



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.004757/2008-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.562 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de setembro de 2019  
**Recorrente** ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

DESISTÊNCIA VOLUNTÁRIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece questionamento quanto à matéria objeto de desistência voluntária após a apresentação do recurso.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALTERAÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DOS REFLEXOS.

O valor da multa pelo descumprimento de obrigação acessória deve ser ajustado aos fatos geradores considerados ao julgar a ocorrência da obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações referentes aos Levantamentos GEN e REN, em razão de renúncia ao contencioso, por parcelamento do débito, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento: (i) o Auxílio Excepcional (Levantamento NA), sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento; (ii) a Bolsa de Estudo (Levantamento BEM), sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva (relator), Denny Medeiros da Silveira e Francisco Ibiapino Luz, que negaram provimento; (iii) o Prêmio de Aposentadoria (Levantamento PAN), sendo vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento; e, por fim, (iv) o Abono (Levantamento ABN), referente às competências 12/2003 e 12/2004, sendo vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 185) pelo qual a recorrente se indispõe contra decisão em que a autoridade de piso considerou improcedente impugnação apresentada contra lançamento de multa, no valor de R\$ 164.425,67, por ter a contribuinte apresentado, no período de 12/2003 a 12/2004, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Código de Fundamento Legal - CFL 68), o que constitui infração às disposições contidas no art. 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 225, IV e § 4º do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), legislação vigente à época dos fatos.

Consta da decisão recorrida (fls 172) o seguinte resumo dos fatos verificados até aquele momento processual:

2. Conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 15/24, foi constatado pela

fiscalização que a empresa apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 12/03 a 12/04. Não foram declarados em GFIP os seguintes fatos geradores:

2.1. ABN - ABONO NÃO DECL GFIP. Refere-se à remuneração dos segurados empregados apurada na folha de pagamento sob as rubricas 31 - abono c 184 -abono. Constataram-se pagamentos a título de abono lançados nas folhas de 12/03, 03/04, 05/04, 06/04, 09/04, 11/04 e 12/04, o que evidencia a não eventualidade do abono, além de que não previsto em lei;

2.2. AEN - AUX EXCEPCIONAL NÃO DECL GFIP. Abrange os valores integrantes da folha de pagamento dos segurados empregados na rubrica 412 auxílio excepcional, utilizada para atribuir quantia destinada aos empregados que tenham filhos considerados pela empresa excepcionais;

2.3. BEN - BOLSA DE ESTUDO NÃO DECL GFIP. Valores pagos aos segurados empregados a título de bolsa de estudo, em desacordo com o inciso XIX do § 9º do an. 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999. Por meio do Projeto de Incentivo à Formação Profissional, a Energisa estabeleceu os critérios de concessão da bolsa de estudo, onde se observa no item 14.2.5 a exigência de não haver sofrido, o empregado, advertência escrita, suspensão ou cinco ou mais faltas não abonadas nos 12 meses imediatamente anteriores à solicitação do benefício, restringindo o acesso à bolsa de estudo. O referido item, inclusive, excedeu o disposto no acordo coletivo em vigor à época, cláusula quadragésima terceira (2003/2004) e cláusula quadragésima segunda (2004/2005), em que previa que a bolsa seria concedida para os empregados com no máximo 5 (cinco) faltas não abonadas nos 12 meses imediatamente anteriores a sua concessão;

2.4. GDN - GRATIF DIRETORIA NÃO DECL GFIP. Pró-labore pago, na competência 08/2004, ao diretor não empregado Paulo Afonso da Silva Pegado, no valor de RS 47.224,08, por meio da rubrica 167, denominada gratificação eventual. Nessa mesma rubrica foram feitos pagamentos a segurados empregados nos meses de 06/04 e 11/04. Ao se constatar que há valores pagos na rubrica 167 em três competências ao longo do ano de 2004 e que a empresa nas competências 12/03 e 12/04

(levantamentos RDN e REN) lançou em sua contabilidade créditos para os administradores e para os empregados, de forma semelhante a este valor, é razoável concluir pela não-eventualidade da gratificação, além de que não há lei determinando que dita gratificação não é base de cálculo de contribuição previdenciária;

2.5. GEN - GRATIF EMPREGADO NÃO DECL GFIP. Valores pagos aos segurados empregados, em 06/04 e 11/04, utilizando-se a rubrica 167, denominada gratificação eventual pela empresa. Na mesma rubrica foi feito pagamento, em 08/04, ao segurado contribuinte individual (diretor não empregado). Ao se constatar que há valores pagos na rubrica 167 em três competências ao longo do ano de 2004 e que a empresa nas competências 12/03 e 12/04 (levantamentos RDN e REN) lançou em sua contabilidade créditos para os administradores e para os empregados, com valores semelhantes, é razoável concluir pela não-eventualidade da gratificação, além de que não há lei determinando que dita gratificação não é base de cálculo de contribuição previdenciária;

2.6. PAN - PREMIO APOSENT NÃO DECL GFIP. Remuneração dos segurados empregados apurada na folha de pagamento sob as rubricas 751 - indenização e 753 - prêmio aposentadoria. Trata-se de um prêmio pago no momento da aposentadoria, em função do longo tempo de serviço dedicado à empresa, ou seja, pelo trabalho desenvolvido com assiduidade, consoante Acordos Coletivos de Trabalho 2003/2004 e 2004/2005;

2.7. RDN - REM C FND ADMINIST N DECL GFIP. Remuneração creditada aos contribuintes individuais - administradores, na conta contábil 6150411020201 - remuneração (grupo despesas admin. central - administ.);

2.8. REN - REMUN EMPREGADO NAO DECL GFIP. Remuneração creditada aos segurados empregados, na conta contábil 6150411010101 - remuneração (grupo despesas admin. central - pessoal).

3. Constatado o não cumprimento da referida obrigação acessória, lavrou-se o presente auto de infração.

4. Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor de R\$ 164.425,67 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e sessenta e sete centavos), que equivale a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada a um multiplicador sobre o valor mínimo em função do número de segurados, nos termos do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada.

pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com os arts. 284, inciso II, e 373, do RPS, cujo valor foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008.

5. Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação em 24/10/2008, de fls. 60/146, alegando, em síntese, o que se segue:

5.1. Inicialmente, insta constar que a Energisa Sergipe é concessionária de distribuição de energia no estado de Sergipe, tendo sempre diligenciado no sentido de bem cumprir as suas obrigações tributárias, em especial para com a Previdência Social.

5.2. Tratam os presentes autos de AI lavrado por conta de descumprimento de obrigação acessória, inexistência de lançamento em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP das obrigações supostamente descumpridas no seio das NFLD DEBCAD nºs 37.157.837-0, 37.157.838-8, 37.157.839-6 e 37.157.840-0. Ou seja, por conta dos mesmos fatos geradores apontados como obrigação principal nas NFLD retromencionadas, passa agora o ilustre fiscal autuante a exigir recolhimento de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória.

5.3. Em questão prejudicial, há impossibilidade de imposição de penalidade em duplicidade para o mesmo fato gerador. Sobre o mesmo fato gerador imputou-se multa moratória através de NFLD e multa acessória através de AI, numa verdadeira punição em duplicidade.

5.4. Nestes termos, a conduta-meio que está sendo imputada no AI é, exclusivamente, oriunda das condutas-fins destacadas nas 4 NFLD lançadas contra o contribuinte. Ou seja, se as 4 NFLD forem julgadas indevidas, o que certamente ocorrerá, todas as pretensas obrigações acessórias punidas pelo presente AI cairão por terra, pois nada mais são que meio (não-autônomo) para se alcançar a imputação principal (autônoma, que é o fim em si mesma), uma vez que, se inexistente a obrigação principal, não há como ser operacionalizado o lançamento destas e declaração (GFIP).

5.5. Ademais, não se pode punir duas vezes o contribuinte pelo mesmo fato gerador. Não se está alegando a impossibilidade da lavratura das NFLD, com a imposição de multa moratória, mas sim pela impossibilidade da lavratura do AI, visando a imposição de multa de 100% sobre os mesmos fatos geradores, num absurdo *bis in idem*,

5.6. A impugnante entende ser indevido o enquadramento como salário-de-contribuição, por isso não constaram em GFIP como remuneração e, conseqüentemente, também não foram recolhidas quaisquer contribuições ao INSS.

5.7. À semelhança do que ocorre com a teoria dos delitos na aplicação de penas sobre os crimes continuados (Direito Penal), estamos diante de um concurso formal de infrações tributárias. Caso as imputações ocorridas nas 4 NFLD sejam mantidas, estamos diante de infrações continuadas, qual seja, a falta de declaração do fato gerador ensejou a falta de recolhimento do tributo.

5.8. A aplicação das penalidade às infrações tributárias continuadas diverge da teoria dos crimes continuados, pois enquanto neste aplica-se a pena mais severa em absorção às penalidades dos delitos meios, na aplicação da penalidade tributária, por força do regime jurídico tributário estatuído pelo art. 112 do CTN, aplica-se a penalidade mais favorável ao contribuinte.

5.9. Ou seja, em face da impossibilidade de aplicação de penalidade em duplicidade (*bis in idem*), para o mesmo fato gerador infracional (concurso formal de infração tributária), deve o contencioso tributário, considerando a dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, anular completamente a multa constituída pelo AI, uma vez que a conduta, tida como infratora pelo Auditor-Fiscal, já foi sancionada com a imposição da multa moratória nas 4 NFLD.

5.10. A multa cominada é absolutamente incabível, pois como a Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, mencionada na autuação somente foi editada em 11 de março de 2008, jamais poderia produzir efeitos retroativos para regular os fatos geradores de 12/03 a 12/04. De acordo com as regras gerais do direito, e do direito tributário, aplica-se aos fatos geradores a legislação tributária vigente a sua época. Portanto, nula é a multa aplicada com base em legislação tributária posterior à ocorrência do fato gerador.

5.11. Isto posto, requer seja declarada a improcedência da autuação *in totum*, ou, em sendo superado o pedido retro, que seja reconhecida a nulidade do AI.

6. As fls. 151/168, foi juntada uma petição de recálculo da multa, em razão das alterações da legislação previdenciária pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e da retroatividade benigna da lei tributária.

Ao analisar o caso, em 25.08.2009, decidiu a autoridade de piso pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme as seguintes ementas:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração apresentar, a empresa, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Verifica-se *bis in idem* quando há a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias, hipótese que não corresponde ao presente lançamento.

A aplicação de multa pela cobrança de contribuições não recolhidas em época própria não exclui a cobrança de multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário (fls 187) reafirmado, em síntese, as mesmas alegações da impugnação, para pedir o cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

### Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, deve ser conhecido, exceto quanto às alegações relacionadas aos levantamentos GEN (GRATIF EMPREGADO NÃO DECL EM GFIP) e REN (REMUN EMPREGADO NÃO DECL EM GFIP), cuja contribuinte (nos PAF's 10510.004755/2008-42 e 10510.004756/2008-97, relacionados às obrigações principais) informou haver desistido dos recursos apresentados e parcelado o crédito lançado em relação a tais fatos, o que caracteriza confissão da ocorrência dos eventos apontados pela auditoria nesses levantamentos, afetando o presente lançamento.

### Das alegações relacionadas à multa

Quanto às alegações relacionadas à multa por descumprimento de obrigação acessória, a contribuinte apenas reafirma as razões já analisadas e superadas pela autoridade julgadora de primeiro grau, sem apresentar qualquer informação ou documento capaz de alterar o resultado daquele julgado. Assim, por concordar do entendimento adotado na decisão recorrida, com fulcro no art. 57, §3º, do RICARF, colaciona-se o seguinte trecho do acórdão recorrido, tratando da matéria:

(...)

8. O crédito objeto do presente lançamento é relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 12/03 a 12/04.

9. Os fatos geradores não declarados, objeto do presente AI, estão consignados nos Autos de Infração, por descumprimento de obrigação principal, DEBCAD n.ºs 37.157.837-0 e 37.157.838-8, os quais foram julgados procedentes por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), respectivamente, em 10/02/2009 e 17/02/2009, pelos Acórdãos n.ºs 15-18.353 e 15-18.424. Os outros dois DEBCAD referidos pelo impugnante correspondem à cobrança de contribuições para outras entidades e fundos, as quais não estão incluídas na infração tratada nos presentes autos. Deste modo, como foram julgados procedentes os lançamentos das contribuições previdenciárias, as mesmas deveriam ser declaradas em GFIP.

10. Verifica-se bis in idem quando há a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias, hipótese que não corresponde ao presente lançamento, não podendo prosperar as alegações do impugnante nesse sentido.

11. Não ocorreu, in casu, bis in idem, pois foram cobrados, nos Autos de Infração, por descumprimento de obrigação principal, multa pela cobrança de contribuições não recolhidas em época própria, e neste AI multa pelo descumprimento de uma obrigação

acessória. São fatos diferentes que dão origem a cada uma das penalidades: o não-recolhimento da contribuição e o descumprimento da obrigação acessória. Vale ressaltar que o valor de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada a um multiplicador sobre o valor mínimo em função do número de segurados, se refere ao cálculo do valor da multa.

12. Acerca das alegações sobre as infrações continuadas, o que se verifica é que existe previsão legal expressa no Direito Penal acerca da aplicação da pena para estes casos (art. 71 do Código Penal), contudo não existe dispositivo semelhante na legislação tributária, não podendo prosperar o pedido do impugnante, haja vista que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

13. Não há dúvida acerca da natureza da penalidade, estando a obrigação e a penalidade, à época do lançamento, previstas no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997, combinado com os arts. 225, inciso IV e § 4º, e 284, inciso II, e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, cujo valor foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 11 de março de 2008.

Lei n.º 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (...)

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo; (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2xo valor mínimo
51 a 100 segurados	5xo valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35xo valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no

parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Art. 102. Os valores expressos em cruzeiros nesta Lei serão reajustados, a partir de abril de 1991, à exceção do disposto nos arts. 20, 21, 28, § 5º e 29, nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social, neste período, (vuu

Medida Provisória n.º 2.187-13, de 24/W001) Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II-cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

§1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Art.373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 2008

Art. 8º A partir de 1º de março de 2008:

(...)

