



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 14041.000974/2008-87
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.211 – 2ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRO DE ENSINO UNIFICADO DE BRASÍLIA CEUB

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÃO NÃO ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO PARADIGMA.

Não se conhece de recurso especial que, embora cite decisão proferida em autos cujo lançamento decorreu de situação fática semelhante, o colegiado paradigmático deixou de abordar expressamente o tema devolvido pelo Recorrente.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP

449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar de nulidade alegada na tribuna por ocasião da sustentação oral. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto (i) à bolsa de estudos, na modalidade de desconto em mensalidade, concedidos aos dependentes dos segurados empregados e quanto (ii) à retroatividade benigna. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de auto de infração (AI 37.142.151-9) para cobrança de diferença de contribuição previdenciária, parte destinada a outras entidades e fundos/terceiros. O relatório fiscal, na parte que nos interessa assim resumiu a infração:

10.6. Descontos concedidos nas mensalidades escolares

10.6.1. Da análise dos dados apresentados pela empresa conforme itens 5.9 se verificou que vários funcionários obtiveram, para si ou para seus dependentes, descontos nas mensalidades escolares.

10.6.2. O art. 28 da Lei 8.212/91 define com salário-contribuição:

"I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos paws, 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 toma dor de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

"III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês;" (sublinhei)

10.6.3. Depreende-se da interpretação legal que os descontos concedidos nas mensalidades escolares, quantificados em moeda corrente pela empresa fiscalizada, correspondem à remuneração indireta que diferenciam a relação de trabalho/prestação de serviço existente com as demais empresas.

10.6.4. Ademais, o §9º do referido artigo traz, de forma exaustiva, as possibilidades excludentes de tributação ao salário-de-contribuição, dentre as quais não está incluída esta modalidade de remuneração.

10.6.5. Virá em seqüência a alegação do contribuinte de que referidos descontos são concedidos, até certo percentual (geralmente 50%), em cumprimento determinação de convenção coletiva de trabalho assinada com os sindicatos dos empregados (SINPRO-DF e SAE-DF).

10.6.6. O art. 611 da CLT (Decreto-lei no 5.452/43) define convenção coletiva de trabalho como sendo um contrato interpartes, conforme abaixo sublinhado:

"Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às re/aches individuais do trabalho." (sublinhei)

10.6.7. *Desta forma a relação de direitos e obrigações criada na convenção coletiva de trabalho não contamina o direito previdenciário, visto que a aplicabilidade da convenção está restrita ao âmbito interpartes conforme o art. 611 da CLT.*

10.6.8. *Já a obrigação de fazer ou não fazer tributária decorre exclusivamente de Lei e, neste caso, está exhaustivamente tratada na Lei 8.212/91, quer pela definição da incidência de contribuição previdenciária a qualquer forma, direta ou indireta de remuneração, quer pela lista exhaustiva das ocorrências de não incidência.*

10.6.9. *Desta forma os descontos concedidos em mensalidades escolares, denominado pelo sujeito passivo de bolsa, quando concedidos às pessoas que lhes prestam qualquer tipo de serviço, correspondem a uma contraprestação inerente à relação comercial e trabalhista criada e, portanto trata-se de remuneração indireta passível de tributação.*

10.6.10. *Estes valores foram lançados no levantamento:*

CÓDIGO LEVANTAMENTO	DESCRIÇÃO DO LEVANTAMENTO
RLC	DESCONTO MENS ESCOLAR - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
RLE	DESCONTO MENS ESCOLAR - SEGURADO EMPREGADO

10.6.11. *As obrigações acessórias relacionadas a estes lançamentos foram apenadas com os Autos de Infração relacionados nos itens 10.1.3, 10.1.10 e 10.3.3 a).*

infração: Vale destacar a mesma auditoria fiscal deu origem aos seguintes autos de

Fatos Geradores Considerados no Documento de Crédito	Número do Documento de Crédito
Valores referentes à contribuição patronal, SAT e Adicional do SAT	37.142.149-7
Valor referente à contribuição do segurado empregado e contribuinte individual	37.142.150-0
Valor referente à contribuição devida a Terceiros conveniados	37.142.151-9
Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS	37.142.152-7
Deixar a empresa de informar, por intermédio da GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações, referentes à competência 13 do exercício de 2006.	37.142.153-5
Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.	37.142.154-3
Valor referente à multa por descumprimento de obrigação acessória - valores declarados em GFIP divergentes dos valores apurados em auditoria	37.142.155-1
Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço.	37.142.156-0
Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.	37.142.157-8

A Delegacia de Julgamento, enfrentado as impugnações, julgou a impugnação parcialmente procedente determinando: a decadência parcial relativa às competências 01/2003 a 09/2003.

Intimado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a mesma linha de argumentação.

A 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, deu provimento em parte ao Recurso Voluntário para determinar a exclusão dos valores apurados à título de bolsa de estudos e ainda determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

A bolsa de estudo destina-se a ressarcir os valores pagos a título e mensalidades escolares dos próprios empregados ou de seus filhos, não possuindo natureza salarial. É um incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho. Por tal razão, os valores que porventura forem expendidos a este título não devem integrar o salário de contribuição.

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, "c" do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial visando rediscutir os seguintes pontos:

- 1) incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio educação concedido aos empregados e dependentes por descumprimento dos requisitos do art. 28, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, cita como paradigmas os acórdãos 2401-00.245 e 2401-001.967; e
- 2) critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento da preliminar de nulidade do auto de infração:

Foi suscitado pelo Contribuinte na sessão de julgamento, a existência de vícios no lançamento que levariam a nulidade do auto de infração. Pugnou-se pelo conhecimento de ofício do tema haja vista tratar-se de matéria de ordem pública.

Ocorre que as nulidades apontadas foram exaustivamente debatidas pelo Colegiado *a quo*, havendo no acórdão recorrido expressa manifestação pela inexistência de quaisquer vícios, tendo o contribuinte exercido, sem quaisquer dificuldades seu direito de defesa. Vale transcrever o entendimento registrado no voto:

Relatório

...

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 486/520, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Em sede preliminar, almeja à nulidade do lançamento em razão dos seguintes fatos:

- 1. não fornecimento das planilhas de forma a possibilitar o seu manuseio e total compreensão dos cálculos efetuados pelo Auditor Fiscal;*
- 2. a inexistência da coluna utilizada pelo Auditor para fundamentar os cálculos e valores apurados;*
- 3. desconsideração das retificações promovidas pelo Recorrente antes da lavratura do Auto de Infração;*
- 4. ausência de fundamentação e insuficiente exposição dos fatos.*

- Ausência de remuneração indireta, eis que a concessão de descontos nas mensalidades não constitui salário, nos termos do art. 458, § 2º, da CLT.

É o relatório.

...

DOS ARGUMENTOS DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Dos documentos em formato “xls”

A Recorrente apresentou petição, fls. 306/307 nos autos do processo principal n.º 14041.000972/2008-98, anterior à Impugnação, na qual requereu a entrega das planilhas elaboradas pela auditoria fiscal no formato “xls”, alegando não ser possível a leitura de dados através do formato “pdf”, razão pela qual cercearia o seu direito de defesa.

Tal argumento, entretanto, não merece guarida. O formato como são entregues as planilhas ao contribuinte tem por objetivo evitar possíveis alterações nos dados informados pelo Auditor, eis que o formato solicitado pela Recorrente permite o fácil manuseio das informações ali contidas.

Portanto, não há que se considerar cerceamento do direito de defesa pela não entrega dos documentos em “xls”, eis que independente do formato, os dados ali consignados são os mesmos e o contribuinte teve ciência do que se tratava.

Inexistência de fundamentação quanto ao cálculo e os valores apurados

As planilhas elaboradas pela auditoria, ao contrário do que alega a Recorrente, encontra a explicação da aplicação de alíquotas e resultado dos valores apurados no Relatório Fiscal, mais precisamente em seu item 09, fls. 256/258.

Ademais, o Relatório Fiscal consigna minuciosamente todo o procedimento fiscal e todo o percurso para encontrar os valores apurados e lançados na presente autuação.

Portanto, não prospera tais argumentos da Recorrente.

Retificações realizadas após o início do procedimento fiscal

Segundo relata a Recorrente, não foram consideradas as retificações promovidas até 16/09/2008, as quais não foram inseridas nas planilhas da auditoria, razão pela qual foram indevidamente tributadas, restando, por conseguinte, a anulação da presente autuação.

É sabido, contudo, que iniciado o procedimento fiscal, quaisquer declarações ou retificações não surtiram efeitos em eventual lançamento de ofício oriundo da dita fiscalização, conforme entendimento sumulado por este Conselho, in verbis:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Portanto, tendo em vista que o TIAF foi lavrado e cientificado ao contribuinte em 29/01/2008, conforme fls. 177/178 do processo principal mencionado, desde a referida data não há que ser consideradas eventuais declarações e/ou retificações posteriormente apresentadas, muito menos após a lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, é de se considerar que o Relatório 04, anexo ao Relatório Fiscal, fls. 269/272, do processo principal, foi elaborado especificamente para se proceder à comparação entre os valores apurados pela auditoria e os corrigidos durante a ação fiscal, inclusive aquelas realizadas em 16/09/2008, item 9.1.4 do Relatório Fiscal. Importa ressaltar que a empresa não procedeu a integral correção dos valores, de modo que não foi aplicada a redução prevista no § 4º do art. 35, vigente à época dos fatos geradores e das retificações.

Ausência de fundamentação e insuficiente exposição dos fatos

O Relatório Fiscal consigna minuciosamente todos os fatos que culminaram na autuação em epígrafe. Desde a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, informações obtidas pela Receita Federal, consideração dos recolhimentos apresentados pelo contribuinte até à explicação dos relatórios e créditos constituídos, com a respectiva análise dos documentos, rubricas e diferenças encontradas.

Vê-se que, pois, que a Recorrente teve conhecimento de todos os atos do procedimento fiscal, bem como estavam claros os fatos e valores apurados, o que permitiu a devida elaboração de sua defesa.

Quanto à fundamentação, inobstante o Relatório Fiscal consignar, no item 11 – dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a transcrição e indicação dos artigos que fundamentaram a autuação, há nas fls. 234/238 documento específico, denominado Fundamentos Legais do Débito – FLD, no qual é elencado todos os dispositivos legais que embasam a presente autuação, desde a competência para fiscalizar até à aplicação da multa.

Considerando a expressa manifestação do Colegiado *a quo* sobre as nulidades apontadas pelo contribuinte e a ausência de recurso contra o entendimento fixado, deve-se concluir pelo trânsito em julgado do tema, não havendo espaço para que essa Câmara Superior conheça dos argumentos.

Do conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional:

Antes de enfrentarmos o mérito do recurso, mister tecer comentários quanto ao conhecimento do primeiro ponto: incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio educação concedido aos empregados e dependentes.

Destaco que o recurso foi recebido apenas com base no segundo paradigma apontado, pois em relação ao acórdão 2401-00.245, o despacho de admissibilidade assim concluiu:

Mediante análise dos autos, vislumbro a similitude fática entre a decisão recorrida e o segundo paradigma indicado, motivo pelo qual entendo que está configurada a primeira divergência jurisprudencial apontada pela PGFN.

Destaco que o Acórdão n.º 240100.245 trata de situação fática distinta, em que “(...) não é possível assumir que o pagamento

dos valores a título de bolsa de estudos tenha observado as determinações legais, eis que a empresa não ofereceu à fiscalização, não obstante a intimação para tal, as informações relativas às bolsas de estudo concedidas a funcionários, além do fato de ter sido também concedidas a dependentes dos empregados”.

No que tange ao 2401-001.967, a situação enfrentada pelo colegiado paradigmático foi lançamento decorrente de contribuições previdenciárias correspondentes à parte dos segurados, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados que estudavam e/ou mantinham dependentes seus estudando no estabelecimento do contribuinte, no caso o sujeito passivo era uma instituição de ensino que concedeu o benefício em cumprimento ao acordo coletivo de trabalho e na modalidade de descontos em mensalidades.

Não podemos negar que, em um primeiro momento, a situação fática ali analisada é semelhante a enfrentada no presente processo. Ocorre que, consultado o inteiro teor do voto proferido pela então Relatora, podemos afirmar que sua análise se restringiu a abordar os aspectos sob o prisma dos benefícios concedidos aos dependentes do empregados, levando a conclusão de que naquele julgado foram cumpridos os requisitos em relação as bolsas concedidas aos empregados.

Vejamos a parte do julgado que nos leva a essa conclusão:

Em suas razões de recurso a Recorrente alega, em tese, a Lei nº 10.243, de 19/06/2001, expressamente excepcionou os descontos em mensalidades, matrículas e anuidades de filhos e dependentes de professores como benefícios e não como salário-de-contribuição.

Nesse sentido, importa esclarecer, que de fato o acréscimo referido e a nova redação do art. 458, no § 2º, traz mesmo a alteração para dizer que:

...

Porém não se pode olvidar as disposições contidas no artigo 28 da Lei nº 8212/91, que define o salário de contribuição como sendo “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 no §9º do mesmo artigo, que relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição, sendo que a isenção estabelecida na alínea “t” do referido artigo exclui da incidência de contribuição previdenciária o “valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissional”.

Logo, a parcela ofertada aos trabalhadores a título de bolsas de estudos aos seus dependentes não se encontra relacionada entre aquelas excluídas da incidência de contribuição previdenciária.

Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada (nos termos do art. 111, II da Lei nº 5.172/66 - CTN), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Dessa maneira, para que não houvesse incidência de contribuição previdenciária seria necessário que o benefício fosse diretamente relacionado a um plano educacional visando a educação básica; ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não sendo utilizado em substituição de parcela salarial e que todos o empregados e dirigentes tivessem acesso ao mesmo.

No caso em comento, a Auditoria-Fiscal apurou a existência de subsídios dados aos funcionários sob a forma de desconto de pagamento de mensalidade escolares aos segurados e seus dependentes, fora, portanto, das hipóteses do art. 28, alínea "t" da Lei no. 8.212/91, ou seja, o beneficiário da utilidade previsto na norma que exclui a incidência de contribuição é o empregado e não seus filhos.

Considerando que a Fazenda Nacional requer a reforma da decisão *a quo* em relação aos descontos concedidos aos empregados nas suas própria mensalidades e nas de seus dependentes, e considerando o teor da decisão proferida no acórdão paradigma 2401-001.967, único aceito pelo exame de admissibilidade quanto a este tema, conheço do Recurso Especial apenas em relação aos supostos benefícios auferidos pelos empregados em razão dos descontos concedidos aos seus dependentes.

Do mérito:

Da bolsa de estudos:

Discute-se a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos segurados empregados sob forma de desconto em mensalidade de cursos mantidos pelo próprio contribuinte, verbas que no entender desta Relatora não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país - pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados - estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação. Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral - e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "onerossidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais

situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo, que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Por força do art. Art. 110 do CTN 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 e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

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) 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;

...

O art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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:

...

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

...

Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição. Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação. Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)

5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. *Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.*

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016);

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)*

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.

Adotando como fonte de direito o jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos seus empregados não possuem natureza remuneratória, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Da multa:

Quanto a aplicação das penalidades relativas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida

na Lei nº 11.941/2009, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº

11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na 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 caput do art. 32 desta Lei 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 R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes 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 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, 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 deste artigo, 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 75% (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; e

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

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a

estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, 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.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação

acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º *A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º *Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º *Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

§ 2º *A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Processo nº 14041.000974/2008-87
Acórdão n.º **9202-006.211**

CSRF-T2
Fl. 610

Em face ao exposto, a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial do Recurso da Fazenda Nacional apenas para determinar que a multa seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri para divergir do seu entendimento quanto a exonerar o contribuinte de obrigação principal prevista em lei, acerca da exclusão da bolsa de estudos fornecida aos dependentes do conceito de salário de contribuição, bem como do alcance da lei 8212/91 em relação a matéria.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Bolsa de Estudo aos Dependentes de Empregados

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados constituírem salário de contribuição, razão o confiro ao 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 não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 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 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; (Redação dada pela Lei n° 9.711, de 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, o arcabouço normativo pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio - Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios - Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Ao contrário do que entendeu a ilustre relatora, a concessão da bolsa de estudo encontra-se perfeitamente enquadrada dentro do conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, ou seja, tanto o fornecimento em dinheiro, como aquele fornecido na forma de utilidades, no caso bolsas, encontram-se compreendidos como fato gerador de contribuições previdenciárias.

Note-se que, conforme descrito no conceito legal, não interessa a razão pela qual o benefício é concedido: "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".

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, no caso a CLT, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

Em seus argumentos cita o recorrente o art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho - CLT, contudo, conforme já esclarecido, a existência de dispositivos específicos em matéria previdenciária, para que o benefício educação fornecido aos empregados, bem como aos seus dependentes, esteja excluído do conceito de salário de contribuição, não nos permite fazer uso dessa norma.

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: (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)

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º da lei 8212/91, quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão também não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, "t" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas.

Quisesse o legislador, nesse momento, que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo introduzido em 2011:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991 antes da alteração:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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 20/11/98)

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS aos dependentes.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado, pelo vínculo contratual ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são

espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inserido no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

“As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las.

As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial.”

Dessa forma, entendo descabida qualquer argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possui caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Ainda entendo pertinente esclarecer que no meu entender o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Melhor explicando, entendo que o fornecimento de benefícios em geral, ao longo do contrato de trabalho, acabam que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair com o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, §9º. 't" da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual DOU PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL.

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.