



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

Processo n° 10580.733398/2011-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.012 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS ANCHIETA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. DECISÃO JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA

Não identificada imposição judicial que impeça o fisco de cumprir o seu mister, não há que se falar em suspensão da exigibilidade do tributo, tampouco pretender afastar a multa de ofício pelo descumprimento da legislação tributária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelas obrigações previdenciárias as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSA DE ESTUDOS A DEPENDENTE DE FUNCIONÁRIO.

O lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente.

É devida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de bolsa de estudo aos dependentes de funcionários, por inexistência, na época da ocorrência do fato gerador, de previsão legal que excluísse tal rubrica do conceito de salário de contribuição.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória.

Identificado nexo de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES
ESTABELECIDOS PELA RFB.**

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei previdenciária passível de multa.

Esta punição pode ser aplicada em conjunto com a multa de ofício decorrente do não pagamento da contribuição, ou até de forma isolada (quando não se reputar contribuições devidas, mas constatar deficiência na folha de pagamento). Também pode haver a aplicação da multa de ofício sem a punição da referida multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Inexiste, portanto, nexo de dependência entre as citadas condutas. Assim é possível a aplicação de ambas em um mesmo caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, após votações sucessivas, em rejeitar as preliminares argúidas e, no mérito, em dar provimento parcial, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e José Alfredo Duarte Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado.

EDITADO EM: 22/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausentes os Conselheiros Dione Jesabel Wasilewski e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Relatório

O presente processo trata de Autos de Infração referentes às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, apuradas no período de 06/2006 a 12/2008.

No relatório fiscal de fl. 06 a 21, é possível concluir que, do procedimento fiscal, resultaram os seguintes lançamentos:

- 37.330.437-4 – relativo à contribuição devida pela empresa, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados professores, com valor consolidado em dezembro de 2011 de R\$ 433.511,40, controlado no processo 10580.733394/2011-17

- 37.330.438-2 – relativo à contribuição incidente sobre a remuneração de segurados empregados professores, com valor consolidado em dezembro de 2011 de R\$ 64.639,46, também controlado no processo 10580.733394/2011-17;

- 37.330.439-0 - relativo à contribuição devida a outras entidades e fundos, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados professores, controlado no processo 10580-733.395/2011-61;

- 37.330.444-7 - relativo à contribuição devida pela empresa, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados não professores, controlado no processo 10580.733396/2011-14;

- 37.330.445-5 - relativo à contribuição incidentes sobre a remuneração de segurados empregados não professores, controlado no processo 10580.733396/2011-14;

- 37.330.446-3 - relativo à contribuição devida a outras entidades e fundos, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados não professores, controlado no processo 10580-733.397/2011-51;

- 51.013.332-0 - relativo a descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa deixado de incluir nas folhas de pagamento parte da remuneração paga aos segurados empregados, controlado no presente processo;

- 51.013.333-9 - relativo a descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa deixado de arrecadar, mediante desconto das remuneração, parte das contribuições devidas pelo empregado, controlado no presente processo.

Assim, merece ser destacado que a presente análise está restrita aos DEBCAD 51.013.332-0 e 51.013.333-9.

Em apertada síntese, os lançamentos decorrem da constatação de que a fiscalizada pagava, mensalmente, a seus empregados, remunerações indiretas concedidas sob a forma de bolsas de estudo a dependentes, as quais, a despeito de serem, nos casos dos professores, previstas em Convenções Coletivas de Trabalho, foram consideradas pelo Agente Fiscal como integrantes do salário de contribuição para fins de apuração dos tributos previdenciários.

Conforme se verifica em fl. 64/65, o início do procedimento fiscal foi cientificado ao contribuinte em 26 de outubro de 2010, tendo sido exarada, em 05 de novembro de 2010, decisão judicial no MS 37174-23.2010.04.01.3300, que resultou na suspensão das

exigências fiscais objeto dos lançamentos tratados nos processos 10580.733394/2011-17 e 10580.733395/2011-61, não alcançado os débitos controlados no presente processo.

Para fins de contagem do prazo decadencial, foi aplicado o art. 173, inciso I, do CTN, por ter o Agente Fiscal considerado a ocorrência de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.501/64.

Ademais, foi imputada sujeição passiva solidária ao Centro Escolar Aquarius Ltda, CNPJ 08.517.894/0001-01, por restar caracterizada a existência de Grupo Econômico, em razão constatação de direção, controle ou administração exercida pelos mesmos administradores e por serem as empresas interligadas, utilizando, alternada e concomitantemente, os mesmo empregados, possuindo o mesmo objeto social e estrutura organizacional.

Ciente da imputação fiscal em 07 de dezembro de 2011, conforme fl. 02 e 03, inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, as impugnações de fl. 52 a 78 e 120 a 146 , as quais foram assim relatadas pela Autoridade recorrida, fl. 228/229:

3. Cientificada dos Autos de Infração em 07/12/2011, vide fls.02 e 03, a Autuada apresentou, em 27/12/2011, idêntica impugnação para ambos, apenas adaptando a identificação da obrigação acessória descumprida, vide fls. 52/78 e 120/146, em que alega:

3.1. Não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores de Bolsa de Estudos destinados à educação de filhos de seus empregados, sejam professores ou não.

3.2. Defende que deve prevalecer na análise da presente lide o art. 458, § 2º, II da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe que não se enquadra no conceito de salário o fornecimento de educação pelo empregador, seja em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros (compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático), mormente porque tal redação, introduzida pela Lei 10.243/2001, é posterior à Lei 8.212/1991 (cuja definição de salário de contribuição é mais abrangente que a CLT), a qual resta derogada nesta questão, nos termos do art. 2º, § 1º do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil).

3.3. Apresenta variados excertos jurisprudenciais e doutrinários, invocando também a Lei 11.096/2005, que instituiu o PROUNI – Programa Universidade para Todos, realçando o caráter assistencial das Bolsas de Estudo, e o Projeto de Lei 52/2008, o qual, além de alterações na legislação do Imposto de Renda, propõe alterações na Lei 8.212/1991, para instituir a não incidência de contribuições sobre as Bolsas de Estudo concedidas a filhos ou enteados de professores do próprio estabelecimento de ensino.

3.4. Protesta pela impossibilidade de autuação, por conta da liminar deferida no Mandado de Segurança 3717423.2010.4.01.3300, cuja amplitude de efeitos foi ampliada através de Embargos Declaratórios. Defender que a lavratura dos AIOA em questão constitui desobediência ao determinado em Juízo.

3.4.1. Alega que, por conta da suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado nos AIOP lavrados na mesma ação fiscal, não há que se falar em aplicação, através dos AIOA sob análise, de multa pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias de (1) informar os valores referentes às Bolsas de Estudo ora considerados em folhas de pagamento e (2) de descontar as contribuições da parte dos segurados empregados calculadas sobre as referidas Bolsas de Estudo.

3.5. Protesta pela inexistência de responsabilidade solidária do Centro Escolar Aquarius Ltda, já que este não possuiaria vínculo direto com o fato gerador da obrigação tributária. Apresenta jurisprudência.

3.6. Alega que o quadro societário das empresas em questão não é idêntico, havendo, em ambos os casos, sócios que integram o quadro de apenas uma delas.

3.7. Finda pedindo sejam ambas as autuações julgadas totalmente improcedentes.

4. Foram juntados com a defesa, às fls. 79/119 e 148/224, cópias dos seguintes documentos: comprovantes de capacidade postulatória; folha de rosto dos autos de infração; em relação a processo em que a autuada é parte: decisão conferindo à autuada liminar no Mandado de Segurança 3717423.2010.4.01.3300 reformada através de decisão proferida em Embargos Declaratórios, para extensão de seus efeitos sobre as contribuições dos segurados que deveriam ser retidas e recolhidas pela empresa e correspondente Agravo de Instrumento 007916315.2010.4.01.0000/BA; relativamente a processos em que a autuada não é parte: decisões proferidas pelo STF nos Recursos Extraordinários 346.0846/PR, 166.7729/RS, 116.1213/SP, decisão proferida pelo TRF4 em Apelação Cível no Processo 1998.04.01.0911872/ SC.

Debruçada sobre os argumentos expressos na impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, concluiu pela sua improcedência. As conclusões do Julgador de 1ª instância podem ser assim resumidas (Acórdão de fl. 225 a 244):

DO LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA

(...)Em relação ao presente lançamento, verifica-se que, por recorrer ao Poder Judiciário, a empresa renunciou ao direito de ver discutida administrativamente a questão sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre os valores de Bolsa de Estudos destinados à educação de filhos de empregados professores. (...)

Da mesma forma, o lançamento de natureza acautelatória deve seguir seu curso normal, com a prática de todos atos inerentes às diversas fases do processo administrativo, especialmente no que tange à cognição das matérias diferenciadas daquelas

aduzidas em juízo. Logo, incabível a suspensão de sua tramitação regular.

Nestes termos, o processo administrativo deve prosseguir em relação às matérias diferenciadas, conforme dispõem o artigo 126, parágrafo 3º da Lei nº 8.213/1991, c/c o parágrafo único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972.

DO GRUPO ECONÔMICO

(...) A fiscalização constatou a formação de um grupo econômico de fato, composto pelas empresas já identificadas; assim, não há como negar a legitimidade do procedimento fiscal. O fato de não estar formalmente constituído, sem as convenções e os registros nos órgãos competentes, não afasta a existência de outros grupos que escapam à formalização cartorial, (...)

Sendo assim, cai por terra, através do robusto conjunto de provas apresentado pela Fiscalização, a alegação da impugnante de inexistência de responsabilidade solidária entre as empresas EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS ANCHIETA LTDA e CENTRO ESCOLAR AQUARIUS LTDA.

DA NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO - PRAZO DECADENCIAL

(...) o que se verifica no caso em apreço foi que a autoridade fiscal operou o deslocamento do termo a quo do prazo decadencial apenas com fundamento na escrituração incorreta da Folha de Pagamento e da GFIP nas competências do lançamento, abstendo-se de apontar qualquer outro elemento que indicasse, de forma inequívoca, que a Autuada utilizou-se de ardis, de dissimulação, ou mesmo que teve a livre vontade orientada para a prática da omissão de informações relativas aos fatos geradores de contribuição previdenciária. (...)

Por todo o acima exposto, não ficou cabalmente comprovado nos autos a existência de dolo por parte do Autuado.

Entretanto, como o presente processo refere-se a autos de infração lavrados por descumprimento de obrigações acessórias, e sem esquecer que o valor da multa aplicada em ambos os AIOA é fixo, não se modifica em função da quantidade de ocorrências de infrações, a declaração de decadência parcial não produz efeitos nos valores de multa aplicados. NÃO HÁ, PORTANTO, ALTERAÇÃO A SER FEITA NOS VALORES DE MULTA APLICADOS.

DA MULTA APLICADA NO CFL 30

(...) A contestação da autuada restringe-se a seu entendimento de que os valores não consignados em folhas de pagamento não constituem bases de cálculo de contribuições previdenciárias, matéria a ser decidida junto ao Poder Judiciário.

Assim sendo, a empresa não contesta o fato de ter deixado de informar em folha de pagamento os valores correspondentes às Bolsas de Estudo aos dependentes de seus segurados empregados professores e não professores e, portanto, enquanto

não houver decisão judicial definitiva em contrário, entendendo que procede a autuação no Código de Fundamento Legal – CFL 30, a qual tem valor de multa fixo, bastando, para que seja aplicável, um único episódio de falta constatada.

DA MULTA APLICADA NO CFL 59

A contestação da autuada restringe-se a seu entendimento de que os valores das referidas Bolsas de Estudo não constituem bases de cálculo de contribuições previdenciárias, matéria a ser decidida junto ao Poder Judiciário.

Assim sendo, a empresa não contesta o fato de ter deixado de arrecadar, mediante desconto, as contribuições da parte de segurados calculadas sobre o valor das Bolsas de Estudo aos dependentes de seus segurados empregados professores e não professores e, portanto, enquanto não houver decisão judicial definitiva em contrário, entendendo que procede a autuação no Código de Fundamento Legal – CFL 59, a qual tem valor de multa fixo, bastando, para que seja aplicável, um único episódio de falta constatada.

Cientificada do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme fl. 246, tempestivamente, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 248 a 279, no qual reitera os mesmos argumentos expressos em sede de impugnação.

É o relatório necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Como bem pontuado pela Decisão recorrida, o recorrente lastreou sua tese, tanto em sede de impugnação quanto em sede de recurso voluntário, nos mesmos argumentos que serviram de apoio às defesas apresentadas nos processos que tratam de Autos de Infração de Obrigação Principal, sem se dedicar especificamente ao mérito da autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Abaixo, seguem os tópicos em que se estruturou o recurso.

Da decisão do Ilustríssimo Juiz da 4ª Vara Federal do Estado da Bahia. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Impedimento da adoção de quaisquer medidas, por parte do Fisco, voltadas à exigência/cobrança do tributo. Suspensão dos efeitos da RMIT inclusive no tocante à decadência.

Afirma a recorrente que, lastreada no argumento de que sobre a rubrica que gerou a autuação não incide contribuição previdenciária, ingressou com Mandado de

Segurança junto à 4ª Vara Federal da Seção Judiciária da Bahia, em cuja análise preliminar entendeu o juízo:

Diante do exposto, DEFIRO PARCIALMENTE A LIMINAR para assegurar o direito de a impetrante não ser compelida, **por qualquer meio**, ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre os valores de bolsas de estudo fornecidas aos dependentes de seus funcionários professores, ficando, por consectário lógico, sem efeitos, em relação à impetrante, a solução à consulta de nº 50, naquilo que se referir a incidência da contribuição patronal sobre os valores de bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos funcionários professores da parte autora.

Posteriormente, tal provimento judicial sofreu alterações por meio de Embargos de Declaração, passando a se constituir nos seguintes termos:

Diante do exposto, à luz das novas ponderações feitas, reformo em parte a decisão anterior e defiro o pleito de suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária que incidiria sobre o valor correspondente às bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos professores empregados da impetrante, tanto no que se refere aos valores por ela própria devidos, como no que toca às quantias que ela teria que reter dos salários dos aludidos empregados. **Como consectário lógico, deverão as autoridades impetradas se abster de praticar qualquer ato tendente, direta ou indiretamente, a efetuar cobranças**, ficando, outrossim, suspensos, no particular, em relação à impetrante, os efeitos da Solução de Consulta nº. 50 – SRRF05/Disit.

Analisando os termos do provimento judicial, a requerente afirma que o Fisco não poderia praticar qualquer ato, direto ou indireto, voltado para a cobrança deste crédito, devendo-se entender "por qualquer meio ou ato" a abstenção em relação, principalmente, à constituição do crédito em discussão, uma vez que o lançamento nada mais é que o ato que inicia o procedimento de cobrança da exação.

Afirma que a situação ora sob exame configura uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário contidas no art. 151 da Lei 5.172/66 (CTN), que caracteriza verdadeiro obstáculo ao prosseguimento deste processo e à produção dos efeitos da regra matriz das contribuições previdenciárias.

Embora o recorrente apresente mais alguns argumentos no mesmo sentido dos acima indicados, desnecessário prosseguir na análise dos mesmos, pois é evidente o equívoco da defesa ao confundir o procedimento fiscal de constituição do crédito tributário com a cobrança administrativa do tributo.

O excerto da decisão judicial acima é claro ao impedir que a administração tributária adote ação coercitiva tendente ao recolhimento ou cobrança da contribuição previdenciária. Entretanto, não há qualquer óbice à constituição do crédito tributário pelo lançamento, ou mesmo que o rito administrativo fiscal tenha seguimento com *a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, de for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida* (Decreto 7.574/2011, art. 86, § 2ª).

O teor da decisão judicial em tela não interrompe ou suspende o prazo que tem a Fazenda Pública para exercer o direito de promover o lançamento. Por outro lado, a

suspensão da exigibilidade a que alude o art. 151 do CTN esta relacionada ao crédito tributário e não há como suspender a exigência deste antes mesmo de seu nascimento.

Neste sentido, objetivando evitar prejuízos ao interesse público, a legislação previu a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência, nos casos em que um tributo de competência da União esteja suspenso na forma do art. 151, incisos IV e V do CTN, conforme se observa no excerto da Lei 9.430/96:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Portanto, está correta a decisão recorrida ao considerar regular o lançamento e o prosseguimento do rito administrativo próprio, ressalvando a inexigibilidade do crédito tributário ora discutido até que se conclua a lide judicial ainda em curso, mesmo que antes se esgote a fase administrativa.

Por fim, vale destacar que o contribuinte terá direito à interrupção da multa de mora, desde a concessão da medida judicial até 30 dias após a data da publicação da decisão que eventualmente considerar devido o tributo. Naturalmente, caso a decisão definitiva seja pela não incidência do tributo sobre as rubricas que originaram o lançamento, todos os débitos controlados no presente processo serão imediatamente extintos.

Da inexistência de responsabilidade solidária da pessoa jurídica que compõe o grupo societário.

Contrapondo-se às conclusões do Julgamento em 1ª Instância, a recorrente afirma que o Centro Escolar Aquarius Ltda não pode responder solidariamente pelos créditos tributários objeto da autuação.

Alega que a atribuição da responsabilidade pode ser solidária quando uma pessoa se torna responsável pelo adimplemento do tributo por possuir interesse comum na situação que determina a constituição do crédito tributário.

Ressalta que a sujeição passiva solidária do Centro Escolar Aquários contraria entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o que aponta a improcedência da autuação neste particular.

Afirma que, ao contrário do que fundamenta a decisão recorrida, o quadro societário de ambas as empresas não é o mesmo, conforme detalhamento abaixo:

- COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DE EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS ANCHIETA LTDA

NOME DO SÓCIO	QUALIFICAÇÃO	DATA INGRESSO	DATA SAÍDA
Jorge Luiz Almeida Santos	Sócio-Administrador	26/10/1981	01/08/2011
João Augusto Bamberg Conrado	Sócio-Administrador	26/10/1981	Até a presente data
Antônio Jorge de Almeida Santos	Sócio-Administrador	26/10/1981	Até a presente data
Raia Empreendimentos e Participações Ltda	Sócia	26/10/1981	Até a presente data
S.O. Participações Ltda	Sócia	01/08/2011	Até a presente data

- COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DE CENTRO ESCOLAR AQUARIUS LTDA

NOME DO SÓCIO	QUALIFICAÇÃO	DATA INGRESSO	DATA SAÍDA
Jorge Luiz Almeida Santos	Sócio-Administrador	07/12/2006	01/08/2011
João Augusto Bamberg Conrado	Sócio-Administrador	07/12/2006	Até a presente data
Raia Empreendimentos e Participações Ltda	Sócia	07/12/2006	Até a presente data
AJD Participações Ltda	Sócia	07/12/2006	Até a presente data
MDM Participações Ltda	Sócia	07/12/2006	Até a presente data
S.O. Participações Ltda	Sócia	01/08/2011	Até a presente data

Sustenta que o Sr. Antônio Jorge de Almeida Santos é sócio exclusivamente da autuada, enquanto às sócias AJD e MDM participações Ltda não são sócias da autuada.

Resumidas as razões da defesa sobre o tema, nota-se que a tese adotada para afastar a sujeição passiva solidária tem lastro principal na inexistência de relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador da contribuição ora sob análise, o que seria indispensável nos termos do art. 124, inciso I do CTN. Contudo, o que se tem é que a sujeição passiva imposta no presente processo tem lastro no inciso II do mesmo artigo, que prevê que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Nesta esteira, o inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/91 estabelece que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da aplicação de seus termos.

O Agente Fiscal entendeu que as empresas em questão estariam sob a direção, controle ou administração das mesmas pessoas, além de serem interligadas, utilizando, alternada e concomitantemente, os mesmos empregados, possuindo o mesmo objeto social e utilizando a mesma estrutura organizacional (administrativa/financeira/contábil)

Como se viu acima, o único questionamento em relação à imputação fiscal se deu em razão da composição societária, em que a recorrente afirma que o Sr. Antônio Jorge de Almeida Santos só é sócio da autuada. Contudo, verificando a composição societária da AJD Participações Ltda, que é sócia do Centro Escolar Aquários, pode-se constatar que este mesmo Sr. Jorge é um de seus sócios administradores.

Ademais, relevante destacar a manifestação do julgador de 1ª instância sobre o tema:

(...) 7.17. Além disso, apesar de ter deixado de fazer parte do quadro societário da Empreendimentos Educacionais Anchieta em 12/09/2011, o Sr. Jorge Luiz de Almeida Santos continua a fazer parte de sua administração, como se verifica a seguir, através dos excertos da vigésima nona alteração contratual da autuada, EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS ANCHIETA LTDA, e da consolidação de seu contrato social, firmada em 01/08/2011 e arquivada na JUCEB Junta Comercial do Estado da Bahia em 12/09/2011, vide fls. 262 a 275 (...)

Por outro lado, como bem pontuado pela decisão recorrida, o conceito de grupo econômico para fins previdenciários não se restringe aos grupos econômicos formais, alcançando os grupos de sociedade de fato.

Como bem pontuado pela decisão recorrida, o conceito de grupo econômico para fins previdenciários não se restringe aos grupos econômicos formais, alcançando os grupos de sociedade de fato.

Neste sentido, a defesa, além de buscar confundir o julgamento, não tentou afastar as afirmações fiscais quanto ao compartilhamento da mesma estrutura organizacional ou mesmo a utilização alternada e concomitante dos mesmos empregados.

Quanto aos precedentes judiciais apresentados, estes não emprestam seus efeitos ao presente litígio, já que obrigam apenas as partes envolvidas no processo judicial.

Assim, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

Não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo concedidas pelo empregador aos dependentes do empregado. Conceito de salário. Natureza assistencial do benefício. Necessidade de reforma da decisão recorrida.

Alega a defesa que equivoca-se a decisão recorrida ao considerar que integra o conceito de salário de contribuição o valor concedido aos seus funcionários a título de bolsas de estudo, afirmando que a não incidência de contribuições sociais sobre tais verbas é ratificada por entendimento corrente no poder judiciário e no CARF, além de vir se fortalecendo no âmbito do Legislativo.

