



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

Processo nº 10580.733398/2011-03
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.505 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2019
Matéria SALÁRIO INDIRETO - BOLSAS DE ESTUDOS - DEPENDENTES
Recorrente EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS ANCHIETA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS.

Não há que se falar em divergência jurisprudencial em face de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando os acórdãos recorrido e paradigma tratam de penalidades diferentes, cada qual com suas nuances e especificidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

O presente processo trata do **Debcad 51.013.332-0 (AI-30)**, lavrado por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento informando a integralidade das remunerações pagas ou creditadas a seus segurados empregados, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, bem como do **Debcad 51.013.333-9 (AI-59)**, lavrado em razão de a autuada deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, parte das contribuições de seus segurados empregados, no período de 06/2006 a 12/2008.

Em sessão plenária de 07/11/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão 2201-004.012 (fls. 333 a 351), assim ementado:

"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."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, após votações sucessivas, em rejeitar as preliminares arguidas 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.

Cientificada do acórdão em 14/02/2018 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 360), a Contribuinte interpôs, em 01/03/2018 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 361), o Recurso Especial de fls. 363 a 370, com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **incidência de contribuições sobre bolsas de estudo concedidas a dependentes dos segurados para fatos geradores ocorridos antes da vigência da nova redação do art. 28, §9º, alínea “t” da Lei n.º 8.212, de 1991.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 11/05/2018 (fls. 410 a 413).

Em seu apelo, a Contribuinte alega:

- apenas com fundamento na ausência de previsão legal expressa, à época do fato gerador, da não incidência da Contribuição Previdenciária sobre as bolsas de estudo concedidas pela Contribuinte aos seus funcionários da área pedagógica, a Turma julgadora manteve a autuação, ignorando todo o caráter assistencialista do benefício, embora reconheça a alteração posterior introduzida pela Lei nº 12.513, de 2011, no art. 28, §9º, alínea “t” da Lei 8.212, de 1991, com esta finalidade;

- no entanto, o acórdão paradigma fundamenta-se em outras previsões legislativas, quais sejam, o art. 458, §2º da CLT, bem como nas normas constitucionais que garantem o direito à educação, sobretudo na previsão do art. 205 da CF/88, que institui o dever da sociedade em promovê-la - entendimento este que deveria ser adotado nos presentes autos;

- a CLT se incumbe de delinear as utilidades que estariam inclusas no conceito de salário, merecendo destaque para o fato de que, para ser considerado salário *in*

natura, as utilidades devem decorrer do contrato de trabalho firmado entre o empregador e o empregado, ou serem concedidas costumeiramente, pelo que passam a integrar o salário;

- assim como determina quais prestações devem compor o salário, a CLT estabelece no mesmo artigo, de forma expressa, quais as utilidades que não podem ser consideradas salário;

- observa-se, portanto, que o legislador, preocupado com deduções indevidas no salário pelo empregador, bem como buscando estimular a concessão, por parte dos empregadores, de benefícios aos trabalhadores, delimita, com precisão, o que não pode ser considerado salário: valores ou utilidades oferecidas pelo empregador ao trabalhador para o desenvolvimento da atividade laboral, assim como benefícios assistenciais relativos à saúde e à educação, dentre outros;

- o auxílio educação, enumerado no art. 458, §2º, da CLT, dentre as utilidades que, quando concedidas pelo empregador, não consistirão salário, representa verdadeiro benefício para o trabalhador, de caráter social, não devendo, portanto, ser onerado pela Contribuição Previdenciária;

- com fulcro nesse caráter assistencialista do auxílio educação, posteriormente foi introduzida alteração na Lei nº 8.212, de 1991, conforme se infere da nova redação do art. 28, §9º, alínea “t”, introduzida pela Lei nº 12.513, de 2011;

- no tocante especificamente ao direito à educação, resta clara a intenção do constituinte em proteger e ampliar o acesso ao ensino, até mesmo como forma de corroborar com a construção de sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais;

- com efeito, uma forma de aumentar e facilitar o acesso à educação por parte da população é justamente o oferecimento de bolsas de estudo por entidades de ensino aos seus funcionários e respectivos dependentes, seja para educação infantil, fundamental, média e técnica, e a não incidência da contribuição previdenciária sobre estas bolsas de estudo, como mencionado alhures, acaba por estimular estas entidades, que indiretamente estarão contribuindo para a concretização de direitos sociais constitucionalmente assegurados;

- diante das razões supra aludidas, deve-se aplicar, na situação *sub judice*, a interpretação ampliativa ao art. 28, §9º, alínea “t” da Lei 8.212, de 1991, priorizando o cunho assistencial atribuído constitucionalmente pela interpretação das normas constitucionais que asseguram o direito à educação e à sua promoção pela sociedade, e excluindo-se, assim, do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias este auxílio educacional.

Ao final, o Contribuinte requer seja conhecido e provido o recurso, excluindo-se do âmbito de incidência das Contribuições Previdenciárias o auxílio-educação.

O processo foi encaminhado à PGFN em 14/05/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 414) e, em 1º/06/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 420), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 415 a 419, contendo os seguintes argumentos:

- como é cediço, o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, conforme esclarece o artigo 144, do Código Tributário Nacional;

- nos termos da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1966, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a exclusão da incidência do tributo previdenciário estava restrita aos benefícios concedidos aos empregados e dirigentes;

- partindo desta premissa irretorquível, temos que 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;

- isto porque a questão da isenção tributária sempre é interpretada de forma restritiva (artigo 111, inciso II, do CTN), não havendo espaço para interpretações ampliativas.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

No caso do acórdão recorrido, decidiu-se pelo cancelamento do **Debcad 51.013.333-9 (AI-59)**, lavrado em razão de a autuada deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, parte das contribuições de seus segurados empregados, no período de 06/2006 a 12/2008. Embora considerando-se como tributável o Auxílio-Educação, a penalidade foi afastada pela aplicação do princípio da consunção.

Por outro lado, manteve-se a exigência do **Debcad 51.013.332-0 (AI-30)**, lavrado por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento informando a integralidade das remunerações pagas ou creditadas a seus segurados empregados, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. O voto vencedor assim se posiciona, relativamente ao Debcad mantido:

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 (CLF 30), com a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/96." (grifei)

Assim, a tese vencedora quanto à questão cujo resultado foi desfavorável à Contribuinte, foi no sentido de que a CLF 30 trata de penalidade independente, podendo ser aplicada até mesmo quando não se verifique a aplicação de multa por falta de recolhimento de obrigação principal.

Nesse passo, o paradigma apto a demonstrar divergência jurisprudencial seria representado por julgado em que, tratando-se de CLF 30, o entendimento fosse no sentido de que a exigência de tal obrigação acessória estaria atrelada à exigência das obrigações principais.

Entretanto, o paradigma indicado pela Contribuinte - Acórdão 2402-003.897 - não trata de CLF 30 e sim das obrigações principais, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT. Confira-se:

"Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 06/08/2009 de contribuições previdenciárias sobre auxílio-educação pago aos dependentes de segurados empregados por empresa que atua na atividade de ensino. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CUSTEIO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado, **assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.**

(...)

O relatório fiscal traz também a informação de que há previsão do benefício para os segurados da área pedagógica, mas não para os demais beneficiários.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

(...)

Em item denominado da não incidência das contribuições previdenciárias objeto do lançamento fiscal, o contribuinte, mencionando o art. 22, inciso II, alínea 'a', da Lei nº 8.212, de 1991, art. 195, inciso I, alínea 'a', art. 201, parágrafo 11º, os dois

últimos da Constituição Federal, discorre a respeito de salário-de-contribuição." (grifei)

Destarte, não há que se falar em divergência interpretativa em face de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando os acórdãos recorrido e paradigma tratam de penalidades distintas, previstas em dispositivos legais diversos, cada qual com suas nuances e especificidades.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo