



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

Processo n° 13976.000617/2007-24
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-00.701 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente CAHDAM VOLTA GRANDE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DA AUTUAÇÃO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - BOLSA DE ESTUDOS - NÃO INCIDÊNCIA

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

Recurso Voluntário Provido

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

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI, Assinado digitalmente em

17/11/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI, Assinado digitalmente em 10/01/2012 por MARTHIUS SAVI

O CAVALCANTE LOBA, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 31/01/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Jhonatas Ribeiro da Silva (substituto). Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 105 a 119, interposto pela Recorrente – CAHDAM VOLTA GRANDE S.A. contra Acórdão nº 07-13.151 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis - SC, fls. 100 a 101, que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.124.569-9, às fls. 01, sendo o valor da multa aplicada de R\$ 63.302,98 (sessenta e três mil, trezentos e dois reais e noventa e oito centavos).

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, com Anexos às fls. 08 a 26, o Auto de Infração nº. 37.124.569-9, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o informado no Anexo “A” do Relatório Fiscal da Infração, nas competências 03/2004 a 07/2007:

- *Contribuição omitida sobre pagamentos realizados a contribuintes segurados empregados;*
- *Contribuição omitida sobre pagamentos indiretos realizados a contribuintes segurados empregados;*
- *Contribuição omitida sobre pagamentos de serviços prestados por contribuintes individuais transportadores autônomos;*

Ainda o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, com Anexos às fls. 08 a 26, informa que no Anexo “B” deste Relatório Fiscal da Infração, foram elencados diversos pagamentos indiretos efetuados a segurados empregados pela Recorrente, os quais constam das folhas de pagamento, mas não das GFIPs apresentadas. Esses pagamentos indiretos referem-se a ressarcimento de mensalidades de cursos superiores frequentados por trabalhadores do setor administrativo da empresa e foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição, sendo assim, base-de-cálculo de contribuição previdenciária, por não estar conforme a inteligência da alínea t) do art. 28, § 9º, lei 8212/91.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

Em virtude da infração cometida fica a autuada sujeita à multa prevista no art. 32, §5º da Lei 8212/1991 e 284, inc. II, Decreto 3.048/99, com valor mínimo atualizado pela Portaria PT/MP 142, de 11.04.2007, calculada de acordo com o Anexo "A" do Relatório Fiscal da Infração, no valor total de R\$ 63.302,98.

Segundo o Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, às fls. 27, não ficaram caracterizadas nem circunstância agravante e nem circunstância atenuante.

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09414843F00 foi de 04/2001 a 07/2007, às fls. 28.

O Relatório Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF, às fls. 31, indica o resultado do Procedimento Fiscal realizado:

<i>TIPO PERÍODO Número Data Valor</i>
<i>GPS 04/2007 a 04/2007 Recolhim Inicial 21/08/2007 11.400,00</i>
<i>AI 11/2007 a 11/2007 371245699 01/11/2007 63.302,98</i>
<i>LDC 04/2001 a 09/2007 371245672 01/11/2007 930.079,13</i>
<i>NFLD 03/2004 a 07/2007 371245680 016/11/2007 56.207,46</i>

A **ciência do Auto de Infração** ocorreu em **05.11.2007**, às fls. 01.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Anexo “A” do Relatório Fiscal da Infração, às fls. 08 a 11, é de **03/2004 a 07/2007**.

A **Recorrente apresentou impugnação**, às fls. 32 a 45, com Anexos às fls. 46 a 97:

- 1. Procuração;*
- 2. Atos Constitutivos e última alteração contratual;*
- 3. Termo de Compromisso dos empregados listados pelo Sr. Auditor Fiscal;*
- 4. Manual do Colaborador (parcial);*
- 5. Carta Circular;*
- 6. íntegra do acórdão do julgamento do Recurso Especial nº 365.398;*

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 07-13.151 – 6ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis - SC, fls. 100 a 101, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/07/2007

Auto de Infração nº 37.124.569-9, de 05/11/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO IN NATURA. AUXÍLIO ESCOLAR.

Integra o salário-de-contribuição os valores pagos por empregados e reembolsados pela empresa a título de auxílio escolar, por se tratar de ensino superior e por não abrangerem os empregados com menos de um ano na empresa.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, em igual prazo.

Encaminhe-se à ARF de São Bento do Sul/SC.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a **Recorrente** apresentou **Recurso Voluntário**, fls. 105 a 119, onde alega em apertada síntese:

Do Mérito.

(i) Dos fatos.

Constituem fatos geradores do presente auto de infração, as contribuições previdenciárias e respectivos acréscimos legais não declarados em GFIP em virtude da não declaração de fatos geradores lançados na NFLD 37.124.568-0, qual seja, o pagamento aos seus trabalhadores do valor das mensalidades de cursos superiores realizado. Esses pagamentos foram

considerados como integrantes do conceito de salário de contribuição dos segurados e, em virtude disso, fazem parte da base-de-cálculo de contribuição previdenciária incidente.

(ii) Da não configuração do salário-indireto.

A ora Recorrente, desde o ano de 2004, oferece aos seus empregados o auxílio escolar, que nada mais é do que uma formação profissional incentivada, com objetivo de melhorar a qualificação profissional dos mesmos, oportunizando participarem de cursos técnicos, de nível superior e especialização (pós-graduação).

Este auxílio é extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, sem qualquer distinção. Para comprovar o alegado a ora Recorrente anexou nos presentes autos parte do Manual do Colaborador, entregue a todos os funcionários quando da sua admissão, que dispõe às fls. 8, acerca do presente auxílio.

A discussão acerca da possibilidade de instituição de auxílio educação e a consequência de tal medida encontra-se pacificada após o advento da Lei n° 10.243/2001 (DOU de 20.06.2001), que alterou a redação do artigo 458 da CLT, determinando a não integração ao salário de empregado, dentre outras, a seguinte utilidade fornecida pelo empregador: “II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.”

O artigo 28, parágrafo 9º, alínea t, da lei no 8.212/1991, é clara quanto a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores custeados pela empresa aos seus empregados a título de auxílio educação:

§ 9º - Não integram o salário-de-contribuição para os fins dessa lei, exclusivamente:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Colaciona jurisprudência no sentido da não-incidência da contribuição social previdenciária acerca da rubrica em questão.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

fls. 120.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 120.

Anota-se ainda que o Supremo Tribunal Federal – STF ao editar a Súmula Vinculante nº. 21 afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Fonte de Publicação: DJe nº. 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES**Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração**

De plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*
 - a. Folha de Rosto do Auto de Infração;*
 - b. Instruções para o Contribuinte – IPC;*
 - c. REPLEG – Relatório de representantes Legais;*
 - d. VÍNCULOS – Relação de Vínculos;*
 - e. Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;*
 - f. Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD;*
 - g. Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF;*
 - h. Relatório Fiscal da Infração.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a autuação fiscal foi elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999, especialmente com a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura.

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos

órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§1º Recebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§2º Impugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§3º O recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§4º Apresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

Analisando-se o auto de infração e seus anexos, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. artigo 293, Decreto 3.048/1999.

Do Mérito.

(ii) Da não configuração do salário-indireto.

A ora Recorrente, desde o ano de 2004, oferece aos seus empregados o auxílio escolar, que nada mais é do que uma formação profissional incentivada, com objetivo de melhorar a qualificação profissional dos mesmos, oportunizando participarem de cursos técnicos, de nível superior e especialização (pós-graduação).

Analisemos.

A questão de mérito controversa reside no ponto de a parcela a cargo da empresa paga relativamente ao ensino superior integrar ou não a remuneração dos segurados empregados da Recorrente.

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

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, em especial, a Lei 8.212/91, no art. 28, § 9º, alínea V, dispõe que não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21, da Lei 9.394/1996, bem como a cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10.12.97)

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à **educação básica**, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

A verba relativa ao ensino superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei n ° 8.212/1991, senão vejamos.

O que não integra o salário de contribuição é 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. Assim dispõe a referida lei, nestas palavras:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

*I - **educação básica**, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;*

II - educação superior.

Como se depreende da simples análise do art. 21 acima transcrito, a educação superior não se confunde com a básica.

Dessa forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Conclui-se, portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o art. 111, I, CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado.

A Lei nº 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica.

O art. 458, CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas, exaustivamente, no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, conforme demonstrado.

A demonstração mais robusta que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas como repercussão em férias e 13º salário, é a própria Constituição Federal. Conforme expressamente previsto no art. 195, § 11 da Carta Magna, 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. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de educação superior possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Como visto, é desnecessária a análise de extensão a todos os segurados da empresa, pois a verba relativa a ensino superior integrará em qualquer hipótese o salário-de-contribuição.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, não prospera a argumentação da Recorrente.

CÁLCULO DA MULTA

Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

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

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

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

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

II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação

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

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

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

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No caso da presente autuação, Auto de Infração nº. 37.124.569-9, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

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

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

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato, Redator Designado

BOLSA DE ESTUDO

Dirirjo com relação à Bolsa de Estudo.

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

Art. 28 (...)

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (grifo nosso)

Conforme comprovado nos autos o referido auxílio é extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, sem qualquer distinção. O fato de haver critérios para a concessão ou termo de compromisso não desnatura a sua finalidade que é a de garantir ao trabalhador a possibilidade de crescer profissional e socialmente.

A CRB/88 em seu artigo 202 estabelece que a “**educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da**

sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para **o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho**”.

Como direito fundamental do cidadão e dever do Estado, deve este, incentivar a colaboração da sociedade e não reduzir a interpretação de um princípio constitucional à regra.

As mudanças sociais ocorridas nos últimos 10 (dez) anos na sociedade brasileira, aumentando a inclusão social e retirando da informalidade um número elevado de trabalhadores, tem como consequência, natural em um processo de crescimento econômico e social, o aumento da competitividade. Este aumento vai gerar nova exclusão social – daqueles que não se qualificam se especializam, enfim, se preparam – que somente poderá ser equilibrada conferindo ao trabalhador a possibilidade de buscar o aumento de sua formação.

O Constituinte originário prevendo a impossibilidade do Estado em cumprir diretamente o seu dever, conferiu à própria sociedade a possibilidade de colaboração para que a educação atinja a todos. O incentivo a que fala a Constituição inclui, certamente, a concessão de benefícios àqueles que, a partir de uma responsabilidade social, investe em seu quadro funcional concedendo Bolsa Educação.

A graduação e pós-graduação não podem mais serem vistas e interpretadas como uma excepcionalidade cujo acesso estava restrito, em épocas passadas e não muito distante, a uma camada da sociedade inserida em um patamar elevado da economia. Pelo contrário. A graduação e pós graduação passam a ser inserida na sociedade como uma espécie de ensino “fundamental” para o mercado de trabalho. Sua exigência já não é mais uma exceção. Passou a ser regra. Especializações acadêmicas, MBA profissionais, passam a integrar as relações sociais como uma forma direta de aumento de produção e de crescimento social.

A relação público e privado não pode mais ser lida e interpretada como uma dicotomia dos tempos da modernidade. Na pós- modernidade, esta relação público e privado passam a se inter-relacionar, ou seja, são opostos que se complementam para a garantia dos princípios constitucionais.

O STJ já se manifestou no sentido de considerar a natureza indenizatória da concessão de bolsa de estudos em recente julgado, *verbis*:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. *In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).*

3. *Agravo regimental desprovido.*

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

O artigo 458 da CLT em seu parágrafo 2º, afirma que “não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador”, a “II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático”.

Não comprovado a existência de qualquer fraude ou discriminação na concessão do referido auxílio, a sua concessão para os seus trabalhadores mesmo com a existência de critérios – desde que estes sigam o princípio da igualdade – deve ser considerado legal a concessão.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto no sentido de, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO para se excluir a incidência de tributação sobre bolsa de estudos.**

Marthius Sávio Cavalcante Lobato - Redator Designado.