V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, previsto no seu art. 283, varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.254,89 (um mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) a R\$ 125.487,95 (cento e vinte e cinco mil quatrocentos e oitenta e sete reais e noventa e cinco centavos);

14. Deste modo, há expressa previsão legal acerca do reajuste dos valores referidos na Lei n.º 8.212, de 1991, e do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999. O reajuste se aperfeiçoou com a emissão da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 2008, supra transcrita.

15. A despeito do quanto exposto, o CTN dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

16. Deste modo, a legislação aplicada foi à da época do fato gerador. Contudo o art. 106 do CTN elenca situações em que a lei pode retroagir:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

17. Assim, se a nova lei cominar penalidade menos severa que a vigente à época do fato gerador, deve a norma retroagir em benefício do contribuinte. A MP n.º 449, de 2008, posteriormente ao lançamento, acrescentou os seguintes artigos à Lei n.º 8.212, de 1991:

Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso ;V do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

I-de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3"; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

;;•de RS 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

§J- Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso ; do capta, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou~da notificação de lançamento.(Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

§2º Observado o disposto no § 3", as multas serão reduzidas: (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

II-a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.(incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

§3- A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

I-RS 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

II-RS 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Prevê o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2.º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1.º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

2.º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1.º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo/fnarcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

/ - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei n.º 11.488, de 2007)

11 - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

19. Percebe-se da legislação supra mencionada que a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, envolve tanto a multa pelo não recolhimento

de contribuições previdenciárias, quanto a multa por descumprimento de obrigação acessória. Logo, a multa prevista no art. 32-A, inciso II, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela MP n.º 449, de 2008, somente pode ser aplicada quando não houver aplicação da multa de ofício, ou caracterizaria bis in idem.

20. Nas competências objeto da autuação houve lançamento de contribuições previdenciárias e, portanto, na redação da MP n.º 449, de 2008, a não inclusão em GFIP do total das contribuições devidas pela empresa, tal como ocorrido no presente caso, tem por conseqüência a lavratura de auto de infração para cobrança das contribuições devidas, as quais seriam acrescidas de multa de ofício, calculada pela aplicação do percentual de 75%.

21. Assim, considerando as alterações da legislação previdenciária o órgão preparador deverá, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar a comparação das multas aplicadas neste AI e nos AI por descumprimento de obrigação principal, relativos à cobrança das contribuições que não foram declaradas na GFIP (Multas vigentes antes da MP n.º 449, de 2008), com a multa de 75% (vigente a partir da MP n.º 449, de 2008).

22. A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada neste AI somado com as multas aplicadas nos AI por descumprimento de obrigação principal não exceda o percentual de 75%, previsto no art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Assim, entende-se que não cabe razão à contribuinte quanto a este item.

### **Dos reflexos no presente processo quanto às decisões tomadas nos processos relacionados às obrigações principais (nos PAF's 10510.004755/2008-42 e 10510.004756/2008-97)**

Em razão de vinculação direta com o valor da multa sob exame, há de se aplicar no presente processo (relacionado a descumprimento de obrigação acessória) os reflexos das decisões tomadas nos PAF's 10510.004755/2008-42 e 10510.004756/2008-97, quanto à ocorrência ou não dos fatos geradores afetos às obrigações principais, cujos votos emanados nos citados processos possuem idêntico teor, conforme expõe o seguinte excerto:

Da ilegalidade da incidência previdenciária sobre as verbas apontadas pela auditoria

Cabe inicialmente esclarecer que a tributação previdenciária sobre a remuneração paga aos empregados incide sobre *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*, devendo tais verbas comporem o conceito de salário-de-contribuição, previsto no art. 28, I, da Lei 8212/91, prevendo, ainda, o §9º, desse mesmo dispositivo, alguns casos objetivos de exclusão da base de cálculo previdenciária.

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:

(...)

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

Dito em outras palavras, o fato impositivo da contribuição previdenciária é o pagamento de remuneração como retribuição pelo trabalho prestado pelo trabalhador ao tomador de seu serviço, podendo tal remuneração se dar inclusive por intermédio de gorjetas ou ganhos habituais sob a forma de utilidades, desde que em retribuição ao trabalho prestado.

Pois bem, partindo desse entendimento, passa-se a analisar os questionamentos da recorrente:

a. No caso do abono pago pela empresa aos seus empregados (levantamento ABN - ABONO NÃO DECL GFIP), estipula o item 7, da alínea e, do §9º, I, do art. 28, da lei 8212/91, que não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas pelo empregado a título de abonos expressamente desvinculados do salário.

#### CLÁUSULA TERCEIRA (ABONO)

A EMPRESA concederá um ABONO de RS 400,00 (quatrocentos reais), no mês de *dezembro/2003*.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - O presente abono somente será concedido aos empregados com vínculo empregatício com a EMPRESA em 1<sup>D</sup> de novembro de 2003.

PARÁGRAFO SEGUNDO - Em função da natureza e condição em que o presente Abono é concedido, a título indenizatório, não comporá o mesmo a remuneração do empregado, não tendo, portanto, nenhuma natureza salarial. Conseqüentemente, não será, também, base de cálculo ou fato gerador de contribuição previdenciária, fundiária (FGTS) e assemelhadas.

Sobre tal valor, integrante da folha de salário, o contribuinte destaca a existência de cláusula (cláusula terceira) nos Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2003/2004 e 2004/2005, registrados na Justiça do Trabalho (fls 146 e 165) que preveem o pagamento de abono (desvinculado do trabalho executado) a todos os empregados da empresa, nos meses de 12/2003 e 12/2004.

Assim, em relação ao abono pago especificamente nesses meses (12/2003 e 12/2004), entende-se que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do tributo lançado, por não caracterizarem salário-de contribuição.

No entanto, em relação aos demais meses apontados pela auditoria, conforme a própria recorrente afirma em sua defesa, os valores foram pagos por mera liberalidade do empregador, não se enquadrando na hipótese descrita nos Acordos Coletivos, devendo, portanto, ser mantida a exigência tributária objeto de lançamento.

b. No caso do auxílio excepcional (levantamento AEN - AUX EXCEPCIONAL NÃO DECL GFIP), defende a empresa que o pagamento de tal benefício está previsto nos citados Acordos Coletivos (cláusula sétima), sendo pagos, de forma totalmente desvinculada do trabalho executado, a título de indenização aos trabalhadores com possuíam filhos excepcionais.

#### CLÁUSULA SÉTIMA (AUXÍLIO EXCEPCIONAL)

A EMPRESA concederá aos empresados que tenham filhos "excepcionais" um auxílio para tratamento específico no valor mensal de R\$ 470,00 (quatrocentos e setenta reais), por filho.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Para fins de concessão do presente benefício, a característica de "excepcional" será determinada por médico especialista designado pela EMPRESA, através da CAPIGE.

PARÁGRAFO SEGUNDO - Em função da natureza e condição em que o presente benefício é concedido, não - comporá o mesmo, a remuneração do empregado, não tendo, portanto, nenhuma natureza salarial. Conseqüentemente, não será, também, base,

de cálculo ou fato gerador de contribuição previdenciária, fundiária (FGTS) e assemelhadas.

Analizados os requisitos e a estrutura normativa para a concessão do benefício, entende-se o benefício foi concedido como retribuição pelo trabalho do empregado, portando, dentro da hipótese de incidência previdenciária, sendo irrelevante o fato de não constar tal benefício do rol taxativo estampado no § 9º, art. 28, da Lei 8212/91, já que o próprio conceito de salário-de-contribuição, acima transcrito, autoriza a tributação previdenciária do valor.

Assim, devem ser mantidos os tributos exigidos sobre os valores relacionados a tal rubrica.

c. No caso das Bolsas de Estudo pagas pela recorrente (levantamento BEN - BOLSA DE ESTUDO NÃO DECL GFIP), alega também a empresa que tal benefício está previsto nos Acordos Coletivos (*CLÁUSULA QUADRAGÉSIMA TERCEIRA*) e que no período auditado tal benefício era extensivo a todos os seus empregados, mediante a efetiva demonstração de quitação das mensalidades da instituição de ensino, nos termos na legislação vigente.

#### CLÁUSULA QUADRAGÉSIMA TERCEIRA (Bolsa de Estudos)

A EMPRESA mantereí a concessão, aos seus empregados, de BOLSA DE ESTUDOS, mediante as seguintes condições cumulativas:

1. o valor da bolsa será a mensalidade escolar, excluindo-se quaisquer outros tipos de taxas cobradas pelas escolas, conforme abaixo:

> 100% para os cursos de alfabetização e 1º grau;

> 75 % para o curso de 2º grau; >50% para curso de nível superior.

2. a bolsa se destina, exclusivamente, ao custeio dos estudos dos empregados ativos da EMPRESA, não podendo ser estendida aos seus dependentes em nenhuma hipótese;

3. a bolsa será concedida somente para cursos do currículo escolar e até o curso superior, inclusive supletivo de 1º e 2º grau, com exclusão de mestrados e doutorados. Os cursos de pós-graduação "latu sensu" (oferecidos nos termos da resolução Nº 12/83 do Conselho Federal de Educação) e cursos técnicos de extensão, estarão abrangidos por essa cláusula;

4. a bolsa somente será concedida para a realização de cursos que tenham aplicabilidade direta nas atividades que o empregado desempenha na empresa; e a bolsa será concedida somente para empregados com mais de 3 (três) meses de tempo de serviço na EMPRESA;

6. a bolsa será concedida para os empregados com no máximo 5 (cinco) faltas não abonadas nos 12 meses imediatamente anteriores a sua concessão;

7. no caso de reprovação que implique em repetição do período (ano ou semestre letivo), o benefício será imediatamente cancelado.

8. a bolsa será concedida para a realização de no máximo 2 (dois) cursos, simultâneos ou não.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - A concessão do presente benefício, com a conseqüente diplomação do empregado não implicará em compromisso da EMPRESA em promoção ou reclassificação do empregado habilitado.

PARÁGRAFO SEGUNDO - A concessão do presente benefício estará, ainda, sujeita às normas de procedimento expedidas pela EMPRESA. '

PARÁGRAFO TERCEIRO - Em função da natureza e condição em que o presente benefício é concedido, não comporta, o mesmo, a remuneração do empregado, não tendo, portanto, nenhuma natureza salarial. Conseqüentemente, não: será, também, base de cálculo ou fato gerador de contribuição previdenciária, fundiária (FGTS) e assemelhadas, (grifos do original).

Ocorre que a auditoria aponta como requisitos adicionais à concessão do benefício em seu relatório fiscal, e a empresa não contesta, o fato de que o empregado não podia sofrer qualquer advertência ou ter faltas no trabalho, além de outras exigências passíveis de serem impostas pela empresa, limitações essas que não constam da legislação afeta à matéria, devendo, portanto, ser mantida a exigência tributária sobre tais verbas.

d. No caso da indenização por tempo de serviço (levantamento PAN - PREMIO APOSENT NÃO DECL GFIP), alega a empresa que tal benefício também estava previsto nos citados Acordos (cláusula décima primeira) e que os valores eram pagos em parcela única, à título indenizatório, a empregados que se aposentavam após dez anos, ou mais, de trabalho na empresa e que tal pagamento se assemelha a um plano de demissão voluntária (PDV).

#### CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA (INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO)

A EMPRESA concederá ao empregado que se aposentar por tempo de serviço, por invalidez ou por doença, um prêmio a ser pago na rescisão do seu contrato de trabalho, mediante as condições abaixo relacionadas:

1. o valor do prêmio será igual a 10 (dez) vezes a remuneração mensal do empregado, a qual, para fins exclusivos dessa cláusula, compreende as seguintes verbas: Salário-base, Incorporação da Participação nos Lucros, Anuênio, Periculosidade, Insalubridade, Horas-extras (desde que com seis meses ininterruptos) e Gratificação de Função (desde que com vinte e quatro meses ininterruptos);
2. o prêmio somente será concedido ao empregado que tenha, no mínimo, 10 (dez) anos de tempo de serviço na empresa, dos quais não poderá ter-se afastado do serviço, por qualquer motivo, por mais de 6 (seis) meses, ininterruptos ou não, prazo de afastamento esse que não se aplica àqueles que tenham-se afastado por acidente do trabalho;
3. no caso de Aposentadoria por Tempo de Serviço o prêmio somente será concedido àqueles que protocolarem o seu pedido de aposentadoria no Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) até no máximo 30 (trinta) dias após adquirirem o direito de se aposentar - aposentadoria integral - (inclusive aposentadoria especial), direito esse que decorre, exclusivamente, da aplicação sumária da legislação previdenciária em vigor;
4. no caso de Aposentadoria por Invalidez ou por Doença, o prêmio somente será concedido àqueles que protocolarem o seu pedido de aposentadoria no Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) até no máximo 2 (dois) anos após a data inicial de afastamento do trabalho que originou a aposentadoria ou, então, até a data em que for considerado incapaz pelo INSS, aplicando-se o que ocorrer primeiro;
5. deferido o pedido de aposentadoria pelo INSS, o empregado deve, imediatamente, no prazo de até 5 (cinco) dias contados a partir do referido deferimento, solicitar à empresa o seu desligamento, que se dará através do competente Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, devidamente homologado pelo SINDICATO, sem o que não fará jus ao presente benefício;
6. nos casos de aposentadoria por invalidez ou doença concedidas pelo INSS de forma provisória, e sujeitas a revisão, o empregado receberá o referido prêmio, a título de adiantamento, através de Termo de Ajuste a ser homologado pelo SINDICATO, dando o empregado à EMPRESA, nesse ato, plena, geral e irrevogável quitação, para nada mais pleitear ou reclamar no que diz respeito a esse benefício, judicial ou extrajudicialmente, a qualquer tempo, caso a aposentadoria provisória venha a ser transformada em definitiva, assim como, obriga-se o empregado a devolver à EMPRESA o adiantamento concedido, corrigido na forma da lei, caso a aposentadoria provisória venha a ser revogada pelo INSS.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Nos casos de aposentadoria por invalidez ou doença, o prêmio somente será devido aos empregados que vierem a se afastar do trabalho a partir desta data, respeitadas as condições estabelecidas no caput desta cláusula e seus demais itens, ou àqueles que, muito embora já se encontrem afastados do trabalho, ainda não obtiveram o deferimento de sua aposentadoria junto ao INSS, de forma provisória ou definitiva, excluindo-se portanto, aqueles que já se encontram aposentados pelo INSS,

