



Processo nº 15504.725544/2012-26
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.897 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrentes SAMARCO MINERAÇÃO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.
SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO A TODOS OS DIRIGENTES E EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa ou condição para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao auxílio educação, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu parcialmente em menor extensão. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Rissi, Maurício Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (Suplente Convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2401-004.213, de recurso e voluntário, e que foram, respectivamente, totalmente admitido e parcialmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela empresa por (a.1) bolsa de estudos e (a.2) complementação de auxílio-doença - recurso da Fazenda Nacional; e (b) não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício - recurso do contribuinte. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPLEMENTAÇÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA E BOLSAS DE ESTUDOS (REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N° 12.513/2011.)

As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias nas hipóteses de complementação do auxílio-doença e do pagamento de bolsas de estudo (redação anterior à Lei n° 12.513/2011) condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes. O fato da interpretação da outorga de isenção ter de ser literal (artigo 111 do CTN) não implica a desconsideração de seu verdadeiro sentido. Se uma norma isentiva visa incentivar a concessão de um benefício de cunho social, o que se impede é a sua concessão de forma individualizada ou discriminatória. Se a diferenciação se deu entre situações em que a própria legislação social prevê um tratamento distinto, como na hipótese de contratação precária, a exclusão não se faz em ofensa à regra de isenção. Alínea *n* e *t* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n° 8.212/91.

[...]

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei n° 9.430/96.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, CONHECER do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro CARLOS ALEXANDRE TORTATO fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, NEGAR

PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria (juros de mora sobre multa de ofício), restaram vencidos os Conselheiros THEODORO VICENTE AGOSTINHO, RAYD SANTANA FERREIRA e CARLOS ALEXANDRE TORTATO, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro CARLOS ALEXANDRE TORTATO apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à "complementação ao valor do auxílio-doença". Vencidos os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS, ARLINDO DA COSTA E SILVA e MARIA CLECI COTI MARTINS; (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao "Prêmio Campo de Ideias". Vencido os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e ARLINDO DA COSTA E SILVA; (iv) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à "Bolsa Estudo". Vencido o Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA; (v) Por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto à exclusão dos valores lançados a título de "Vale Livro". Vencidos os Conselheiros LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, THEODORO VICENTE AGOSTINHO, RAYD SANTANA FERREIRA e CARLOS ALEXANDRE TORTATO, que davam provimento ao Recurso Voluntário quanto à referida rubrica; (vi) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no tocante às demais matérias. Fez sustentação oral a Dra. Maria Isabel Bueno – OAB/SP 11.127.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas decorrentes dos acórdãos 9202-00.323 e 2302-01.177, o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, sendo aplicável a interpretação literal disposta no art. 111 do CTN; e, para que os valores das bolsas de estudos não constituíssem salários de contribuição, necessário que o seu fornecimento fosse estendido a todos os empregados, o que não se constatou no lançamento em questão;
- conforme paradigma decorrente do acórdão 206-00.083, a bolsa deve ser a mesma para todos os funcionários;
- conforme paradigma decorrente do acórdão 2301-02.554, a complementação do auxílio-doença deve ser extensiva à totalidade dos empregados.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais afirma que o recurso não deve ser conhecido, ou, sucessivamente, ser desprovido.

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia pela Presidência, a contribuinte alega que:

- conforme paradigmas decorrentes dos acórdãos 9101-00.722 e 1202-001.118, é incabível a incidência de juros moratórios sobre a multa exigida, em atendimento ao disposto nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei n 9430/96.

O agravo interposto pelo sujeito passivo, com a finalidade de propiciar o conhecimento e julgamento das demais matérias (PLR; auxílio escolar – vale-livro; e bolsa de natal), foi rejeitado.

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

1.1 CONHECIMENTO

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), mas não foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária em relação a não extensão da complementação do auxílio-doença à totalidade dos trabalhadores da contribuinte, de modo que o recurso deve ser conhecido apenas quanto ao auxílio educação.

Sobre a bolsa de estudos para ensino superior, e quanto à divergência que entendo comprovada, veja-se que a ementa do acórdão paradigma 2302-01.177 expressamente afirma que *“os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária”*. No voto condutor do acórdão, ainda consta o seguinte:

Conclui-se portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.

Isto é, a interpretação de tal paradigma diverge sim da interpretação do acórdão recorrido, pois, para este último, se o curso de nível superior estiver relacionado às atividades da empresa, os pagamentos estão abarcados na hipótese de não incidência do art. 28, § 9º, da Lei 8212/91. Em sendo assim, embora o paradigma decorrente do acórdão 9202-00.323 realmente não se preste à comprovação da divergência, pois o lançamento lá analisado era referente à *“faculdades (...) desvinculadas das atividades profissionais da empresa”*, entendo que o paradigma decorrente do acórdão 2302-01.177 é hábil para comprovar a divergência.

Sobre a não extensão da bolsa de estudos para todos os empregados, enquanto no paradigma 206-00.083 entendeu-se que todos os empregados devem ter acesso ao benefício, no acórdão recorrido decidiu-se pela possibilidade de exclusão de alguns trabalhadores. Presente, pois, a divergência neste particular.

Sobre a não extensão da complementação do auxílio-doença para todos os trabalhadores, a situação fática ora sob julgamento diverge dos fatos julgados no acórdão paradigma 2301-02.554, pois aqui se questiona se a previsão, em acordo coletivo, que estabelece a complementação a empregados com mais três meses de trabalho, viola o art. 28, § 9º, da Lei 8212/91, situação esta não presente no acórdão paradigma. A decisão paradigmática é tão genérica a ponto de não instaurar a divergência pretendida pela Fazenda Nacional. Além disso, veja-se que, no paradigma, foi dado provimento ao recurso do contribuinte, ao passo que a decisão recorrida, diante da mesma situação fática lá analisada, certamente teria feito o mesmo.

Destarte, inexiste similitude fático-jurídica neste particular e o recurso não deve ser conhecido em relação a não extensão da complementação do auxílio-doença à totalidade dos empregados da contribuinte.

1.2 BOLSA DE ESTUDOS PARA ENSINO SUPERIOR

Discute-se nos autos se a regra de não incidência prevista no art. 28, § 9º, alínea *t*, da Lei 8212/91, é extensiva às bolsas de estudos para ensino superior.

O entendimento da fiscalização, de que “*o custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) [...] integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária*” e “*o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991*”, está superado pela Súmula CARF 149:

Súmula CARF nº 149: Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Conforme precedentes que inspiraram a edição da Súmula, “*qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-gradual*” (acórdão 9202-007.436) e “*a descrição prevista no art. 28, §9º, “t” da lei 8212/91, admite a interpretação de que a educação superior estaria abrangida nos cursos de capacitação ou mesmo qualificação profissional até a edição da Lei nº 12.513, de 2011*” (acórdão 9202-006.578).

No caso dos autos, ademais, o acórdão recorrido consignado que:

Assevera a autoridade fiscal que o custo de educação superior (graduação e pós-graduação) não seria alcançado pela norma de isenção, mas não concordamos porque tais cursos podem servir, e normalmente servem, para a capacitação e qualificação profissional vinculada à atividade empresarial, amoldando-se, nessas situações, ao texto supra transcrito. Nesse aspecto particular, consta que o próprio regulamento de concessão exige que o curso tenha ligação com o trabalho

Ademais, e em relação a este mesmo plano educacional, veja-se a análise feita pelo voto condutor do acórdão de recurso voluntário, neste mesmo particular (PAF 15504.725541/2012-92):

37.3 Com efeito, o regulamento da recorrente para a concessão de bolsas de estudos, acostado aos autos na fase de impugnação, é detalhado e rigoroso, prevendo logo no item 4.1 que (fls. 929/944):

“A liberação do reembolso é condicionada a cursos específicos que agreguem valor às áreas de trabalho propiciando o alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos pela empresa”.

37.4 Outros trechos, na sequência do documento interno, também são explícitos no sentido de condicionar a concessão do reembolso ao cumprimento do requisito de agregação de valor à área de atuação do profissional ou à importância do curso para o desempenho do empregado na respectiva área de atuação.

37.5 Fazem parte do programa cursos técnicos, tecnológicos, graduação, pós graduação e MBA. Os cursos de aperfeiçoamento tem carga horária igual ou superior a 180 (cento e oitenta horas).

37.6 Observo, ainda, que as graduações e pós-graduações cursadas pelos empregados, conforme o Anexo VII do relatório fiscal, que contém a relação nominal de segurados beneficiados, incluem engenharia de produção, elétrica, metalúrgica, de minas, administração, direito, gestão de produção e gerenciamento de projetos, entre outras, todas áreas do conhecimento compatíveis com a atividade econômica da empresa e, por consequência, com o propósito de qualificação profissional dos seus empregados (fls. 144/205).

Em sendo assim, e como tais cursos estão intrinsecamente relacionados com as atividades econômicas da empresa, deve ser desprovido o recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto.

1.3 EXTENSÃO DA BOLSA DE ESTUDOS PARA TODOS OS EMPREGADOS

Neste ponto, voto por negar provimento ao apelo especial da Fazenda Nacional também neste tocante.

A fundamentação do acórdão recorrido é lógica e coerente com a regra da alínea *t* do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91. Ademais, vale lembrar que a interpretação não pode levar ao absurdo, como levaria, no caso concreto, se tal regra fosse aplicada sem o devido cuidado. Veja-se, nesse sentido, os seguintes trechos da fundamentação constante do acórdão de recurso voluntário proferido no PAF 15504.725541/2012-92, que adoto como razões de decidir:

38.1 Nesse ponto, o cerne da questão está em determinar se contraria o dispositivo legal reproduzido a exclusão dos menores aprendizes, dos empregados contratados por prazo determinado e dos empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício).

38.2 Penso que não. A exigência da extensividade da concessão a todos os empregados e dirigentes da empresa, para fins de isenção, é essencialmente questão de isonomia, pois o requisito da lei visa proporcionar a que todos os segurados empregados tenham meios para receber educação e progredir na sua qualificação profissional.

38.3. Ionomia, em sua formulação genérica, é tratar de forma igual aqueles que se encontram em situação equivalente e tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

38.4 A regra é a indeterminação da duração contratual, por isso os contratos a termo são exceções na realidade trabalhista, submetendo-se às estritas hipóteses legais, vinculadas a atividades empresariais ou serviços transitórios e ao contrato de experiência de até noventa dias (art. 443, § 2º, da CLT).

38.5 Como bem alerta a recorrente, na maior parte das vezes o prazo do contrato a termo será inferior a do curso técnico, de graduação ou pós-graduação que venha a se matricular, estes últimos com duração de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos.

38.6 Assoma-se a isso o fato de que a concessão de bolsas de graduação e pós graduação, inclusive MBA, demanda cuidadosa política de planejamento empresarial, análise dos investimentos que estarão envolvidos ao longo do tempo de duração dos cursos e a mínima perspectiva de algum retorno em qualificação profissional dos empregados para as atividades da empresa.

38.7 Para os contratos de experiência de até noventa dias, não se sabe nem se nesse período haverá adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa, sendo que a transformação automática em pacto indeterminado já dará direito ao segurado à participação no plano de educação.

38.8 Parece-me, assim, que a inclusão dos empregados contratados por prazo determinado no programa de educação superior seria uma medida apenas de cunho formal, vazia do ponto de vista prático.

38.9 Quanto às demais exclusões, o menor aprendiz mantém um contrato de aprendizagem, também por prazo determinado, e com características especiais (art. 428, da CLT), ao passo que a concessão inicial de bolsa de estudo ao empregado afastado do trabalho, por doença ou acidente, antes de se aguardar a evolução do seu quadro de saúde e o retorno à atividade laboral, não seria uma decisão razoável considerando a finalidade do plano educacional.

38.10 De modo que enxergo as exclusões estabelecidas pela empresa como não discriminatórias com os empregados não contemplados, pautadas em critérios

razoáveis de restrição, condizente com uma interpretação finalística da regra isentiva, e não meramente literal, sem contudo implicar essa limitação o alargamento da hipótese da norma tributária de exceção.

De igual modo, acrescento como razões de decidir o seguinte trecho da fundamentação do voto vencedor do acórdão recorrido:

A exclusão de aprendizes, contratados por prazo determinado e afastados por doença ou acidente de trabalho tem relação com a oferta do benefício, que é oferecido pelo empregador, em última instância, com o intuito de que a qualificação pretendida seja aplicada no próprio ofício desenvolvido na empresa. Tanto é assim que se permite, a inserção de cláusula acessória ao contrato de trabalho estipulando "permanência no emprego", pela qual se condiciona a oferta de um curso ou faculdade a um período mínimo em que o trabalhador não deve sair da empresa. E se houver descumprimento da cláusula, haverá o pagamento de uma multa (cláusula penal), normalmente equivalente ou proporcional aos investimentos com a formação do trabalhador. Assim, parece-nos que a exclusão daquelas categorias justifica-se pela própria natureza do benefício, que não está necessariamente dissociado de um compromisso de retorno ao empregador na forma de qualificação de seus quadros de empregados. Tem-se, portanto, que o benefício foi estendido a todos os trabalhadores em situação de emprego por prazo indeterminado (exclusão de aprendizes e de contratados por prazo determinado) e no vigor da prestação de serviço (afastados por doença ou acidente de trabalho).

Ora, qual seria o sentido de oferecer um curso de graduação com prazo de cinco anos para um empregado contratado por apenas alguns meses? E como bem frisado pela decisão recorrida, tão logo o prazo passasse a ser indeterminado, o empregado já seria elegível à bolsa, o mesmo ocorrendo com os empregados afastados que fossem reintegrados à empresa. Nesse contexto, igualmente se questiona: por que um empregado afastado por doença ou acidente poderia cursar uma graduação? Como se vê, e como já dito, as parcas regras de exclusão são coerentes e lógicas com o instituto sob exame, o mesmo se podendo afirmar em relação aos menores aprendizes. Isto é, as regras são compatíveis com o princípio da isonomia e guardam relação de logicidade e razoabilidade com o caso concreto.

Registro, neste ponto, e a propósito do tema, que a palavra é mau veículo do pensamento e que o aplicador da lei deve usar as várias formas admitidas em direito para extrair o sentido e o alcance das regras de isenção (interpretação histórica, teleológica, sistemática *etc.*), desde que não lhes dê interpretação extensiva. Sobre a interpretação literal prevista no art. 111, II, do Código Tributário Nacional, é importante anotar que ela não exclui a interpretação sistemática, nem muito menos significa interpretação restritiva. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Luís Eduardo Schoueri:

É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à autuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.

[...]

Finalmente, uma análise histórica do processo legislativo, que levou ao dispositivo inserido no artigo 111, evidencia que seus autores não viam na expressão "literalmente" uma restrição; ao contrário, a expressão foi inserida no texto do Código Tributário Nacional para impedir que se procurasse reduzir o alcance do dispositivo que conferisse isenção. Ou seja, "literalmente" significaria "sem qualquer restrição"¹.

Destarte, o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido neste ponto.

¹ SCHOUDERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815/816.

2 Recurso Especial do Sujeito Passivo

2.1 CONHECIMENTO

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido, naquilo que foi objeto de admissão prévia.

2.2 JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A tese da recorrente relativa a não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é rechaçada pela Súmula CARF 108, que inclusive tem efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, conforme Portaria 129/19, do Ministério da Economia. Veja-se:

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vale lembrar, a propósito, que o Conselheiro do CARF é obrigado a observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, na dicção do art. 45, inc. VI, sob pena de perda do mandato. Logo, o recurso especial do sujeito passivo deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento; e por conhecer e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante as, como de costume, muito bem fundamentadas razões de decidir do Relator, peço-lhe licença para divergir quanto à não extensão das bolsas de estudo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

É que entende o Relator que as restrições que havia seriam compatíveis com o princípio da isonomia e guardariam relação de logicidade e razoabilidade com o caso concreto.

No caso em questão, o autuante comprovou que parte dos empregados (menores aprendizes, empregados contratados com prazo determinado e empregados afastados por motivo de doença) não tinha acesso ao benefício.

É inegável que a redação da alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, vigência à época dos fatos geradores, impunha, com vistas ao gozo da não incidência do tributo, fosse o benefício acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa. É dizer, o dispositivo não trazia qualquer restrição ou exceção a essa regra. Confira-se:

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

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

[...]

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

[...]

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

Perceba-se que muito embora haja ainda a exigência a que os cursos de capacitação e qualificação profissionais sejam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não se pode perder de vista que o incentivo fiscal, além de, com isso, procurar atender aos interesses da empresa, traz um forte componente social, que é a capacitação do empregado para o mercado de trabalho ou mesmo para sua vida, à exemplo dos planos que visem à educação básica do trabalhador. Penso ser a norma, nesse sentido, uma via de mão dupla, na medida em que, ao tempo que busca atender aos interesses do empregador, procura viabilizar o aperfeiçoamento da mão de obra trabalhadora possibilitando um maior engajamento no mercado de trabalho e o pagamento de melhores salários, beneficiando, em última análise, toda a sociedade.

Pode-se dizer, com isso, que a empresa não podes ser a única interessada nos benefícios advindos do incentivo fiscal concedido, mas sim a sociedade como um todo.

Nessa perspectiva, não me parece razoável excluir do programa aqueles trabalhadores que, em princípio, não tem depositados sobre si os interesses imediatos do empregador, tais como aqueles que se encontram afastados por motivo de doença ou ainda com contrato de trabalho temporário vigente.

Já sob o viés da isonomia, há de se admitir que se analisada a situação dos empregados como se fosse um "filme" na empresa, em especial daqueles que se encontravam na constância do contrato por tempo determinado, e **partindo-se da premissa de que as regras eram as mesmas desde a sua criação ou desde a vigência dos dispositivos legais e que nenhum empregado teria sido desligado antes de o término do prazo mínimo**, poder-se-ia chegar à conclusão que todos eles, em um dado momento, não fizeram *jus* ao benefício e que, assim sendo, haveria uma igualdade material histórica ao longo de determinado período de tempo.

Ocorre que, como é cediço, a legislação tributária deve ser aplicada à data do fato gerador, mensurado/agrupados em determinado espaço de tempo, que, *in casu*, é mensal. Logo, a condição exigida na norma de não incidência deve ser aferida à época do fato gerador, tomando o conjunto do empregados e dirigentes da empresa.

Com isso, as situações que envolvem os empregados devem ser consideradas como se uma fotografia fosse e não como um filme.

Pondo desta forma, parece-me inegável que a regra ajustada acaba potencializando, em determinada competência, a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não deve ser relativizada com a eventual afirmação de que "todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício". As regras poderiam, no máximo, **presumir** uma igualdade material, caso nenhum dos trabalhadores fosse ou tivesse sido demitido antes de o término do prazo de carência e desde que tais regras tivessem sido as mesmas desde o início, como dito acima.

Guardadas as devidas proporções e *mutatis mutandi*, equivaleria a afirmar que em determinada empresa (hipotética), onde, nos mesmos cargos, os homens recebem o dobro do que recebem as mulheres não haveria discriminação, na medida em que todas as mulheres receberiam a metade do que recebem os homens.

Evidentemente, a hipótese acima contém um ingrediente invariável no tempo (se homem ou se mulher), diferentemente do caso dos autos, mas bem traduz o equívoco em se segmentar determinado universo, seja lá qual for o critério adotado, como pretexto de demonstrar, a todo custo, uma igualdade exigida pela lei, quando na realidade está nas mãos da empresa a manipulação dessa condição, o que não me afigura atender aos anseios das normas acima citadas.

Nesse mesmo sentido é o Acórdão n.º 2401-002.710, de 16/10/2012, da lavra do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e que ora adoto e agrego às minhas razões de decidir, bem assenta a necessidade de que ela seja estendida à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa:

Destarte, inobstante o argumento da contribuinte, de que aludidas verbas eram extensivas a todos os funcionários efetivos da empresa, após completarem período de carência, sensibilizar este Relator, não vislumbramos ainda amparo legal para acolher o pleito da contribuinte.

Melhor elucidando, mesmo que se reconheça certa plausibilidade na concessão de referidas verbas somente aos funcionários e/ou diretores, após a sua "efetivação" por decurso de certo limite temporal, objetivando minimizar perdas em razão de benefícios a trabalhadores que não venham a ser incluídos no quadro de empregados efetivos da empresa, não conseguimos afastar os pressupostos legais que regulam o tema, os quais não trazem essa distinção, sobretudo em face da necessidade de interpretação literal da legislação de regência.

Mais a mais, consoante restou muito bem assentado pela ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nos autos do processo administrativo n.º 35434.000858/200571, a contratação em caráter de experiência não afasta os direitos trabalhistas dos empregados, desde o primeiro dia de serviço, o que reforça a tese da ausência de distinção entre os funcionários "efetivos" e os que se encontram sob contrato de experiência, senão vejamos:

"[...]

O contrato de experiência respaldado no art. 445, §2º da CLT, nada mais é do que uma possibilidade de o empregador "testar" o empregado antes que o mesmo torne-se empregado por prazo indeterminado. OU seja, desde o primeiro dia em que está trabalhando na condição de empregado contratado por experiência o empregado faz jus a TODOS os direitos trabalhistas, por exemplo: Férias, 13º salário, FGTS etc.. Os únicos direitos que acabam sendo inviabilizados são o aviso prévio e a indenização de 40% do FGTS, mas, não por se tratar de contratação por experiência, mas porque não encontram-se presentes os requisitos da dispensa imotivada. Portanto, qualquer empregado desde o 1º dia, é considerado empregado e como tal faz jus a direitos trabalhistas. A exclusão dos empregados até 60 dias de vínculo, restringe o acesso à

previdência complementar e portanto, descumprido o preceito legal que afastaria a natureza salarial. [...]”

E, se no âmbito trabalhista (direito privado) não existe distinção de direitos dos empregados em experiência daqueles “efetivos”, não pode a legislação previdenciária adentrar a tais conceitos do direito privado de maneira a estabelecer aludida distinção para efeito de concessão de benefícios aos empregados, limitando-os aos “efetivos”, em total afronta aos dispositivos legais que contemplam a matéria, seja trabalhista ou previdenciária.

Extrai-se daí que a disposição contida no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, ao exigir a extensividade das verbas em comento a todos funcionários da empresa, representa à observância aos preceitos do direito trabalhista, o qual não traz distinção entre os segurados empregados em “regime de experiência” ou já contratados definitivamente, conferindo direitos iguais e, por conseguinte, benefícios idênticos àqueles, independentemente do lapso temporal da contratação.

Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti