



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

**Processo n°** 10510.720436/2016-98  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.033 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de setembro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A e FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

RECURSO DO CONTRIBUINTE.

ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os abonos únicos pagos pelo empregador ao empregado podem ser excluídas do salário-de-contribuição previdenciário, conforme definido no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, desde que previsto na Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado, portanto, do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento do Ato Declaratório N. 16/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

RETENÇÃO OPTANTE SIMPLES

A empresa optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CRITÉRIOS PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As condições para eximir as parcelas pagas a título de auxílio educação das contribuições previdenciárias devem ser aquelas exigidas por Lei, sem inovações de qualquer ordem.

Na hipótese os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, quanto à exclusão do abono único da base de cálculo de contribuições previdenciárias, bem como afastar a exigência da retenção de 11% sobre os valores pagos a Pessoa Jurídica optante pelo Simples. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação ao recurso do contribuinte, os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

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

## **Relatório**

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2302-01.858, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o presente Auto de Infração de Obrigações Principais, lavrado em 09/11/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 16/11/2009, de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, abono, bolsas de estudo, estágio e ressarcimento de despesas com academias de ginástica, aluguel e condomínios de diretores, sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, relativamente aos serviços prestados por cooperados

através de cooperativas de trabalho e relativas à retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra. O crédito abrange o período de 01/2005 a 02/2006.

Na impugnação, o autuado renunciou à parte do lançamento fiscal – Levantamento AFN, parte do Levantamento MDN e parte do levantamento RDN, em vista da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

A 7ª Turma da DRJ/SDR, às fls. 797/806, julgou o lançamento procedente em parte para excluir do lançamento os valores relativos à ajuda de custo, que se constituiu em parcela única em decorrência da mudança de local de trabalho do diretor André Tavares Andrade.

Foram emitidos os termos de desmembramento e transferência, TEDE e TETRA, respectivamente, para que a parte incontroversa pudesse ter seguimento em separado, permanecendo neste auto de infração apenas as rubricas impugnadas pelo contribuinte.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 844/902, onde alega em apertada síntese: a) que não foi observado pelo Fisco a solidariedade entre as prestadoras de serviço e a recorrente, tampouco que uma das empresas é inscrita no SIMPLES, não podendo sofrer retenção; b) que o abono não é tributado por ser pago uma única vez ao ano; c) que a bolsa estudo não integra o salário de contribuição, porque todos os empregados podem pleiteá-la, desde que não estejam sofrendo punição disciplinar; d) que a CLT retira qualquer gasto com educação da base contributiva; e) que não incide contribuição sobre bolsa estágio, que na época do lançamento estava em vigor a Lei n.º 6494/77, só revogada em 2008, as 4 horas diárias não podem ser aplicadas ao caso, os estagiários desenvolviam atividades conforme a formação de cada um, todos os compromissos de estágio foram submetidos ao crivo das respectivas instituições de ensino, que cancelaram os termos firmados; f) que os critérios para a distribuição dos lucros encontram-se detalhadamente previstos nos “Programas de Moedas” e nos acordos coletivos e o pagamento referente a mais de duas parcelas se dá por conta de complementação.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 952/976, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, para excluir do crédito lançado o levantamento relativo à bolsa estágio, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

**ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

**SALÁRIO INDIRETO EDUCAÇÃO.**

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência contributiva previdenciária.

#### ESTÁGIO REGULAR

A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977, não integra o salário de contribuição.

#### COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE. CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

#### RETENÇÃO.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

#### RETENÇÃO OPTANTE SIMPLES

A empresa optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.

#### MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 978/986, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **retroatividade benigna**. Consignou, inicialmente, que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que hora se reporta. Isso porque, o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração,

por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em que também se exigia as contribuições apuradas em decorrência da mesma ação fiscal. Contudo, o colegiado *a quo* entendeu que, por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício. Entretanto, **o acórdão paradigma considera que, havendo lançamento de contribuições previdenciárias, o dispositivo legal aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430/96, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91**, conforme entendeu a Câmara *a quo*, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP.

Às fls. 989/992, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência arguida, uma vez vislumbrada a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, configurando a divergência jurisprudencial apontada. O acórdão paradigma versa sobre o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, em que também se lavrou NFLD em decorrência da mesma ação fiscal. Verificou-se que no acórdão paradigma consignou-se que **o dispositivo legal aplicado passou a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430/96**, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a Câmara *a quo*.

Intimado, o Contribuinte, às fl. 997/1005, apresentou contrarrazões, alegando preliminarmente inexistência de pressuposto de admissibilidade (divergência de suporte fático da autuação fiscal) e da improcedência do recurso. No mérito, combateu matéria de direito, seguindo os fundamentos da decisão recorrida.

Às fls. 1011/1045, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, alegando divergência em relação aos seguintes pontos: **natureza não salarial da parcela de abono único; natureza não salarial da parcela de bolsa de estudo; natureza salarial da parcela da participação nos lucros e resultados, à exceção dos valores pagos aos Conselheiros Administrativos; desobrigação da retenção de 11% da contribuição previdenciária sobre valores pagos a empresa optante pelo simples e sobre serviços prestados por empreitada.**

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 1159/1173, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso do Contribuinte, em relação às seguintes matérias: a) **valores pagos a título de abono único**; b) **valores pagos a título de auxílio-educação (bolsa de estudo ensino superior)**; e d) **retenção de 11% da contribuição previdenciária sobre valores pagos à empresa prestadora de serviços por cessão de mão-de-obra optante pelo Simples**; e rejeitar as demais.

Às fl. 997/1005, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, combatendo apenas matérias de direito, seguindo os fundamentos da decisão recorrida.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

Os Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Trata o presente Auto de Infração de Obrigações Principais, lavrado em 09/11/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 16/11/2009, de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, abono, bolsas de estudo, estágio e ressarcimento de despesas com academias de ginástica, aluguel e condomínios de diretores, sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, relativamente aos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho e relativas à retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra. O crédito abrange o período de 01/2005 a 02/2006.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise as seguintes divergências: a) **valores pagos a título de abono único**; b) **valores pagos a título de auxílio-educação (bolsa de estudo ensino superior)**; e d) **retenção de 11% da contribuição previdenciária sobre valores pagos à empresa prestadora de serviços por cessão de mão-de-obra optante pelo Simples**.

Já a Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à multa por descumprimento de obrigação acessória, no qual se verificou que no acórdão paradigma **o dispositivo legal aplicado passou a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430/96.**

## RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### 1. Valores pagos a título de abono único.

A fiscalização glosou o abono único concedido aos empregados da Empresa, por entender que não havia previsão legal que legitimasse a questão, conforme excerto do Relatório fiscal as fls. 33 dos autos.

2.1.1. Esse abono no valor de R\$ 1.700,00 por empregado foi estabelecido na Cláusula Quadragésima Oitava, da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, com vigência no período de 01/09/2005 a 31/08/2006.

Os abonos únicos pagos pelo empregador ao empregado podem ser excluídas do salário-de-contribuição previdenciário, conforme definido no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, desde que previsto na Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado, portanto, do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento do Ato Declaratório N. 16/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

Desse modo, o acórdão recorrido merece reforma neste ponto.

2. **Valores pagos a título de auxílio-educação (bolsa de estudo ensino superior).**

Para dirimir esta questão me aproveito de alguns entendimentos veiculados no voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos que segue:

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

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

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

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

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

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

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

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

Por força do art. Art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea *a* da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

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

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

...

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

...

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

...

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

*PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.

18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

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

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

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

Defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe a concessão de bolsas de estudo, bem como suas alterações legais, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que "a Lei não prevê

palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas aos empregados, **mesmo em se tratando se ensino superior.**

Contudo o caso dos autos não discute somente o fato do auxílio ser superior, discute também a extensão destes para todos os empregados da Empresa.

Em outras oportunidades já me posicionei pela possibilidade da concessão de planos diferenciados entre empregados desde que houvesse plano para todos e o critério para obtenção desta pelo empregado fosse de caráter objetivo.

Importante ressaltar que o auditor trouxe ao Relatório Fiscal, fls. 74, importantes considerações acerca das regras de acesso ao auxílio - educação:

2.3.2. Os regulamentos (cópias anexas) do programa de bolsa de estudo, em vigor no 1º e 2º semestres do ano 2005, cuidam no item 7.2 dos requisitos exigidos para participação, sendo que o subitem 7.2.6 restringe:

“Não possuir punições disciplinares em vigor ou não ter sido dispensado da função por motivo de desempenho, pelo período de um ano e não possuir processos judiciais contra o Banco.” (grifos nossos)

2.3.3. Portanto, basta que o empregado requeira na Justiça do Trabalho, por exemplo, alguma rubrica devida que deixou de ser paga, para que fique excluído. Não existe, portanto, o acesso que a alínea t, § 9º, art.28 da Lei nº 8.212/91 exige para que tal valor não seja salário-de-contribuição.

Compulsando as provas observo que os critérios dispostos no Regulamento Interno da Empresa não são de cunho objetivo, sendo inclusive, um dos critérios para a obtenção, a exigência de que o empregado não possua ações judiciais contra o Banco, o que a meu ver, **é de caráter subjetivo e limitador de direitos**, o que não é aceitável como regra objetiva de concessão de auxílio-educação que considero possível para obter a isenção de contribuição previdenciária prevista em Lei.

Portanto, quanto a este tópico, em razão das exigências para gozo e fruição do auxílio educação, considero que estes não atendem os requisitos legais para obtenção da isenção pretendida.

### **3. Retenção de 11% da contribuição previdenciária sobre valores pagos à empresa prestadora de serviços por cessão de mão-de-obra optante pelo Simples.**

A Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão-de-obra.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, alterou-se a natureza jurídica da relação entre o INSS e a empresa tomadora de

serviços com cessão de mão-de-obra, deixando de existir a solidariedade, criando-se a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN.

Embora a Instrução Normativa INSS/DC 08/2000, tenha, a partir de janeiro de 2000, considerando o custo/benefício da retenção, dispensado as empresas optantes pelo SIMPLES da obrigatoriedade da retenção, a partir de setembro de 2002, com a edição da Instrução Normativa INSS/DC 70/2002, por meio do art. 147, cuja redação foi dada pela Instrução Normativa INSS/DC 80/2002, essa retenção passou a ser novamente exigida:

Contudo a questão foi objeto do REsp 1.112.467/DF admitido sob a sistemática de Repetitivo de Controvérsia junto ao STJ, tendo sido assim definida:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG). 1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º). 2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas. 3. **Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).** 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

Observe-se que a Portaria 791/2009 da RFB já adequou sua redação a solução dada ao STJ:

*Art. 114. A empresa optante pelo SIMPLES, que prestou serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, durante a vigência da Lei nº9.317, de 5 de dezembro de 1996, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica no período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de agosto de 2002.*

Neste sentido a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu Ato Declaratório n. 10/2011:

*“nas ações judiciais que discutam a retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço , quando a empresa prestadora e optante pelo SIMPLES, ressalvadas as retenções realizadas a partir do advento da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, nas atividades enumeradas nos incisos I e VI do § 5º- C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”*

Desse modo, assiste razão ao Contribuinte quanto a este tópico.

### **CONCLUSÃO RE CONTRIBUINTE**

Registro que a maioria do colegiado não comunga do mesmo entendimento quanto as ponderações por mim inferidas no que se refere a concessão de bolsa de estudo de Empresas para seus empregados, que tem por objeto curso superior ou de língua estrangeira, nem quanto a concessão para todos que a meu ver pode ter critérios objetivos de distinção para o acesso, contudo, no caso em apreço o colegiado acompanha meu voto, pois embora as razões sejam diferentes, o resultado final neste caso é o mesmo em razão de não considerar tais critérios válidos.

**Diante do exposto conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito dar provimento parcial, quanto a exclusão do abono único da base de cálculo de contribuições previdenciárias, bem como afastar a exigência da retenção de 11% sobre os valores pagos a Pessoa Jurídica optante pelo simples.**

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

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

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

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

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

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

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

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade

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

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

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

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

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

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

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

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

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

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

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

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

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

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

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

*▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

*▪ Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

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

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

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

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

## **CONCLUSÃO RE FAZENDA NACIONAL**

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

