



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

Processo nº 15504.000187/2008-11
Recurso nº 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-003.522 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de maio de 2013
Matéria Multa - GFIP
Recorrentes MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A MBR
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência. Incidência da regra prevista no artigo 173, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, ficando afastada a hipótese do artigo 150, §4º, do CTN, pois a questão jurídica em análise não se trata de obrigação tributária principal, na qual há a hipótese de pagamento antecipado e parcial para a incidência dessa regra, mas sim de obrigação tributária acessória.

ABONO RETORNO DE FÉRIAS

Tratando-se de abono previsto em Convenção Coletiva de trabalho, fundado no artigo 144 da Consolidação das Leis do Trabalho, incide o disposto no item 6, do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, segundo o qual não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas “a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT.”

Em decorrência da extinção do citado benefício foi prevista uma indenização, a qual não atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

AUXILIO-CRECHE

Não incidência das contribuições previdenciárias. Aplicação do Parecer nº 2600/2008 da PGFN e Súmula 310 do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

INDENIZAÇÃO. ALTERAÇÃO DA DATA-BASE

Não se verifica a habitualidade, já que fora um único pagamento, além do que tal valor revela natureza indebitória na medida em que os empregados, com a alteração da data-base em 90 dias posteriormente à data prevista, deixaram de

perceber os valores que lhes seriam devidos em decorrência do contrato de trabalho.

ABONO ÚNICO.

Não incide contribuições previdenciárias sobre o abono único. Aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011.

“ABONOS” PAGOS EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DE DIREITOS ASSEGURADOS EM CONVENÇÕES COLETIVAS ANTERIORES.

Os valores previstos nas cláusulas 8 e 9 também não estão sujeitos ao alcance das contribuições, eis que não detêm as características da habitualidade e da retributividade, pois pagos uma única vez, além do que assumem feição nitidamente indenizatória eis que pagos em decorrência de supressão de direitos trabalhistas previstos em Convenções anteriores.

SEGURO DE VIDA PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de seguros de vida quando habituais estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela legislação exige que o benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes. Entretanto, em homenagem ao princípio da eficiência e diante de Ato Declaratório da PGFN dispensando aquele órgão de recorrer quando o lançamento tratar do seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, adotamos entendimento similar. No caso, não há prova de que não há individualização do montante que beneficia cada um dos empregados, inviabilizando a aplicação das conclusões do Ato Declaratório.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL.

A lei concede isenção para 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. O benefício não atinge os gastos com os dependentes do trabalhador com material escolar.

MULTA. RETROATIVIDADE.

Havendo beneficiamento da situação do contribuinte, incide a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 32-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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em excluir da

autuação as contribuições oriundas do "abono retorno de férias", nos termos do voto do Relator; c) em excluir da autuação as contribuições oriundas do auxílio creche, nos termos do voto do Relator; d) em excluir da autuação as contribuições oriundas de abonos, item 03, Convenção Coletiva/2006, nos termos do voto do Relator; e) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da autuação os fatos motivadores da multa até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, devido a aplicação da regra decadencial prevista no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em excluir da autuação as contribuições oriundas de indenização alteração da data base, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Mauro José Silva acompanhou a votação por suas conclusões; b) em excluir da autuação as contribuições oriundas de indenização rescisão especial de contrato, item 08, Convenção Coletiva/2006,, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; c) em excluir da autuação as contribuições oriundas de indenização prêmio aposentadoria, item 09, Convenção Coletiva/2006,, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, I, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do seguro de vida em grupo, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, na questão do kit escolar ou material escolar, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Mauro José Silva

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de Auto de infração, o qual exige multa do Recorrente por ter deixado de registrar no campo remuneração da guia de recolhimento do FGTS informações à Previdência Social-GFIP os fatos geradores da contribuição previdenciária incidente sobre os seguintes valores abono de férias, auxílio creche, participação nos resultados, seguro de vida em grupo, kit escolar, abonos, apurado no período de 01/1999 a 12/2006.

Devidamente intimado do lançamento em 21/12/2007 o sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em síntese, que a multa é indevida na medida em que:

- a) “ a exigência de multa no percentual de 100% do valor do próprio tributo tem caráter confiscatório e, por tal razão, é inconstitucional – como consignado pelo C. STF nos autos da ADI 551/RJ”;
- b) “os créditos anteriores a dezembro de 2002 foram extintos pela decadência;”
- c) “não há falar-se em descumprimento de obrigação acessória por ter a Impugnante deixado de declarar em GFIP os valores exigidos na NFLD nº 37.101.279-1, pois não há a incidência de contribuição previdenciária sobre estas rubricas, conforme teses expostas na impugnação à aludida autuação (doc. Nº 03, cit.).”; e
- d) “foi lavrada conjuntamente com o auto de infração em testilha a NFLD 37.101.279-1 – que tem como objeto a exigência das contribuições supostamente não declaradas e no bojo das quais foram lançadas multa decorrente desta pretensa de declaração e recolhimento – implicando evidente bis in idem a exigência de novos valores a título de multa em decorrência da mesma (suposta) infração.”

A instância *a quo* julgou parcialmente procedente a impugnação apenas para declarar extinto, pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, o crédito previdenciário lançado, relativo ao período de 01/1997 a 11/2001, mantendo-se, dessa forma, o lançamento no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

Decadência

Por se tratar a decadência de matéria prejudicial ao mérito da demanda administrativa, passo apreciar este ponto em sede de preliminar.

Nesses termos, registra-se que, de acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumpre ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão

competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EResp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberio Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Assentada essa premissa básica, cabe ponderar que, considerando que objeto do presente feito administrativo encontra-se atrelado à discussão da legitimidade da cobrança de multa imposta pela falta de declaração de informações fiscais acerca da base de cálculo das contribuições previdenciária, entendo, todavia, por não se tratar de hipótese na qual há a realização de pagamento antecipado e parcial do tributo, que deve ser aplicado, *in casu*, o prazo quinquenal do artigo 173, início I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre janeiro de 1999 a dezembro de 2006 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 21 de dezembro de 2007, verifica-se que está decaído o período de janeiro de 1999 a novembro de 2001, motivo pelo qual mantenho a decisão ora recorrida, para declarar extinta a cobrança das contribuições previdenciárias abrangidas pela decadência nos termos do inciso V, do artigo 156, do CTN.

Mérito

Da análise do Auto de Infração nº 37.101.278-3, constata-se claramente que a sua lavratura se deu em razão do sujeito passivo ter efetuado a entrega da GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo, assim, a regra contida no artigo 32, inciso IV, §9ª, da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o relatório fiscal, a referida multa foi aplicada com base na constatação da prática de omissão na GFIP, em relação aos valores pagos a título de abono de férias, auxílio creche, participação nos resultados, seguro de vida em grupo, kit escolar, abonos, durante o período 01/1999 a 12/2006.

Insurgindo-se contra a lavratura do referido auto de infração, o Recorrente apresentou impugnação, alegando, basicamente, a impossibilidade da incidência da multa ora questionada, aplicada sobre valores não passíveis de tributação pelas contribuições previdenciárias, o que lhe dispensaria de proceder o cumprimento das obrigações acessórias previstas no artigo 32, inciso IV, §9ª, da Lei nº 8.212/1991.

Segundo o entendimento da Recorrente, essa multa seria – seu ver – indevida na medida em que a sua aplicação fora originada em decorrência da lavratura de auto de infração nº 37.101.279-1, no qual lançou crédito previdenciário sobre valores pagos a seus empregados a título de abono de férias, auxílio creche, participação nos resultados, seguro de vida em grupo, kit escolar, não enquadrados no conceito de salário de contribuição.

Pois bem, em julgamento do recurso voluntário interposto pelo ora recorrente contra a decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 15504.000158/2008-41 (AI nº 37.101.279-1), cujo objeto analisou a legitimidade incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas acima destacadas, posicionei-me, conforme se depreende da ementa abaixo:

“ABONO RETORNO DE FÉRIAS

Tratando-se de abono previsto em Convenção Coletiva de trabalho, fundado no artigo 144 da Consolidação das Leis do Trabalho, incide o disposto no item 6, do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, segundo o qual não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas “a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT.”

Em decorrência da extinção do citado benefício foi prevista uma indenização, a qual não atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

AUXILIO-CRECHE

Não incidência das contribuições previdenciárias. Aplicação do Parecer nº 2600/2008 da PGFN e Súmula 310 do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

INDENIZAÇÃO. ALTERAÇÃO DA DATA-BASE

Não se verifica a habitualidade, já que fora um único pagamento, além do que tal valor revela natureza indenizatória na medida em que os empregados, com a alteração da data-base em 90 dias posteriormente à data prevista, deixaram de perceber os valores que lhes seriam devidos em decorrência do contrato de trabalho.

ABONO ÚNICO.

Não incide contribuições previdenciárias sobre o abono único. Aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011.

“ABONOS” PAGOS EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DE DIREITOS ASSEGURADOS EM CONVENÇÕES COLETIVAS ANTERIORES.

Os valores previstos nas cláusulas 8 e 9 também não estão sujeitos ao alcance das contribuições, eis que não detêm as características da habitualidade e da retributividade, pois pagos uma única vez, além do que assumem feição nitidamente indenizatória eis que pagos em decorrência de supressão de direitos trabalhistas previstos em Convenções anteriores.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO

O E. Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão no sentido de que a previsão contida no Decreto 3.048/99 não tem respaldo na Lei nº 8.212/91, não havendo que se falar em necessidade de o seguro de vida em grupo estar previsto em convenção ou acordo coletivos de trabalho.

KIT ESCOLAR OU MATERIAL ESCOLAR

Tem adotado, a jurisprudência pátria, a posição de que o auxílio-educação fornecido pela empresa a seus empregados não se constitui em salário in natura, pois não retribui o trabalho efetivo. Ademais, em relação ao “auxílio-educação”, o Poder Judiciário vem se manifestando no sentido de que se inclui no seu conceito o material escolar fornecido pela empresa.

Benefício estendido a dependentes de segurados os quais não mantém relação jurídica com o autuado, em qualquer das modalidades de segurados previstos na Lei nº 8.212/91, sendo inadmissível, sob essa ótica, entender que teria havido a ocorrência do fato gerador das contribuições, qual seja, “prestação de serviços”.

Assentada a premissa de que as quantias pagas pelo empregador a título de abono de férias, auxílio creche, participação nos resultados, seguro de vida em grupo, kit escolar, abonos, não se enquadram no conceito de salário contribuição, não há que se falar, *in casu*, em descumprimento de obrigação tributária acessória regulada pelo artigo 32, inciso IV, 5º§, da Lei nº 8.212/1991, uma vez que esses valores não constituem fato gerador da respectiva contribuição previdenciária.

Contudo, como algumas rubricas foram mantidas no lançamento, cabe verificar a aplicação da multa ao caso concreto, haja vista a alteração legislativa ocorrida em virtude da Lei nº 11.941/09

Multa

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

A penalidade aplicada ao caso era a prevista no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual previa multa de 100% (cem por cento) sobre o valor devido da contribuição não declarada, limitada pelo número de segurados. É certo que o artigo acima citado foi, no curso desse processo, revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual instituiu uma nova multa para casos como esse ora analisado, previsto no novel artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 cabendo, portanto, analisar a viabilidade ou não da aplicação do que dispõe a alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Segundo as novas disposições legais, a multa prevista no recente dispositivo legal prevê multa de R\$20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, tal como ocorre no caso.

Entendo que não se aplica ao caso a multa prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91 uma vez que esse se refere apenas ao lançamento de contribuições previdenciárias, não cabendo interpretação extensiva para incluir nesse dispositivo a “declaração inexata” do artigo 44 ao qual ele faz referência.

A meu ver houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente Auto de Infração calculada nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para cancelar a multa lançada sobre a parcela paga pela empresa a seus empregados, a título de abono de férias, auxílio creche, participação nos resultados, seguro de vida em grupo, kit escolar, abonos. Contudo, decidindo a E. Turma pela manutenção de algumas rubricas (p., ex., seguro de vida), a multa a ser aplicada será aquela do artigo 32-A, inciso I da Lei 8.212/91.

Adriano Gonzales Silvério – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Seguro de vida em grupo. Requisitos para isenção e situações para aplicação do Parecer PGFN 2.119/2011.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de seguro de vida tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social, é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 nº 9.876, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de seguro de vida estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar, em relação aos empregados, o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de seguro de vida, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos a **habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que**

implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em tela, os pagamentos de seguro de vida preenchem tal requisito, portanto consideramos que são ganhos habituais, ou seja, são ganhos habituais sob a forma de utilidade que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Estando no campo de incidência, foi instituída uma isenção por meio da norma do art. 214, §9º, inciso XXV do Regulamento da Previdência Social(RPS):

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, são requisitos da isenção: previsão em acordo coletivo e estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

A posição acima registrada diz respeito ao mérito da discussão sem considerar os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002 e o princípio da eficiência.

A respeito da incidência da contribuição previdenciária sobre o seguro em vida em grupo temos que considerar o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 04/11/2011, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.

Diante da existência do Parecer PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda, ocorrerão os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, *in verbis*:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistia outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:
[\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral

da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

Do dispositivo acima transcrito, extraímos a conclusão de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil irá rever de ofício o lançamento que tratar de matérias objeto de parecer da PGFN aprovado pelo Ministro. Ou seja, ainda que o CARF decida pela manutenção do lançamento nesse aspecto, o crédito tributário não prevalecerá para inscrição em dívida ativa. Se insistirmos em expressar nossa posição de mérito em Acórdão do Colegiado, tal ato administrativo restará desprovido de finalidade e em dissonância com o princípio da eficiência. Portanto, mesmo não concordando com as conclusões do referido Parecer PGFN, adotaremos-las para evitarmos a emissão de um ato administrativo (Acórdão) sem finalidade e em homenagem ao princípio da eficiência.

Assim, quando tratamos de contribuição previdenciária incidente sobre seguro de vida em grupo, consideraremos que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não integra a base de cálculo da contribuição.

Não há prova nos autos de que o seguro de vida não tenha individualização do montante que beneficia cada um dos empregados, o que impede de aplicarmos o conteúdo do Parecer da PGFN. Não sendo cumprido tal requisito e não constando o seguro de vida em acordo coletivo em todo o período, revela-se correta a inclusão de tais pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 nº 9.376, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassem 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “t”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

Como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isenciais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Mas restritivo em que? Se adotarmos a

corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho para compreendermos a isenção, teremos que a isenção é a mutilação de um dos aspectos(o autor fala em critérios) do fato gerador – material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No caso da isenção da contribuição previdenciária incidente sobre as bolsas de estudo, temos uma situação de mutilação de um aspecto material (ganhos habituais sob a forma da utilidade bolsa de estudo), se obedecidas determinadas condições. O que devemos esclarecer é em que medida devemos ser restritivos. Restritivos quanto ao aspecto do fato gerador mutilado ou quanto ao requisito eventualmente existente para o gozo da isenção?

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção. De outro lado, se o benefício está dentro do alcance normal previsto na norma, mas vem a ser questionado quanto ao atendimento das condições legais, podemos interpretar estas considerando a razoabilidade para que não nos afastemos da finalidade para a qual a isenção foi criada sem que isso representa uma ofensa ao art. 111 do CTN.

Para prosseguirmos, vejamos o texto legal:

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

(...)

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

(...)

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

Como podemos extrair do dispositivo isencional, são dois os requisitos: a utilidade bolsa de estudo não pode ser utilizada em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

O primeiro requisito exige dilação probatória casuística que não diz respeito ao presente processo.

O segundo requisito é o cerne da discussão: todos os empregados e dirigentes devem ter acesso ao benefício.

Parece-nos que condição pretende afastar a discriminação odiosa, aquela que não guarda, seguindo as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “*correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37).

Se a empresa adota como critério de discrimen o cargo ocupado, isso representa à toda vista, uma discriminação injustificada, pois o cargo não possui qualquer relação lógica com a necessidade ou não de uma maior capacitação para o trabalho, pois, afinal, todos os cargos serão melhor desempenhados se os empregados que os exercem alcançarem maior capacitação.

Por outro lado, se a empresa coloca como discrimen um tempo mínimo de trabalho na empresa – um ano, por exemplo – é fácil concluir que tal discrimen possui relação lógica com a melhor capacitação para o trabalho daqueles empregados que já revelam a intenção de permanecer prestando serviço ao empregador que lhe concede o benefício.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre o tema, passamos a analisar o caso concreto.

Como já dissemos, a isenção para gastos com educação não pode ser estendida par os dependentes do empregado, o que, de plano, já retira a possibilidade de fruição do benefício no presente caso. Entretanto, o caso possui também outro aspecto: o valor incluído na base de cálculo refere-se a kit material escolar, o que não está acobertado pelo dispositivo isencional.

Por tais motivos, votamos por negar provimento ao Recurso nessa questão.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado