



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

Processo nº 35570.005726/2006-52
Recurso nº 251.089 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.462 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2011
Matéria CONT. PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO INDIRETO.
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL (CSN)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/06/2005

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. AFASTAMENTO.

Sem que haja a configuração nos autos dos requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, não pode prevalecer a responsabilização dos sócios.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EDUCAÇÃO. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS.

Integra o Salário-de-Contribuição (SC) 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, quando todos os empregados e dirigentes não tenham acesso ao mesmo.

No presente caso restou comprovado nos autos que nem todos os segurados a serviço da recorrente tinham acesso ao benefício, devendo esses valores, portanto, integrar o Salário de Contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar

provimento, no mérito, ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso.

Redator designado e Declaração de voto: Mauro José Silva.

Sustentação oral: Leonardo Vinicius C. de Melo - OAB: 137.721 / RJ.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Presidente – Relator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano González Silvério e Damião Cordeiro de Moraes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), Duque de Caxias / RJ, , fls. 01051 a 01065, que julgou procedente o lançamento, efetuado por descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 0134 a 0146, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados, correspondentes a contribuição dos segurados, da empresa, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as contribuições devidas aos Terceiros.

Ainda segundo o RF, os valores da base de cálculo referem-se a pagamentos de bolsas de estudos e cursos, não extensivos a todos os segurados da recorrente.

A questão da não extensividade, segundo a fiscalização, ficou demonstrada pelos seguintes motivos:

1. Bolsas de ensinos fundamental, médio e técnico (Projeto EDUCAR) — são disponibilizados somente para os empregados dos estabelecimentos 0017-71 e 0072-06, em Volta Redonda, e dos estabelecimentos 0013-48 e 0067, em Minas Gerais;
2. Bolsas de Ensino Superior são disponibilizadas somente para os empregados dos estabelecimentos 0017-71, em Volta Redonda; 0013-48 e 0067, em Minas Gerais; 0004-57 e 0021-58, em São Paulo. A partir de 2004, passou a ser disponibilizada também para os empregados do estabelecimento- 0134-35, em Araucária, e a partir de 2005 para o estabelecimento 0115-72, em Itaguaí;
3. Cursos de Línguas Estrangeiras — foram apresentadas notas fiscais emitidas para os estabelecimentos 0001-04, 0004-57, 0017-71 e 0134-35;
4. As Normas Gerais NG4608- 0' 5;0, NG4608-05.1 e NG4608-05.2 da DIRH, além do Manual de Recursos Humanos 2004, às fls.24, estabelecem que somente empregados com no mínimo 01 ano de vínculo empregatício podem se candidatar a uma vaga de bolsas de estudos, sendo esta apenas mais uma comprovação de que as bolsas de estudos não são

extensivas a todos os empregados e dirigentes da empresa;

5. Os contratos anexados, entre a recorrente e a Fundação CSN, comprovam prestação de serviços educacionais somente em Volta Redonda e MG;
6. Em relação aos cursos de língua estrangeira, a empresa não comprovou perante a fiscalização as regras para a sua distribuição, sendo que as notas fiscais apresentadas encontram-se emitidas somente para os estabelecimentos 0001-04, 0004-57, 0017-71 e 0134-35.

Portanto, pelos benefícios não serem extensivos a todos os segurados, a fiscalização integrou esses valores ao Salário de Contribuição (SC), elaborando o presente lançamento.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos.

Em 14/12/2005 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 01013 a 01026, acompanhada de anexos, onde alega, em síntese, que:

1. O lançamento registra que os diretores são co-responsáveis pelas pretensas infrações da empresa, sem a exposição pormenorizada dos fatos e a indispensável menção do preceito legal que, ao ver das Autoridades Fiscais, sustenta a inclusão das pessoas por eles citadas;
2. Sua política educacional se desenvolve pela (i) concessão de bolsas de estudo, cujo valor equivale a 30% (trinta por cento) da mensalidade e (ii) pela realização de cursos profissionalizantes, de habilitação ou qualificação profissional, em convênio ou contrato com instituições de ensino;
3. As bolsas de estudo compreendem os cursos técnicos e os de nível superior, tendo os seguintes critérios de elegibilidade: empregados com, no mínimo, um ano de vínculo empregatício; o posicionamento do estabelecimento de ensino de curso superior, com conceitos A, B ou C, conforme o Exame Nacional de Cursos de Graduação (Lei nº 9.131/95); empregados com formação de nível médio ou técnico, sem graduação no nível superior, ou aprovados recentemente no vestibular, que já estejam cursando faculdade, para as bolsas de nível superior;

4. Tratando-se de cursos de nível técnico, serão elegíveis os empregados com formação de 1º grau ou nível médio de formação geral;
5. São também critérios de seleção para bolsa de estudo as condições sócio-econômicas do candidato, bem como o período do curso no qual o empregado se encontra e a verificação se o empregado já sofreu medidas disciplinares;
6. As bolsas de estudo de nível superior decorrem de Acordo Coletivo de Trabalho, firmado com o Sindicato da categoria;
7. O critério de um tempo mínimo de vínculo empregatício consiste num estímulo ao empregado alcançar aquela condição, bem como da empresa investir num trabalhador que tenha interesse em permanecer na empresa;
8. Os cursos oferecidos ou com bolsas de estudo concedidos envolvem instituições de ensino credenciadas, de reconhecida qualidade de ensino que nem sempre estão presentes em todas as regiões do país onde a impugnante possui sede de algum estabelecimento;
9. Não existe, em determinados estabelecimentos, número suficiente de empregados para um curso na região para a atividade desenvolvida por aquele estabelecimento;
10. Para ter um programa educacional que venha a abranger, ao mesmo tempo, todos os seus 25 estabelecimentos se torna muito complexo e diversificado;
11. Além das diferentes atividades exercidas, alguns estabelecimentos se situam em grandes cidades, outros em médias e pequenas; muitos em área rural, outros em portos;
12. Mesmo assim não localizamos nenhuma restrição quanto à bolsa de estudos para os cursos de nível superior, considerando os empregados da empresa como um todo, conforme os documentos acostados aos autos;
13. Muitos cursos necessitam de instalações adequadas e especiais, como laboratórios e equipamentos;

14. Não há como pretender que a impugnante realize cursos na totalidade de seus estabelecimentos, de forma simultânea, como entende a fiscalização;
15. Na concessão de bolsas de estudo não existem restrições, exceto quanto aos requisitos de elegibilidade;
16. Todos os cursos têm vinculação com as atividades desenvolvidas na empresa, ou com a promoção social do trabalhador, que a educação objetiva;
17. Os cursos de língua estrangeira e informática têm, pelos motivos apontados, vinculação com as atividades desenvolvidas pela empresa;
18. Os cursos foram ofertados aos empregados mediante convênio e contrato com instituições e os pagamentos são efetuados diretamente à instituição de ensino conveniada ou contratada;
19. Relativamente a algumas instituições de nível superior, o pagamento referente aos 30% concedidos como bolsas de estudo é realizado sob a forma de reembolso ao empregado;
20. Por fim, salienta que suas iniciativas inserem-se dentro do modelo da política educacional do governo e, por isso, não pode ser punida pelo presente lançamento.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 01107 a 01121, acompanhado de anexos, onde reitera os argumentos já apresentados na impugnação.

A Delegacia emitiu contra-razões, onde, em síntese, mantém a decisão proferida, enviando o processo ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS).

A Quinta Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, analisou os autos e decidiu converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização elaborasse Parecer Conclusivo, onde deveria haver a solução para as seguintes questões:

1. Quais são todas as condições de elegibilidade para a concessão do benefício?
2. Nos estabelecimentos da recorrente onde não há o usufruto do benefício há estabelecimento de ensino credenciado e reconhecido?
3. Nos locais onde não há usufruto do benefício pelos segurados há número suficiente de empregados para um curso?

4. Nos locais onde não há usufruto do benefício pelos segurados há instituição que oferece curso ligado àquele estabelecimento da recorrente?
5. Há alguma restrição para os cursos de nível superior?
6. As atividades desenvolvidas pelos segurados que usufruíram dos cursos de informática e inglês possuem ligação com esses cursos?
7. Há restrição supostamente ocorrida para usufruir dos cursos foram motivadas pela recorrente ou por outro fator?
8. Após a elaboração do parecer com a solução a esses questionamentos a Delegacia deve dar ciência do mesmo à recorrente para que, em um prazo de quinze dias, a recorrente apresente, se for de sua vontade, argumentos complementares.

O Fisco emitiu o parecer citado, onde afirma que:

1. Exceto em Porto Real/RJ, todas as cidades onde a recorrente mantém filiais possuem universidades, sendo que a maioria delas contendo mais de uma instituição de ensino;
2. Registre-se que Resende é a cidade vizinha de Porto Real e possui universidades;
3. Somente em Congonhas/MG não há curso de idiomas. O curso mais próximo desta cidade está localizado em Conselheiro Lafaiete/MG, que dista 17 Km daquela;
4. A maioria dos demais municípios registra mais de um curso desta modalidade;
5. Todas as cidades possuem escolas que ministram cursos técnicos profissionalizantes;
6. Destarte, verifica-se que há instituições de ensino credenciadas e reconhecidas pelo MEC em todas as cidades (ou cidades vizinhas) em que a recorrente possui seus estabelecimentos. Além disso, há cursos profissionalizantes em todas elas;
7. Inserimos em planilha a média de empregados em cada estabelecimento da recorrente, onde é demonstrado que na maioria deles há empregados em número suficiente para um curso, inclusive naqueles em que não foram contemplados pelo benefício em questão;

8. No que concerne à concessão do benefício para os cursos de nível superior, verifica-se que há restrições quantitativas (nº de bolsas disponíveis) e qualitativas (v. critérios de elegibilidade);
9. Quanto aos cursos de língua estrangeira, constata-se pela leitura do Relatório Fiscal que não houve apresentação dos critérios para sua concessão pela recorrente àquela fiscalização (cfe. fls. 136, item 2.1.9.). Entretanto, foi constatado naquela ocasião que as notas fiscais emitidas e apresentadas referiam-se tão somente aos estabelecimentos 0001-04, 0004-57, 0017-71 e 0134-35. Conquanto demasiadamente coerente as alegações da recorrente no tocante à necessidade do referido curso para o desenvolvimento de suas atividades, mister que, ao implantar tal benefício, sua concessividade venha revestida com uma clareza meridiana e em sintonia com a legislação vigente, requisitos estes não observados pelo contribuinte;

A recorrente obteve ciência do Parecer e apresentou novos argumentos:

1. Não houve clareza e precisão no lançamento, que necessitou de diligência para seu esclarecimento, portanto nulo o lançamento;
2. Reitera argumentos já expostos em seu recurso.

Os autos seguiram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, **CONHEÇO DO RECURSO** e passo ao exame das questões suscitadas pela recorrente.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

Em relação às preliminares, a recorrente afirma que há nulidade na autuação, já que não houve a fundamentação para que se sustente a inclusão de pessoas no rol de co-responsáveis.

Esclarecemos à recorrente que a inclusão do nome dos co-responsáveis é um dos requisitos necessários para a constituição do crédito.

O sujeito passivo, que deve suportar o ônus da exigência tributária, é a recorrente, sendo ela, em primeira análise, a responsável pelo crédito ora discutido, não podendo se afirmar que sejam as pessoas, físicas ou jurídicas, arroladas no relatório de co-responsáveis, neste momento, sujeitos passivos da obrigação.

Desse modo, a indicação dos sócios, administradores, representantes, controladas, controladoras, coligadas no anexo denominado de CORESP nada mais representa do que documento de instrução da exigência, conforme determinação prevista na legislação previdenciária.

Como o art. 79, inciso VII, da Lei n.º 11.941/2009, revogou o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, a simples indicação dos representantes legais da empresa por meio do CORESP não implica a sua inscrição de imediato em dívida ativa.

Registre-se, novamente, que a lista nominal serve apenas como uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que posteriormente servirá apenas de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Porém, para deixar claro que o Fisco não pode incluir as pessoas físicas ou jurídicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa, este colegiado vem decidindo, reiteradamente, deixar consignado o provimento parcial do recurso, eis que necessário para o dispositivo final do julgado.

Nesse sentido, acato o pleito formulado pela recorrente, a fim de deixar claro que as pessoas físicas ou jurídicas relacionadas no CORESP não podem, de pronto, constar na certidão da dívida ativa, somente com base na indicação trazida pelo Fisco.

No entanto, ressalto que mantenho a lista nominal **como relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco**, já que, posteriormente, servirá de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ainda nas preliminares, cabe esclarecer à recorrente que a realização da diligência não demonstra suposta nulidade sobre falta de clareza e precisão na descrição do lançamento.

O que se buscou foi a melhor interpretação, com a solução de dúvidas, por parte de todo o colegiado, na busca da verdade material.

Não há como configurar falta de clareza pela realização de diligência, que, como nos autos, buscou novas informações, devido a alegações da recorrente, pois o Fisco estava e está convicto de que o fato gerador ocorreu e que a norma de isenção não pode ser aplicada.

Diante do exposto, nas preliminares, dou parcial provimento ao recurso, para deixar claro que a relação de co-responsáveis anexa não configura sujeição passiva aos listados.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito, devemos verificar a legislação:

8212/1991:

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;

Fica claro, que a condição para que a verba não seja tributada é a extensão a todos os segurado da recorrente.

Pois bem, pela leitura do processo, das suas provas e das verificações realizadas fica claro que o benefício não foi estendido de forma institucional a todos os segurados da recorrente, pois:

1. Mesmo possuindo em todas as cidades onde a recorrente possui estabelecimentos instituições de ensino fundamental, técnico, superior e curso de idiomas, nem em todas as unidades o benefício é disponibilizado e usufruído (esta restrição de localidade está clara nos próprios documentos da recorrente, por exemplo, fls. 0463, 0464 e 0467);
2. Quanto ao curso de idiomas, não houve apresentação de critérios para sua concessão e não há prova alguma de que o benefício foi estendido a todos os estabelecimentos; e
3. Não é crível que uma empresa do porte da recorrente não tenha, caso existisse, programa institucional para a disponibilização dos benefícios educacionais.

A norma que trata da isenção é clara: não integra o Salário de Contribuição o valor relativo à educação e a cursos de capacitação e qualificação profissionais: **a)** vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; **b)** desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e **c)** que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Quando a empresa restringe, como está provado em seus documentos, a extensão dos cursos a alguns estabelecimentos, ela veda o acesso a segurados a seu serviço que atuem em outras localidades.

Diante do exposto, pela análise das provas e dos argumentos dos autos, apesar da diligência efetuada, não há como afirmar que a recorrente disponibiliza o benefício citado a todos os segurados a seu serviço.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto,

Voto em negar provimento ao recurso da recorrente, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Exclusão dos diretores do anexo “CORESP”

Em suas razões recursais o contribuinte tece considerações defendendo a exclusão dos sócios-gerentes da empresa da lista de ‘co-responsáveis’. E, no meu sentir, tem razão a empresa recorrente. É que, uma vez arrolados os sócios-gerentes da empresa na anexa lista, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as “pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo”, como defendido pela Fazenda.

Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a

execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios-gerentes ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do co-responsável.

Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio-gerente ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do co-responsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao co-responsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contra-prova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

“PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA – POSSIBILIDADE.

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EDcl no Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do co-responsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de afastar a co-responsabilidade dos sócios-gerentes listados no CORESP, tendo em conta que não houve nos autos a adequada apuração do cometimento das condutas exigidas pelo caput do art. 135 do CTN.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossa declaração de voto sobre o mérito do caso.

Cuidamos aqui da incidência da contribuição previdenciária sobre o benefício concedido aos empregados relativo à bolsas de estudo.

Inicialmente cabe verificarmos se tais pagamentos ou tais utilidades estão no campo de incidência do tributo.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção. Inexistência de isenção para fornecimento de bolsa de estudo a dependentes dos empregados.

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 9.876, 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.

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 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 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 a uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade da 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.

No caso em análise, a empresa limitou o número de bolsas a serem concedidas, definiu critérios de legibilidade e restringiu a concessão das bolsas a alguns estabelecimentos.

A limitação do número de bolsas não colide com o requisito de o benefício estar acessível a todos os empregados e dirigentes. Ademais, pode ser visto em fls. 465 que o critério de seleção é impessoal e focado na objetividade, principalmente, na condição sócio-econômica do empregado-candidato. Não vemos ofensa à norma isencional nesse aspecto.

Tratemos primeiro dos critérios de elegibilidade que são os seguintes:

- Bolsas de 3º grau - ausência de formação em cursos superior;

- Mínimo de 1 ano de vínculo empregatício
- Cursos de nível superior com conceitos A,B ou C, segundo avaliação do MEC.
- Aprovação recente no vestibular/ou curso já iniciado
- Aplicabilidade do curso às diversas áreas da empresa, principalmente na área de atuação do colaborador.

Não vemos em quaisquer desses critérios de elegibilidade a ausência de correlação lógica com a finalidade do benefício de modo a consubstanciar uma discriminação odiosa. Em todos vislumbramos uma preocupação com a boa formação do empregado voltada para sua área de atuação na empresa.

O último requisito estabelecido pela recorrente para a concessão da bolsa de estudo - prestar serviço a determinado estabelecimento – revela, a princípio, uma discriminação injustificada.

Considerando que a razoabilidade deve sempre permear a atuação do aplicador da lei, devemos verificar se o caso concreto contém elementos que nos permitam confirmar que a limitação a determinados estabelecimentos é uma discriminação injustificada que violaria a condição da isenção e tornaria o benefício um “plus” salarial como aventou a autoridade fiscal.

A fiscalização constatou que a recorrente possuía, na época do lançamento, 8.686 empregados, assim a exclusão de alguns estabelecimentos representou, no caso das bolsas de ensino fundamental, médio e técnico, a exclusão de 9,62% dos empregados da recorrente, ao passo que no caso das bolsas de ensino superior, representou a exclusão de 4,24% dos empregados. O número de empregados excluídos dos benefícios se não é relevante comparado ao total de empregados igualmente não é inexpressivo. Acrescente-se a isso que a justificativa da empresa para exclusão dos estabelecimentos - a inexistência de cursos com a qualidade exigida nas respectivas cidades - não subsiste ao fato de terem sido excluídos os estabelecimentos de Porto Alegre, Rio de Janeiro e de São Paulo.

Assim, a situação fática do caso, mesmo diante da metodologia de interpretação que adotamos, nos leva a concordar com o posicionamento da relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva