD, pois em sua fundamentação há um amontoado de normas que mais dificultam do que ajudam na exata compreensão a controvérsia;

No mérito:

a) todos os valores pagos por afastamento em virtude de doença devem ser abatidos do montante notificado;

b) não há incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica de auxílio-educação pago a seus funcionários;

c) o salário-maternidade não pode ser onerado por contribuições;

d) não há qualquer incidência sobre os valores pagos como “subsídio esposa”, concedidas por força única e exclusiva de convenções coletivas do trabalho;

e) a inconstitucionalidade das contribuições a terceiros, por afronta ao art. 149 da CF.;

f) a competência para exigir o salário educação seria do FNDE, visto ter a contribuinte firmado convênio com esta autarquia para recolher diretamente aos seus cofres os valores relativos à essa exação

g) a multa deve ficar limitada a 20%, por ser mais benéfica ao contribuinte;

22. O fisco não apresentou contrarrazões, foram os autos a mim distribuídos para relatar.

É o relatório.

## Voto Vencido

## DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

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

## DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente, alega o contribuinte a existência de nulidade do auto de infração, em razão de estar a NFLD fundamentada em um amontoado de normas que mais dificultam do que ajudam a exata compreensão da controvérsia..

3. Contudo, entendo que razão não lhe assiste, pois foram apontados os motivos de fato, conforme se depreende do Relatório Fiscal, *in verbis*:

*“3. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:*

*3.1. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados , discriminadas em folha de pagamento , sendo declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP —, cujos valores estão indicados no campo 01 — "SC Empregados" do Discriminativo Analítico de Débito — DAD, lançadas através dos " papéis de trabalho"- FPG e FP7 ;.*

*3.2. As remunerações pagas e/ou creditadas aos autônomos/contribuintes individuais, discriminados na contabilidade e declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP —, cujos valores estão indicados no campo 03 — "SC Adm/Autônomo" do Discriminativo Analítico de Débito — DAD, lançados através do " papel de trabalho" - RPA,*

*3.3. O papel de trabalho — FPC, referente à filial 0004 (Canelinha) é exclusivamente sobre o salário educação.*

*4. O crédito referente aos terceiros foram lançados de acordo com os seguintes papéis de trabalho:*

*a) FP7 = FPAG sem convênio, ou seja, lançado os créditos referente ao salário educação, SESI, SENAI, INCRA E SEBRAE, a partir de 01/2007;*

*b) FPG = FPAG com convênio referente ao SESI E SENAI , no período de 06/2005 a 13/2006.*

*5. Os papéis de trabalhos, IN (06/2003 a 13/2006 ) e IN7 ( a partir de 01/2007) referem-se ao salário in natura bolsa de estudos, verificados através da contabilidade.*

*6. Os valores referentes ao salário educação, cujo crédito não foi constituído pelo FNDE, foram lançados no • período de 06/2005 a 13/2006, conforme Decreto 6.003, de 28/12/2006 e MP 351, de 22.01.2007.*

*7. Houve recolhimento integral da contribuição descontada dos segurados empregados e dos contribuintes individuais.*

*8. Os valores referentes ao salário maternidade e ao salário família , foram devidamente deduzidos da contribuição devida.*

4. Desse modo, restam evidenciadas, de forma clara, as razões técnicas e jurídicas que determinaram o lançamento fiscal.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e o art. 38, do Decreto 7.574/2011. Desta forma, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DURANTE OS QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA E AUXÍLIO-ACIDENTE**

6. Quanto à primeira rubrica, contribuição previdenciária sobre a remuneração paga, durante os quinze primeiros dias do auxílio-doença, entende-se tratar de verba não salarial, incidindo, assim, a regra de isenção do art. 28, § 9º, al. “a”, 1ª parte da Lei n. 8.212/91. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento firmado acerca da não incidência tributária, uma vez que tal verba não tem natureza salarial, *verbis*:

*“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA – IMPOSSIBILIDADE – BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA – RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO ANTES DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS – INTEMPESTIVIDADE. 1. O recurso especial interposto antes do julgamento dos embargos de declaração ou dos embargos infringentes opostos junto ao Tribunal de origem deve ser ratificação no momento oportuno, sob pena de ser considerado intempestivo. Precedente da Corte Especial do STJ. 2. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial. Inúmeros precedentes. 3. Primeiro recurso especial não conhecido. Segundo recurso especial não provido”. [g.n.] (REsp 793796/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 26/05/2008).*

*“TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-DOENÇA. QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por HAENSSGEN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO objetivando a declaração da ilegalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio doença ao empregado nos primeiros quinze (15) dias de afastamento do trabalho, além da compensação das parcelas discutidas dos últimos dez (10) anos. Sentença que julgou improcedente o pedido "denegando a segurança pleiteada e extinguindo o processo com julgamento de*

*mérito, forte no art. 269, I, do Código de Processo Civil". (fl. 60). Interposta apelação, o Tribunal de origem, por unanimidade, negou-lhe provimento (fls. 95/97) por entender que é incontroversa a natureza salarial do auxílio doença devido pela empresa até o 15º dia de afastamento do trabalhador razão pela qual deve incidir contribuição previdenciária. No recurso especial, além de divergência jurisprudencial, a empresa recorrente alega negativa de vigência do art. 60, § 3º, da Lei nº 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Em suas razões alega que a verba que a empresa paga aos funcionários durante os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do trabalho, por motivo de doença, não tem natureza salarial, razão pela qual não deve incidir a contribuição previdenciária. Sem contrarrazões, conforme certidão de fl. 130. 2. A diferença paga pelo empregador, nos casos de auxílio-doença, não tem natureza remuneratória. Não incide, portanto, sobre o seu valor, contribuição previdenciária. 3. Precedentes: REsp 479935/DF, DJ de 17/11/2003, REsp 720817/SC, DJ de 21/06/2005, REsp 550473/RS, DJ de 26/09/2005. 4. Recurso especial provido". [g.n.] (REsp 783804/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2005, DJ 05/12/2005, p. 253)*

7. Assim como no auxílio-doença, o valor pago nos primeiros quinze dias de afastamento do funcionário por motivo de acidente é isento da contribuição previdenciária. O auxílio-acidente ostenta, da mesma forma, natureza indenizatória, porquanto destina-se a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, razão pela qual consubstancia verba infensa à incidência da contribuição previdenciária.

8. O STJ também tem inúmeros precedentes sobre a matéria, v.g.: “3. O auxílio-acidente ostenta natureza indenizatória, porquanto destina-se a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, consoante o disposto no § 2º do art. 86 da Lei n. 8.213/91, razão pela qual consubstancia verba infensa à incidência da contribuição previdenciária. Precedentes.” (REsp 1098102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2009. No mesmo sentido: REsp 973436/SC, Rel. Ministro José Delgado, DJ 25/02/2008, p. 290).

9. Sendo pacífico o entendimento no STJ sobre ilegalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-doença e auxílio-acidente nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado, assiste razão o sujeito passivo, devendo ser afastada da tributação neste ponto.

### **AUXÍLIO EDUCAÇÃO - BOLSA DE ESTUDOS**

10. Passo a analisar a questão referente à bolsa de estudos, qual seja a incidência de contribuições sociais sobre os valores, admitidos pela fiscalização, como salário indireto, eis que considerado pelo fisco que as bolsas de estudo foram concedidas pela recorrente em desacordo com a legislação regedora da matéria, pois o benefício de educação

era fornecida apenas para empregados após 6 (seis) meses na empresa, o que violaria o requisito isencional.

11. No meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou a dependentes não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

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

13. A Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 458, §2º, inciso II, retirou a natureza salarial do benefício de educação, inclusive facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo inclusive os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático. E mais ainda, a legislação trabalhista não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário. Eis o teor do dispositivo citado:

*“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

(...)

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

(...)

***II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)***

*(...)” [grifo nosso]*

14. Sendo assim, não convém que a legislação trabalhista exclua determinado benefício do salário do trabalhador e a legislação previdenciária (art. 28, §9º, ‘t’) o considere para efeitos de incidência da contribuição previdenciária. E não se trata de dar razão ao princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica.

15. Ressalte-se, porque importante, que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:

*“4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte,*

*assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário." (o negrito é nosso)*

16. E a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ é pacífico no sentido de que as bolsas de estudos concedidas a funcionários não possuem natureza salarial. Eis as ementas de diversos acórdãos nesse sentido:

*“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. **BOLSAS DE ESTUDO. NÃO-INCIDÊNCIA.***

*1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.*

*2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.*

*3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.*

*(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)*

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

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

*Recurso especial improvido.*

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

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

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

*2. Recurso especial provido.*

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

17. Dessa forma, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado salário *in natura*, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

18. Veja-se que, em outras ocasiões, o legislador preferiu utilizar o conceito de remuneração da legislação trabalhista. Nesse sentido, o art. 15 da Lei nº 8.036/90 (Lei do FGTS) permaneceu com a sua redação original, **in verbis**:

*"Art. 15. Para os fins previstos nesta Lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração para ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458, da CLT, e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965." (grifamos)*

19. É dizer: a Lei do FGTS, ao invés de fazer remissão ao conceito de remuneração previsto no art. 28, da Lei nº 8.212/91, faz remissão expressa ao conceito de remuneração estabelecido nos arts. 457 e 458, da CLT.

20. Assim, diante de tais considerações, sou levado a crer que o art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT. 10. Alias, no mesmo contexto tem-se que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), ao tratar do tema "Formação Profissional", permite a dedução desses custos sem colocar qualquer entrave: "Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados" (art.368).

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

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

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

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

22. No que se refere ao período que o empregado tem que estar trabalhando na empresa para que seja concedido o benefício este deve ser considerando razoável, pois o empregador pode estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação até porque é necessário um período de adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa.

23. Quanto ao fato de o auxílio-educação não ser extensivo a todos os empregados, não implica em incidência de contribuição previdenciária visto que a norma celestista não previu qualquer restrição ao conceito do termo 'educação'.

24. Os atos do fisco também são prejudiciais ao trabalhador, já que no momento em que é cobrada a contribuição do empregador o empregado também arcará com parte do ônus. Além do mais, não se coloca nos autos nenhum argumento sólido no sentido de que a empresa estivesse praticando condutas de substituição do salário pago ao trabalhador pelas bolsas fornecidas. Ao contrário, tratava-se de incentivo à capacitação do empregado.

25. De tal modo, decoto do lançamento fiscal a rubrica 'BOLSA DE ESTUDOS', vez que não há incidência de contribuição previdenciária sob esses valores a título de educação.

### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SALÁRIO-MATERNIDADE**

26. Anteriormente eu tinha posicionamento de que o salário-maternidade possuía natureza salarial e integrava, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme previsão do art. 28, § 9º, al. "a", parte final da Lei n. 8.212/91. Todavia, recentemente a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) alterou a jurisprudência até agora dominante na Corte e decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o valor do salário-maternidade e de férias gozadas pelo empregado. Com esse entendimento, a Seção deu provimento ao Recurso Especial nº 1.322.945.

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS.*

*1. Conforme iterativa jurisprudência das Cortes Superiores, considera-se ilegítima a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se incorporem à remuneração do Trabalhador.*

**2. O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada encontra-se afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei 8.212/91.**

3. *Afirmar a legitimidade da cobrança da Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à combatida prática discriminatória, uma vez que a opção pela contratação de um Trabalhador masculino será sobremaneira mais barata do que a de uma Trabalhadora mulher.*

4. *A questão deve ser vista dentro da singularidade do trabalho feminino e da proteção da maternidade e do recém nascido; assim, no caso, a relevância do benefício, na verdade, deve reforçar ainda mais a necessidade de sua exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, não havendo razoabilidade para a exceção estabelecida no art. 28, § 9º., a da Lei 8.212/91.*

5. *O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI 727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe 27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada.*

6. *O preceito normativo não pode transmudar a natureza jurídica de uma verba. Tanto no salário-maternidade quanto nas férias usufruídas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possuem caráter retributivo. Consequentemente, também não é devida a Contribuição Previdenciária sobre férias usufruídas.*

7. *Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição futura em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO); dest'arte, não há de incidir a Contribuição Previdenciária sobre tais verbas.*

8. *Parecer do MPF pelo parcial provimento do Recurso para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade.*

9. *Recurso Especial provido para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade e as férias usufruídas*

27. Seguindo voto do relator, ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Seção entendeu que, como não há incorporação desses benefícios à aposentadoria, não há como incidir a contribuição previdenciária sobre tais verbas.

28. Ora., o salário é conceituado como contraprestação paga ao trabalhador em razão do seu trabalho. Já o salário-maternidade e o pagamento das férias têm caráter de indenização, ou seja, de reparação ou compensação.

29. *“Tanto no salário-maternidade quanto nas férias gozadas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo empregado, razão pela qual não é possível caracterizá-los como contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim, como compensação ou indenização legalmente previstas com o fim de proteger e auxiliar o trabalhador”*, afirmou o relator, ao propor que o STJ reavaliasse sua jurisprudência.

30. Destarte, no salário-maternidade o empregado não está prestando serviços nem se encontra à disposição da empresa. Portanto, independentemente da natureza jurídica atribuída a essas verbas, elas não podem ser consideradas hipóteses de incidência da contribuição previdenciária.

31. Assim, nesse ponto específico, razão assiste à recorrente, não devendo as contribuições incidentes sobre salário maternidade serem mantidas no lançamento.

### **SUBSÍDIO ESPOSA**

32. As quantias pagas pela empresa a título "subsídio-esposa", concedidas por força única e exclusiva de convenções coletivas de trabalho (fls.), sob a rubrica "vantagens EXTRA salariais", jamais poderiam ser enquadradas na categoria jurídica remuneração. Com efeito, tais pagamentos não têm como causa a prestação de serviços e nem mesmo o tempo colocado à disposição para isso, não possuindo caráter retributivo ou qualquer outra ligação que o conecte com o sinalagma inerente ao contrato de trabalho.

33. Ao contrário do que restou decidido em primeira instância, pouco importa que não exista lei prevendo a exclusão do subsídio esposa da base de cálculo de contribuições. A questão é que esta verba não está abrangida no conceito de remuneração, sendo totalmente desnecessária, portanto, qualquer previsão legal a excluindo expressamente.

34. Com efeito, o subsídio esposa é uma verba ligada única e exclusivamente a uma situação pessoal de seus beneficiários, livremente pactuada e aceita pelos sindicatos representativos das categorias profissionais e econômicas envolvidas, e totalmente desvinculada da remuneração dos trabalhadores. Tanto é assim, que as próprias convenções coletivas de trabalho em tela (fls.) expressamente ressalvam o caráter não • remuneratório do "subsídio esposa". Nos seus dizeres, trata-se de "vantagem extra salarial".

35. Nesse diapasão, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se manifestou pela não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos como “subsídio esposa”.

### **TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES PAGOS A TÍTULO DE SUBSÍDIO-ESPOSA. IMPOSSIBILIDADE.**

*O subsídio-esposa destinado a alguns dos empregados em face de convenção coletiva de trabalho, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, porquanto sempre pago por prazo determinado, de forma não habitual e sem necessidade de contraprestação laboral pelo beneficiário.*

(TRF 4ª Região, AC 5787 SC 2006.72.05.005787-7, Relator(a): MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, 1ª Turma; 04/08/2010; D.E. 10/08/2010)

36. Assim sendo, por ser valor pago por prazo determinado, de forma não habitual e sem necessidade de contraprestação laboral pelo beneficiário, não vislumbro o

caráter salarial desta rubrica, não incidindo, por consequência, qualquer contribuição previdenciária sobre tais valores.

### **SALÁRIO EDUCAÇÃO**

37. A recorrente apresenta sua indignação quanto à cobrança da contribuição ao salário educação informando que a competência para tanto seria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e não da Receita Federal, visto ter firmado convênio com esta autarquia. Todavia, por perfunctória análise do relatório fiscal (fl. 67), observa-se que as competências cobradas na presente NFLD foram aqueles não constituídos pelo FNDE.

38. Ademais, com o advento do Decreto nº 6.003 de 28 de dezembro de 2006, a competência para arrecadar, fiscalizar e cobrar a contribuição para custeio do salário educação a que se refere o art. 212, § V, da Constituição e as Leis nº 9.424 de 24 de novembro de 1996 e 9.766 de 18 de dezembro de 1998, passou a ser da Secretaria da Receita Previdenciária de acordo com art. 10, caput, do citado Decreto,

*Art.10. As ações fiscais e demais procedimentos tendentes à verificação da regularidade fiscal relativa ao salário-educação, inclusive para fins de expedição da certidão negativa de débito a que se refere o art. 257 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, serão realizados pela Secretaria da Receita Previdenciária, à qual competirá a expedição do documento.*

39. Posteriormente essa competência foi transferida para a Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 2º c/c o art. 3º, § 6º da Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007, inclusive os créditos relativos às competências anteriores a janeiro de 2007 não recolhidas no prazo regulamentar e pendente de constituição

40. Verifica-se, portanto, que o levantamento do Salário-Educação foi efetuado de acordo com as normas vigentes.

### **DA INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA SE PRONUNCIAR SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS**

41. Aduz, ainda, a recorrente que as contribuições a terceiros não preenchem um dos critérios da regra matriz constitucional da exação, posto que a base de cálculo das mesmas, folhas de salários, ofende ao disposto no art. 149 da CF.

42. Ocorre que, sobre a questão da inconstitucionalidade, este Conselho já sumulou a matéria firmando o entendimento de que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. (Súmula CARF nº 2)

43. Dessa forma, não há que se falar em na análise de constitucionalidade no âmbito do CARF.

### **MULTA**

44. Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

45. Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

46. Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

47. Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

48. Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

### CONCLUSÃO

49. Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, nos termos acima delineados, a fim de retirar da base de cálculo da exação, os valores correspondentes ao pagamento de auxílio-doença, auxílio-acidente nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado, auxílio educação (bolsa de estudos), salário maternidade, e subsídio esposa; e para aplicar a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério

Peço vênua ao DD. Conselheiro Relator para dele divergir no tocante ao salário maternidade e ao subsídio esposa.

No tocante ao salário-maternidade entendo e compartilho da fundamentação externada no excepcional voto proferido pelo Relator.

Contudo, o artigo 28, § 2º da Lei 8.212/91 determina a inclusão no salário-maternidade na base de cálculo das contribuições. Essa disposição expressa, assim entendo, não pode ser afastada por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois isso implicaria em juízo de constitucionalidade, o que é vedado pela Sumula CARF nº 02.

O Augusto Supremo Tribunal Federal, nos julgados que deram origem à Sumula Vinculante nº 10, chegou a essa conclusão, ao determinar que os Tribunais judiciais ao afastar determinado dispositivo legal, ainda que não o inquinasse de inconstitucional, deveria fazê-lo por seu pleno, de modo a respeitar assim a exigência contida no artigo 97 da Carta Magna.

Em relação ao subsidio esposa, não há na autuação qualquer fundamentação a respeito das razões pelas quais essa rubrica seria enquadrada como remuneração passível de incidência das contribuições previdenciárias. Há, portanto, um vício de fundamentação da autuação.

Em outras palavras da análise do relatório fiscal, verifica-se claramente a ausência da demonstração da configuração da verba paga a título de “subsidio esposa” como retribuição pela prestação de serviço laboral. Não há como negar que a autuação padece de flagrante vício de material já que intrínseco a pressuposto válido de existência do próprio ato administrativo que é o lançamento.

A meu sentir não é relevante investigar no caso concreto se ao contribuinte foi possibilitado exercer ou não a contento o pleno direito à ampla defesa, já que o ato de lançamento está viciado desde o seu início. Não se trata de equívoco processual suprável com o comparecimento e manifestação, via impugnação ou recurso, por parte do contribuinte, a permitir a análise da ocorrência de prejuízo à defesa. A meu ver, a despeito de ocorrer ou não esse prejuízo, fato é que o ato de lançamento está viciado desde a sua origem, pois não atendeu requisito basilar para sua existência no mundo jurídico.

O simples fato de terem sido atribuídos valores sem a tributação eventualmente incidente não é condição suficiente para ensejar a constituição do crédito previdenciário, sobretudo quando a hipótese normativa alcança pagamentos efetuados a título de remuneração pela prestação de serviços e expressamente isenta o abono desvinculado do salário e o ganho eventual.

É necessário investigar a natureza do pagamento, pouco importando o *nomem iuris* atribuído pelo contribuinte em sua contabilidade. O Código Tributário Nacional em seu artigo 4º, inciso I, determina que o tributo não é identificado pelo nome, mas pela natureza jurídica. O mesmo, *mutatis mutandis*, se dá com o pagamento aqui analisado.

Nesse sentido, não é necessário tecer maiores considerações sobre a previsão legal de que a legislação instituidora da contribuição previdenciária exclui da sua hipótese de incidência algumas verbas que não integram a base de cálculo do respectivo tributo, conforme prever a redação do §9º, artigo 28, da Lei nº 8.212/91.

Dentro do contexto desta autuação, necessário seria que se fizesse a demonstração da configuração do inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, em relação ao enquadramento da verba ora discutida como salário, o que de fato não houve.

Demonstrado, no curso do processo administrativo, que a motivação do auto de infração não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal que lhe é subjacente. O referido vício material impede a manutenção do auto de infração, já está viciado em um dos seus pressupostos válidos de existência no ordenamento jurídico, qual seja, a motivação, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, *Lançamento Tributário*, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

*“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”*

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação (pág. 110);

*“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.”*

Constatado o vício necessário se faz saber qual a sua natureza. Novamente valho-me dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, exposto na sua obra, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 129:

*“Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”*

Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito manter a exigência sobre o salário maternidade e anular, por vício material a rubrica subsidio esposa.