de forma provisória ou definitiva/independentemente da efetivação das rescisões dos seus contratos de trabalho.

**PARÁGRAFO SEGUNDO** - Os empregados que aderirem a Programa de Desligamento Voluntário (PDV), porventura instituído pela EMPRESA a qualquer época, não terão direito ao benefício de que trata o caput dessa Cláusula.

**PARÁGRAFO TERCEIRO** - Após os prazos estabelecidos nos parágrafos anteriores, o empregado não mais terá direito ao supracitado prêmio.

Conforme já destacado, o conceito de salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, estampado no art. 28, Inc I, da Lei 8212/91, abrange a *totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho*, ou seja, o valor pago pelo empregador em função da atividade laboral prestada pelo empregado.

Nos termos da cláusula décima primeira dos Acordos Coletivos do período, o valor em apreço era de fato pago em parcela única, a título de indenização, em razão de o empregado requerer sua aposentadoria tão logo cumprido os requisitos legais para tanto.

Assim, entende-se que não se trata de remuneração pelo trabalho, ao contrário, trata-se de benefício excepcional, concedido de forma eventual, com o fim de estimular o afastamento definitivo do trabalhador de suas atividades profissionais, razão pela qual os valores relacionados a tal rubrica não devem ser considerados base de cálculo previdenciária.

## Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário apresentado, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL excluindo do cálculo da multa sob exame os valores pagos a título de abono nos meses de 12/2003 e 12/2004 (levantamento ABN) e os valores pagos a título de prêmio aposentadoria (levantamento PAN), mantendo o restante do crédito discutido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bens fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar no que tange aos reflexos das decisões tomadas nos PAF's 10510.004755/2008-42 e 10510.004756/2008-97 especificamente em relação ao auxílio excepcional (levantamento AEN - AUX EXCEPCIONAL NÃO DECL GFIP) e à bolsas de estudo pagas pela recorrente (levantamento BEN - BOLSA DE ESTUDO NÃO DECL GFIP).

Neste espeque, em razão de vinculação direta com o valor da multa sob exame, há de se aplicar no presente processo (relacionado a descumprimento de obrigação acessória) os reflexos das decisões tomadas nos PAF's 10510.004755/2008-42 e 10510.004756/2008-97, quanto à não ocorrência dos fatos geradores afetos às obrigações principais, cujos votos vencedores emanados nos citados processos possuem idêntico teor, *in verbis*:

Do Auxílio Excepcional

Neste ponto, o ilustre relator destacou que *defende a empresa que o pagamento de tal benefício está previsto nos citados Acordos Coletivos (cláusula sétima), sendo pagos de*

*forma totalmente desvinculada do trabalho executado, a título de indenização aos trabalhadores com possuíam filhos excepcionais.*

Ato contínuo, concluiu o d. relator que *analisados os requisitos e a estrutura normativa para a concessão do benefício, entende-se o benefício foi concedido como retribuição pelo trabalho do empregado, portando, dentro da hipótese de incidência previdenciária, sendo irrelevante o fato de não constar tal benefício do rol taxativo estampado no § 9º, art. 28, da Lei 8212/91, já que o próprio conceito de salário-de-contribuição, acima transcrito, autoriza a tributação previdenciária do valor.*

Pois bem!!

Com relação ao auxílio excepcional, é o entendimento deste Conselheiro que a referida verba, no caso em análise, tem a mesma natureza jurídica do auxílio-creche e, portanto, daremos o mesmo tratamento. As pessoas com necessidades especiais necessitam de maior atenção e convívio familiar e, nesse aspecto, demandam atenção similar àquela prevista no art. 389, §1º da CLT, o que autoriza a equipararmos o auxílio excepcional ao auxílio previsto no art. 389, §2º da CLT.

Nesse sentido temos jurisprudência do TRF1:

AC 1997.34.00.0228345/DF; APELAÇÃO CÍVEL

(...)

5. O "auxílio-creche" e o "auxílio-babá" ou "auxílio-pré-escola", não remuneram o trabalhador, mas o indenizam por ter sido privado de um direito previsto no art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho (Portaria MiniTrab 3296/86), vendo-se, por conseguinte, forçado a pagar alguém para que vele por seu filho no horário do trabalho. Assim, como não integra o salário-de-contribuição, não há incidência da contribuição previdenciária.

Logo, passamos a analisar o direito aplicável ao auxílio-creche que será, de forma similar, aplicado ao caso.

A controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche já foi objeto de Acórdão do STJ que transitou em julgado sob o regime do art. 543C do CPC (Recurso Repetitivo), tendo sido decidido por aquele Tribunal que não há incidência da contribuição sobre tal benefício. Em função do conteúdo do caput do art. 62A do RICARF, acatamos integralmente o conteúdo do decisum a seguir reproduzido:

STJ – Primeira Seção Resp 1.146.772

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II E 535, I E II DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 310/STJ. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543C DO CPC.

1. Não há omissão quando o Tribunal de origem se manifesta fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação, decidindo, entretanto, contrariamente aos interesses dos recorrentes. Ademais, o Magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelas partes.

2. A demanda se refere à discussão acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pelos empregados do Banco do Brasil a título de auxílio-creche.

3. A jurisprudência desta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que o auxílio-creche funciona como indenização, não integrando, portanto, o salário de contribuição para a Previdência. Inteligência da Súmula 310/STJ. Precedentes: EREsp 394.530/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ 28/10/2003; MS

6.523/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 22/10/2009; AgRg no REsp 1.079.212/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 13/05/2009; REsp 439.133/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 22/09/2008; REsp 816.829/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 19/11/2007.

4. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

5. Recurso especial não provido.

Neste espediente, impõe-se a reforma da decisão de primeira instância neste particular, excluindo-se do lançamento a verba paga a título de auxílio excepcional.

Da Bolsa de Estudo

No que tange à verba paga pela Companhia a título de bolsa de estudo, o d. relator destacou e concluiu que *alega a empresa que tal benefício está previsto nos Acordos Coletivos (CLÁUSULA QUADRAGÉSIMA TERCEIRA) e que no período auditado era extensivo a todos os seus empregados, mediante a efetiva demonstração de quitação das mensalidades das instituições de ensino, nos termos na legislação vigente (...) ocorre que a auditoria aponta como requisitos adicionais à concessão do benefício em seu relatório fiscal, e a empresa não contesta, o fato de que o empregado não podia sofrer qualquer advertência ou ter faltas no trabalho, além de outras exigências passíveis de serem impostas pela empresa, limitações essas que não constam da legislação afeta à matéria, devendo, portanto, ser mantida a exigência tributária sobre tais verbas*

Pois bem!

O artigo 28 da lei 8.212/91 estabelece como regra a tributação da totalidade do rendimento do trabalho. Porém, especifica algumas hipóteses de não incidência, tal como 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.

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

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

Como se vê, o referido dispositivo legal é claro ao estabelecer que a verba paga a título de bolsa de estudo não integra o salário-de-contribuição, desde que esta:

(i) 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;

(ii) não seja utilizada em substituição de parcela salarial; e

(iii) todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

No caso em análise, este Conselheiro não identificou, seja no relatório fiscal, seja no voto do d. relator, elementos fáticos que evidenciem que as bolsas de estudos fossem restritas a alguns segurados.

O fato de a Companhia estabelecer que o empregado não poderia ter uma quantidade superior a determinado número de faltas não se trata de restrição do acesso ao benefício. Ao contrário, converge com a finalidade da própria norma, visto que, não faz sentido estabelecer um benefício para um empregado que sequer cumpre com suas obrigações laborais.

O d. relator destaca, ainda, *outras exigências passíveis de serem impostas pela empresa*. Ora, tal previsão não passa, por certo, de uma mera previsão, tendo em vista que não foi apontado, no caso concreto, qualquer elemento fático que, de fato, restringisse a bolsa de estudos para determinados empregados em detrimento de outros, como por exemplo, concessão da bolsa de estudos para os empregados com mais de 05 anos de Companhia. Nesta hipótese, teríamos, de fato, uma clara e evidente limitação do acesso ao benefício.

Não é esta, entretanto, a hipótese dos autos.

Neste contexto, impõe-se a reforma da decisão de primeira instância também neste particular, excluindo-se do levantamento as verbas pagas a título de bolsa de estudos.

### **Conclusão – Voto Vencedor**

Face ao exposto, peço *vênia* para discordar das razões de decidir do d. relator, para dar provimento ao recurso voluntário também em relação ao auxílio excepcional (levantamento AEN - AUX EXCEPCIONAL NÃO DECL GFIP) e à bolsas de estudo pagas pela recorrente (levantamento BEN - BOLSA DE ESTUDO NÃO DECL GFIP), excluindo da base de cálculo da multa aplicada os valores referentes às citadas verbas.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator Designado.