Após analisar diversos preceitos legais e indicar alguns precedentes judiciais e manifestações doutrinárias, afirma que a amplitude dos institutos envolvidos no art. 195, inciso I da CF/88 deve ser limitada mediante interpretações lastreadas em institutos do direito privado e que, no caso do conceito de salário, este deve ter seu alcance extraído do Direito do Trabalho, em particular da própria Consolidação das Leis Trabalhistas, que, em seu art. 458, exclui do conceito de salário a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros.

Sustenta que a Lei 8.212/91 amplia tal conceito para abarcar toda e qualquer quantia paga pelo empregador ao empregado, independentemente de estar relacionada ou não à atividade labora.

Aduz que tal incompatibilidade deve ser resolvida mediante simples análise da evolução das normas, devendo o conceito contido na 8.212/91 ser considerado revogado pelo preceito da CLT, já que decorre de legislação posterior.

Com isso, conclui que não pode incidir contribuição previdenciária sobre parcelas não consideradas como salário nos termos definidos pela CLT, razão pela qual não deverá incidir contribuições previdenciárias sobre benefícios concedidos pelo empregados ao empregado, dentre os quais o auxílio à educação.

Após longa argumentação e citações de precedentes judiciais, o recorrente noticia a tramitação de Projeto de Lei do Senado Federal que propõe a alteração da lei 8.212/91 para excluir do conceito de salário de contribuição o valor de bolsa concedida a filho ou enteado de professores do próprio estabelecimento de ensino.

Por fim, ressalta que, embora inexista na legislação atual previsão expressa de que as contribuições sociais não devam incidir sobre as bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados, nada impede que seja aplicado este entendimento no caso concreto, já que a interpretação da legislação tributária deve-se fundamentar na primazia da realidade e, no caso em tela, o valor em discussão não tem natureza de contraprestação do trabalho.

Resumidas as razões da defesa, tem-se que a conclusão do próprio recorrente sobre a inexistência de comando legal expresso que exclua da incidência do tributo previdenciário o valor das bolsas de estudos destinadas a filhos de seus empregados, já seria suficiente ao não provimento do recurso nesta matéria.

Não obstante, relevantes que tratemos o tema com um pouco mais de detalhes, em particular em relação à alegada incompatibilidade entre a CLT e a lei 8.212/91.

O art. 458 da CLT trata de salário no sentido de remuneração do trabalhador (o que se recebe em contrapartida do trabalho correspondente ao somatório de salário base e demais vantagens contratualmente estipuladas), não se confundindo com o salário de contribuição tratado pela lei 8.212/96, que trata do valor sobre o qual incidirá contribuição previdenciária.

Tais conceitos também não se confundem com os de Salário Base, que é o valor declarado pelo contribuinte individual e facultativo como base de cálculo de sua contribuição, bem assim com o do Salário Benefício, que está relacionado ao valor do benefício a ser recebido pelo segurado.

Assim, tratando-se de conceitos diversos, não há que se buscar contrapor os respectivos conteúdos como se tratassem da mesma coisa, tampouco há como se reconhecer a revogação de um pelo outro.

Nota-se que a notícia de tramitação de Projeto de Lei excluindo do salário de contribuição o valor das bolsas de estudo destinadas aos filhos de professores já é um indicativo de que, como regra, sobre esta rubrica deve incidir contribuição previdenciária.

Além disso, ainda que a iniciativa da recorrente em conceder o benefício aos dependentes de seus funcionários seja absolutamente louvável, não podemos deixar de observar que, nos termos da Constituição Federal, é direito do trabalhador a percepção de salário que, em seu patamar mínimo, seja *capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.* (At. 7º, Inciso I da CF/88);

Assim, embora, em algumas casos, possamos identificar algum conteúdo beneficente em uma despesa, é certo que os valores relativos ao custeio da educação própria do empregado e do seu familiar, como regra, tem relação com o que este recebe em contrapartida pelo seu labor, importando, no caso em tela, verdadeiro salário indireto que acaba por influenciar a decisão do trabalhador no momento de buscar colocação no mercado de trabalho.

Considerar de forma diversa seria abrir um precedente para que, em situações extremas, todas as necessidades que a CF prevê que deveriam ser consideradas na fixação do salário possam ser pagas sob o manto de uma verba assistencial, sem qualquer lastro previdenciário, seja como benefício ao trabalhador no momento da aposentadoria, seja como base para fixação da contribuição devida pelo próprio empregado e pelo seu empregador.

Assim, dado ao caráter salarial indireto do benefício em tela, é forçoso concluir como devida a incidência da contribuição previdenciária, remanescendo, exclusivamente, a possibilidade de isenção da rubrica a partir de expressa previsão legal.

Nestes termos, importante rememorar os termos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/66, com a redação vidente à época da ocorrência dos fatos geradores ora sob análise.

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

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

Como se vê, a exclusão da incidência do tributo previdenciário estava restrita aos benefícios concedidos aos empregado e dirigentes.

Com a nora redação dada pela Lei 12.513/11, indiscutivelmente, a exclusão em tela restou ampliada, passando a alcançar os valores de bolsas de estudos que visem à educação básica de empregados e seus dependentes, nos seguintes termos:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

Uma leitura rápida da nova redação da alínea "t", em particular em razão do estabelecimento de limites para gozo do benefício, é suficiente para excluir a possibilidade de se atribuir caráter interpretativo ao novo preceito, o que impede sua aplicação retroativa, nos termos do inciso I do art. 106 do CTN.

Ademais, a Lei 12.513/2011 é fruto do Projeto de Lei nº 78/2011, em cuja explicação da ementa consta que um de seus objetos seria *incluir entre as hipóteses que não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a plano educacional ou bolsa de estudo que vise à educação básica de empregado e seus dependentes, vinculadas às atividades da empresa, a educação profissional e tecnológica de empregados.*

Portanto, considerando que o art. 111, inciso II da Lei 5.172/66(CTN) impede interpretação ampliada das normas que estabelecem isenção; considerando que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente; considerando, ainda, como bem fixado pela própria defesa, que no momento da ocorrência do fato gerador dos tributos ora em discussão não havia previsão legal expressa para não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título bolsa de estudo aos dependentes de seus funcionários não professores, entendo que não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

Da impossibilidade de lançamento de multa por descumprimento de obrigação tributária principal. Crédito tributário com exigibilidade suspensa.

Sustenta o recorrente que não pode subsistir o lançamento da multa aplicada em razão do descumprimento da obrigação principal do tributo.

Alega que, se há um obstáculo para a produção dos efeitos da regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias, não há que se falar em obrigação referente ao inadimplemento do tributo, não há que se falar em descumprimento da norma.

Não identifico no presente caso qualquer limitação à aplicação da penalidade de ofício, já que, como já tratado em tema específico, não há provimento judicial que alcance os pagamentos de bolsa de estudos efetuados aos dependentes de funcionários que não sejam professores.

Assim, corretas as conclusões do Julgador de 1ª Instância.

DA MULTA APLICADA NO CFL 59

Embora não tenha sido objetivamente contestado pelo recurso, em razão do Princípio da Auto Tutela, segundo o qual a Administração Pública exerce controle sobre seus próprios atos, exercendo seu poder/dever de anular os ilegais e de revogar os inoportunos, tudo em razão da obediência ao Princípio da Legalidade e, no caso em apreço, pela necessidade de zelar pelos bens que integram seu patrimônio, de modo a não incidir em enriquecimento sem causa, relevante tratar com mais detalhes do lançamento em tela.

Conforme se verifica em fl. 03, o lastro legal para a imputação fiscal está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Lei 8.212/91

(...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:

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.

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

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;

No Relatório Fiscal, em particular no seu item 23 (fl. 21), assim foi descrito o fato que ensejou o lançamento do DEBCAD 51.013.333-9:

23.2 A empresa autuada remunerou, durante o período de 06/2006 a 12/2008, empregados através de bolsas de estudo (ajuda escolar) concedidas a seus filhos, sem, no entanto, arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

23.3 Como exemplo de contribuições dos segurados que o contribuinte deixou de arrecadar, podemos citar as contidas no "Relatório de Lançamentos - RL" do AI nº 37.330.445-5. Essas contribuições foram obtidas mediante a aplicação do percentual de 7,65% a 11%, conforme a faixa salarial de cada segurado e até o limite máximo de contribuição, sobre o valor das bolsas de estudo. O referido cálculo levou em consideração também o valor que já havia sido descontado de cada empregado, pela empresa, consignado em GFIP. A planilha demonstrativa do cálculo consta do ANEXO IV.

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter **arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.**

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar. O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a

infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

DA MULTA APLICADA NO CFL 30

Conforme se verifica em fl. 02, o lastro legal para a imputação fiscal está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Lei 8.212/91

(...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:

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.

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

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;

No Relatório Fiscal, em particular no seu item 22 (fl. 20), assim foi descrito o fato que ensejou o lançamento do DEBCAD 51.013.333-9:

22.2 A empresa autuada entregou as folhas de pagamento, relativas ao período de 06/2006 a 12/2008, mas nelas não fez constar a remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo (ajuda escolar) a filhos de empregados.

22.3 Como exemplo de remunerações não declaradas nas folhas de pagamentos, podemos citar as efetuadas a empregados não professores constantes do “Relatório de Lançamentos – RL” do Auto de Infração (AI) nº 37.330.445-5.

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não fazer constar em folhas de pagamento o valor da remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo.

Como se viu no Relatório do presente voto, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto, ou seja, a partir do entendimento de que não integrava o salário de contribuição as importâncias pagas a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes de seus funcionários. Naturalmente, tal conclusão se refletia nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa, nas informações prestadas em GFIP e, ao fim, no recolhimento insuficiente do tributo devido..

Portanto, em razão dos mesmos fundamentos legais e considerações expressos no item anterior, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão de punir a conduta de falta de declaração ou de declaração inexata, para a qual há penalidade

prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pelo evidente nexo de dependência entre delitos de não informar valores em folha de pagamento e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (não informação em folha).

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Em que pese a qualidade do voto do Relator, assim como os lógicos argumentos e o seu costumeiro acerto, com a devida vênia, ousou discordar do voto apenas em relação ao afastamento da multa aplicada pelo fato de o contribuinte não fazer constar em folhas de pagamento o valor da remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo (CFL 30).

A despeito dos perfeitos argumentos expostos pelo ilustre Conselheiro Relator para o afastamento da multa decorrente da ausência de desconto da contribuição dos segurados (CFL 59 - art. 30, I, da Lei nº 8.212/91), entendo que estas mesmas razões não se aplicam para o afastamento da multa decorrente não elaboração de folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social (CFL 30 - art. 32, I, da Lei nº 8.212/91).

Esclareço que me inclino às razões defendidas pela Relator para o afastamento da CFL 59, devendo a mesma ser afastada em razão do *"nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção)"*, nos exatos termos como delineados pelo Relator em seu voto.

Contudo, no que diz respeito à multa pela não elaboração de folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social, não enxergo esse mesmo "nexo de dependência" com a multa aplicada para o "delito fim".

O chamado "delito fim" é, no caso, o não pagamento/recolhimento da contribuição devida em sua totalidade, o que implica na aplicação da multa prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96 (*75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*).

Sendo assim, é perfeitamente possível a existência de um caso em que o contribuinte prepare sua folha de pagamento seguindo os padrões e normas estabelecidos e, no entanto, deixe de declarar em GFIP a totalidade dos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária. Neste caso hipotético, o contribuinte deve ser punido com a aplicação da multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar.

De igual forma, em um determinado caso, pode o contribuinte não preparar sua folha de pagamento com os padrões estabelecidos pela Seguridade Social, mas declarar em GFIP todos os fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária. Neste caso, cabe a punição tão somente pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 (CFL 30).

A situação acima narrada, s.m.j., não ocorre no caso da multa aplicada pela não retenção da contribuição (CFL59), pois se o contribuinte deixou de fazer a retenção devida, a consequência lógica é que ele deixe de recolher o valor. Não vislumbro a possibilidade de haver uma não retenção seguida de um recolhimento. Por esta razão, o Conselheiro Relator apresentou as razões em que, brilhantemente, enxerga o fato de o “delito fim” (não recolhimento) absorver o “delito meio” (não retenção), eis que, acertadamente, concluiu pelo afastamento da multa aplicada ao “delito meio” com base no Princípio da Consunção. Em outras palavras: nestes casos, a não retenção ensejaria, obrigatoriamente, a aplicação de duas multas. Tal fato não deve subsistir e, por essa razão, acompanhei o Relator em seu voto.

No entanto, no caso da CFL 30, conforme já acima demonstrado, a não preparação da folha de pagamento de acordo com as normas estabelecidas pode muito bem existir sem que haja nenhuma multa devida pela falta de pagamento da contribuição. *Mutatis mutandis*, também é possível aplicar multa de 75% pela falta de pagamento da contribuição sem que haja a imposição da CFL 30 (no caso de o contribuinte preparar corretamente a folha de pagamento, mas deixar de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores da contribuição previdenciária). Assim, com a devida vênia, não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator.

Pelos motivos acima expostos, entendo que o princípio da Consunção não pode ser invocado no caso da multa aplicada no CFL 30, pois é perfeitamente possível que esta multa coexista em harmonia com a multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de ser paga, não havendo, pois, razão para o seu afastamento no presente caso.

Portanto, deve ser mantida a punição pelo fato de o contribuinte não fazer constar em folhas de pagamento o valor da remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo (CFL 30), com a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/96.

Acompanho o voto do Relator em relação aos demais argumentos expostos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, apenas para afastar a multa decorrente da ausência de desconto da contribuição dos segurados (CFL 59 - art. 30, I, da Lei nº 8.212/91).

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado