



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10680.726917/2011-41
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-009.888 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERDAU ACOMINAS S/A E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Uma vez que as questões relativas à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros foram decididas nos processos relacionados aos lançamentos das obrigações principais, o auto de infração pela omissão de fatos geradores em GFIP deve seguir a mesma sorte.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei n° 8.212/1991 pela Medida Provisória n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941/2009, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente ao auxílio educação.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de lançamento decorrente do descumprimento de obrigações acessórias em virtude de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que representa infração ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 6/16), deixaram de ser informados em GFIP os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

- a) valores pagos aos segurados empregados a título de abono;
- b) valores pagos aos segurados empregados a título de bolsa de estudos não disponibilizadas a todos os empregados e dirigentes;
- c) pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados e membros do conselho de administração) a título de Participação nos lucros e Resultados (PLR);
- d) valores pagos a segurados contribuintes individuais (presidente, diretores não empregados e vice-presidentes executivos) a título de "remuneração complementar";
- e) valores pagos a cooperativas de trabalho, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio delas;
- f) valores pagos em ações trabalhistas e os beneficiários.

Além disso, deixou de informar, na GFIP, os segurados que exercem atividades expostas a agentes nocivos mediante informação da ocorrência código 04 (exposição a agente nocivo aposentadoria especial aos 25 anos de serviço).

Foi aplicada a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, limitada em função do número de segurados da empresa, conforme disposto no art. 32, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a redação a Lei 9.528/1997.

De se ressaltar que a presente autuação decorre do lançamento de obrigações principais, objeto do Processo n.º 15504.726790/2011-14, apreciado nesta mesma sessão de julgamento.

Em sessão plenária de 04/07/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-005.411 (fls. 3174/3179), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES OU CONTRIBUIÇÕES EM GFIP.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

BOLSA DE ESTUDO.

Somente os valores de despesas com educação básica e profissional custeados pelo contribuinte em favor de empregados e dirigentes podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ABONO PAGO

Apenas o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir com quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÃO PARA APOSENTADORIA ESPECIAL.

O contribuinte que tenha empregados expostos a agentes nocivos capazes de serem atenuados, eliminando-se a necessidade de concessão de aposentadoria especial, deve comprovar tal atenuação por meio de apresentação de documentação suficiente à demonstração da atenuação em relação a cada segurado.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar parcialmente as multas por descumprimento de obrigação acessória, na mesma medida em que, no Processo n.º: 15504.726790/201114, foram cancelados créditos tributários relativos às obrigações principais, nos termos do voto do relator.

Os autos foram remetidos à Fazenda Nacional em 04/02/2019 (Despacho de fl. 8.348 do Processo n.º 15504.726790/2011-14) e, em 20/03/2019, retornaram com o Recurso Especial de fls. 3180/3206 (Despacho de fl. 8.376 do processo n.º 15504.726790/2011-14), no intuito de rediscutir as seguintes matérias:

- a) incidência de contribuições sobre o auxílio educação destinado ao custeio de curso superior;
- b) incidência de contribuições sobre o auxílio educação não concedido a todos os segurados a serviço da empresa; e
- c) retroatividade benigna na aplicação da multa.

Como paradigmas foram admitidos os acórdãos cujas ementas/trechos relacionados às matérias em discussão se transcreve:

- a) incidência de contribuições sobre o auxílio educação destinado ao custeio de curso superior

Acórdão n.º 2302-01.177

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/07/2007 Emenla:

SALÁRIO INDIRETO. 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.

Recurso Voluntário Negado

b) incidência de contribuições sobre o auxílio educação não concedido a todos os segurados a serviço da empresa

Acórdão n.º 9202-005.155

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

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.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (SC). AUXÍLIO EDUCAÇÃO NÃO CONCEDIDO INDISTINTAMENTE A TODOS OS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA

A contribuição social previdenciária incide sobre valores pagos a título de auxílio educação, quando não oferecida indistintamente a todos os empregados.

Hipótese em que somente empregados com mais de 12 meses de trabalho e que apresentem desempenho satisfatório, a ser verificado pela gerência, têm direito ao auxílio.

Recurso especial provido.

c) retroatividade benigna na aplicação da multa

Acórdão n.º 2301-00.283

Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n.º 449 de 2008, entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. *In casu*, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória n.º 449 impõe a aplicação da multa prevista no art 44 da Lei n.º 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei n.º 9430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação.

Acórdão n.º 9202-005.155 (ementa transcrita no item anterior)**Razões Recursais da Fazenda Nacional**

A PGFN apresenta as seguintes alegações:

a) Do auxílio educação

- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

- A recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de

incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991.

- Conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais.

- Porém, esse mesmo dispositivo legal elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes. Requisitos não cumpridos no caso dos autos.

- Verifica-se, pois, que o auxílio faculdade (reembolso de 50% das despesas com cursos de graduação e pós-graduação de alguns empregados) não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias na forma do art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91.

- Com efeito, a leitura do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos (que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa) dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível a qualquer situação.

- Destarte, não estando contemplados pela norma de isenção, o auxílio faculdade deve integrar o salário-de-contribuição, por se constituir em ganho habitual fornecido sob a forma de utilidade.

- Ressalte-se que o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica do empregado e dirigentes, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

- Como se depreende da simples análise do art. 21 acima transcrito, os “descontos nas mensalidades escolares”, concedidos de forma genérica e indiscriminada, não se confundem com a educação básica. Dessa forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Conclui-se, portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.

- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I.

- A interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada.

- Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente à bolsa de estudos em qualquer situação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado.

- A Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado.

- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

- No presente caso, a leitura dos regulamentos para concessão de bolsas deixa claro que o empregado deve ter no mínimo três anos de empresa para fazer jus a esse benefício. Tal vantagem não foi, portanto, disponibilizada à totalidade dos empregados e dirigentes do contribuinte.

- Tal fato também descaracteriza a isenção prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91. Com efeito, o fato de a empresa atribuir restrições aos empregados é condição que afasta o benefício da totalidade de empregados como prescreve a lei. Conforme o preceito legal, para que os valores do auxílio-educação não constituíssem salário de contribuição, necessário que o fornecimento de bolsa de estudo fosse estendido a todos os empregados, o que não se constatou no lançamento em questão.

- Não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

b) Da multa – retroatividade benigna

- Também não deve prevalecer a parte do acórdão recorrido que determinou a redução da multa prevista no AI por crer que deve ser aplicado retroativamente o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 (multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%), de acordo com a determinação da nova redação do art. 35, *caput*, da Lei n.º 8.212/91, introduzido pela Lei n.º 11.941/2009, tudo em conformidade com o disposto no art. 106, inciso II, “c”, do CTN.

- O artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 na nova redação conferida pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP n.º 449 à legislação previdenciária.

- Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que “*não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum*”.

- Nesse contexto, impende considerar que a Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP n.º 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais.

- A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- À semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN.

- No lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário.

- A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941/09. É o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212.

- Diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

- A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A.

- Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.

- Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS.

- A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP n.º 449/2008 (convertida na Lei n.º 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei n.º 8.212/91, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isso sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.

Contrarrazões da Contribuinte

Não Incidência de Contribuição Previdenciária sobre Bolsa de Estudos – Art. 28, § 9º, ‘t’, da Lei n.º 8.212/91

Cientificado do acórdão recorrido em 02/09/2019 (fl. 3254) o sujeito passivo interpôs, em 16/09/2019 (fls. 3283), o Recurso Especial de e-fls. 3285 a 3318, o qual não obteve seguimento, consoante despachos de fls. 3350/3356 e fls. 3507/3510.

Na mesma data de interposição do Recurso Especial, a Gerdau Açominas S.A ofereceu as contrarrazões de fls. 3259/3282, alegando o seguinte:

- O Acórdão n.º 2301-005.410, proferido nos autos do PTA n.º 15504.726790/2011-14, acertadamente julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário da ora Recorrida e reconheceu, naqueles autos, a não incidência das contribuições sociais sobre os valores pagos a título de bolsa de estudos, por considerar que o auxílio para capacitação e qualificação profissional – ensino superior, quando vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa (caso dos autos), não integra o salário de contribuição, nos termos da correta interpretação do art. 28, §9º, ‘t’, da Lei n.º 8.212/91. Entendeu, ainda, que o benefício concedido pela Recorrida é acessível por todos os seus empregados e dirigentes, atendendo à determinação da legislação específica.

- Adotando os mesmos fundamentos da decisão acima referida, a Turma julgadora, por meio do Acórdão n.º 2301005.411 deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto nesses autos, para excluir a multa relativa à rubrica ‘bolsa de estudos’.

- A bolsa de estudo concedida pela Recorrida aos seus empregados está incluída na política de qualificação profissional da empresa, sendo o auxílio concedido para custear o ensino profissionalizante expressamente vinculado à sua atividade. Para concessão do auxílio educação, a Recorrida exige que o curso superior tenha relação com o negócio da empresa.

- No Anexo II do Auto de Infração (fls. 430-514) fica claro que os cursos são vinculados ao negócio da Recorrida (indústria de produção de laminados longos de aço), referindo-se, em sua grande maioria, a cursos de engenharia e administração

- Nessas condições, a bolsa de estudos se adéqua à previsão da alínea ‘t’ do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 (na redação vigente à época dos fatos geradores), que exclui os referidos valores do salário de contribuição.

- mesmo na sua redação original, a Lei n.º 8.212/91 já previa que o custeio de “*cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa*” está fora do campo de abrangência do salário de contribuição. É incorreta a alegação de que o custeio da educação superior somente foi absorvido pela norma de exoneração após a modificação introduzida pela Lei n.º 12.513/11, uma vez que o ensino superior profissionalizante, quando vinculado à atividade da empresa concessora, já era excluído do âmbito de incidência das contribuições sociais previdenciárias, antes mesmo da alteração legislativa.

- A legislação em análise usa a conjunção aditiva ‘e’ para indicar que, além da educação básica prevista no art. 21 da Lei n.º 9.394/96 (que dispõe sobre as diretrizes e bases da educação nacional), também é excluído do salário de contribuição e, conseqüentemente, no campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias, os valores arcados pelo empregador para o custeio de “ *cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa*”.

- A Lei n.º 9.394/96, em seu artigo 39, era expressa em dispor que a educação profissional abrange o **ensino superior**.

- No caso do PTA n.º 15504.726790/2011-14, a exigência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de bolsa de estudos vinculada ao ensino superior somente seria possível se a Fiscalização tivesse comprovado que os cursos de capacitação profissional não guardavam qualquer vinculação com a atividade empresarial da Recorrida; e que também comprovadamente não tivessem a potencialidade de melhorar o desempenho laboral dos beneficiários - o que não foi nem mesmo cogitado pela autoridade fiscal. Até mesmo porque a bolsa de estudo é fornecida pela Recorrida após a avaliação da pertinência do curso em face da atividade empresarial e do cargo ou função desempenhada pelo empregado.

- A Recorrente distorce a redação do art. 28, § 9º, ‘t’, da Lei n.º 8.212/91 e cria requisitos não previstos na norma, para justificar a sua interpretação restritiva da legislação.

- Não há qualquer previsão legal dispondo sobre a vedação sugerida pela Recorrente, de que o curso de capacitação profissional não pode envolver curso de nível superior.

- Ao contrário da construção interpretativa realizada pela Recorrente para justificar a sua pretensão, a Recorrida comprovou que há expressa previsão na legislação que regulamenta a educação nacional no sentido de que o ensino profissionalizante abarca, também, a educação superior

- em 03.09.2019, o Pleno do CSRF aprovou o enunciado de **SÚMULA** que prevê expressamente que “*não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior*”.

- É pacificado o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que o fornecimento de bolsa de estudo de graduação está abrangido pela exoneração constante da norma previdenciária, já que compreendida no conceito de capacitação profissional. Cita precedentes.

- É vedado ao Recorrente, via subterfúgios interpretativos, reduzir o campo de alcance de norma de exoneração tributária, principalmente no presente caso, em que a legislação reconhece que o custeio, pelo empregador, de cursos profissionalizantes vinculados à atividade da empresa, de qualquer nível, não tem a natureza de contraprestação do trabalho, sendo o exercício da função social da atividade produtiva.

- Para que seja preservada a finalidade da norma que prevê a não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de auxílio educação, nos termos do art. 28, §9º, ‘t’, da Lei n.º 8.212/91, que deve ser interpretado segundo a sua literalidade, deve ser negado provimento ao Recurso Especial ora contrarrazoado, para manter

incólume o acórdão recorrido, que, em consonância com o entendimento pacificado da CSRF, reconheceu como indevida a aplicação de multa por não informação dos valores pagos a título de 'bolsa de estudos' na GFIP, ante ao reconhecimento, nos autos do PTA nº 15504.726790/2011-14, da inexigibilidade dos valores de contribuição social vinculados aos pagamentos realizados a esse título pela Recorrida.

- Outro argumento utilizado pelo Recorrente para requerer a reforma do acórdão nº 2301-005.411 é o de que a bolsa de estudos não seria concedida a todos os funcionários da Recorrida.

- Entretanto, esse fundamento é equivocado, já que a norma exonerativa dispõe que o auxílio educação deve ser acessível por todos os empregados e dirigentes, mas não que todos os empregados devem ser beneficiados ao mesmo tempo. Claramente essa exigência seria absurda e limitaria ao extremo o objetivo do legislador de incentivar as empresas a investirem na formação educacional dos seus colaboradores.

- O que a norma pretende coibir, ao exigir a acessibilidade aberta do auxílio educação, é a sua utilização como salário indireto, com o direcionamento do benefício a empregados específicos, o que não ocorreu no presente caso.

- No caso dos autos o acesso de todos os empregados ao benefício educacional é incontroverso. Isso porque, a disponibilização das bolsas de estudo pela Recorrida está vinculada a procedimento formalizado no seu Regulamento Interno, que é de conhecimento amplo de seus colaboradores, o qual estabelece as regras a serem observadas para o gozo da bolsa de estudos. Cite-se:

Bolsa de Estudo para o 3º Grau

Objetiva promover o crescimento profissional do colaborador e contribuir para a melhoria educacional do próprio país.

Beneficiários:

Colaboradores cursando ensino fundamental, médio e graduação (cursos específicos)

Critérios para inscrição:

Primeiro curso superior

Colaborador, com no mínimo, 3 anos de admissão

Curso relacionado ao negócio da empresa

Disponibilidade de orçamento

Aprovação do gestor

- A Recorrida garante a ACESSIBILIDADE de TODOS os seus funcionários à bolsa de estudos, visto que os requisitos previstos são objetivos e não guardam relação específica com a atividade desenvolvida por um ou determinado grupo de empregados. Tanto é assim que no Anexo II do Auto de Infração estão arrolados centenas de empregados da Recorrida, que gozam do benefício do auxílio educação, corroborando que se trata de auxílio acessível e concedido indiscriminadamente a todos os seus colaboradores.

- Os critérios de elegibilidade indicados no Regulamento são pertinentes, pois garantem a acessibilidade de todos os seus empregados ao benefício e asseguram a viabilidade da concessão desse incentivo, além de comprovar a vinculação do fornecimento do auxílio educação ao objetivo de capacitação profissional, vinculado à atividade empresarial da Recorrida.

- É indiscutível a acessibilidade garantida a todos os empregados ao programa de fornecimento de auxílio educação, o que evidencia a compatibilidade do benefício com a previsão original da norma de exoneração previdenciária.

- Acertado, portanto, o entendimento manifestado no acórdão proferido nos autos do PTA n.º 15504.726790/2011-14, ratificado pelo Acórdão ora recorrido, no sentido de que “o benefício não precisa ser estendido para todos os funcionários, mas ser acessível a todos na medida em que determinados requisitos são preenchidos”.

- Não obstante a isso, a exigência de acesso a todos os empregados e dirigentes foi retirada do ordenamento jurídico pela Lei n.º 12.513/2011, que alterou a redação da alínea ‘t’ do § 9º do art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

- Dessa forma, deixou de conter na norma de não incidência a exigência de que “*todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo*”, demonstrando que não se trata de requisito indispensável, diante da finalidade da exoneração tributária, que é o incentivo à educação custeada pelos empregadores.

- O CARF já analisou essa questão, considerando que a exclusão desse requisito (fornecimento de bolsa de estudo a todos os funcionários) deve se estender a fatos geradores pretéritos, como no presente caso. Cita precedente.

- Em razão do exposto, comprovado o acerto do v. acórdão n.º 2301-005.411 e a disponibilização do auxílio educação a todos os colaboradores da Recorrida, deve ser negado provimento ao Recurso Especial ora contrarrazoado, para manter o *decisum* recorrido, que, em consonância com o entendimento pacificado dessa c. CSRF, reconheceu como indevida a aplicação de multa por não informação dos valores pagos a título de ‘bolsa de estudos’ na GFIP, ante ao reconhecimento, nos autos do PTA n.º 15504.726790/2011-14, da inexigibilidade dos valores de contribuição social vinculados aos pagamentos realizados a esse título pela Recorrida.

Redução Da Penalidade – Correta Aplicação Do Princípio Da Retroatividade Benéfica

- Em virtude da aplicação ao caso do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao contribuinte insculpida no art. 112 do CTN, o acórdão n.º 2301-005.410, proferido nos autos do PTA n.º 15504.726790/2011-14, limitou as penalidades aplicadas à Recorrida em virtude do (i) descumprimento de obrigação acessória, e (ii) não recolhimento de contribuição previdenciária, ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 (com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09).

- A limitação da penalidade em 20% foi acatada por essa d. Turma julgadora, por meio do Acórdão n.º 2301005.411, sob os fundamentos da decisão acima referida proferida nos autos do PTA n.º 15504.726790/2011-14.

- Não merece qualquer reparo o acórdão recorrido, na medida em que a penalidade aplicada no presente caso deve ser reduzida ao patamar de 20%, por ser essa a multa de mora atualmente prevista também para as contribuições previdenciárias e se tratar, evidentemente, de penalidade mais benéfica do que a anteriormente prevista e aplicada nesse caso (24% ou 30%).

- O art. 112 do CTN preconiza que a legislação que prevê penalidades deve sempre ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte. No presente caso, a necessidade de observância desse dispositivo é inequívoca, haja vista que se está diante da interpretação de ‘regimes jurídicos’ distintos.

- O entendimento do Superior Tribunal de Justiça alberga a pretensão da Recorrida, e reconhece a necessária aplicação da multa de 20% prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 em casos como o dos autos, em face da cogente aplicação do princípio da retroatividade benigna.

- É insustentável a pretensão da Recorrente, de comparar as penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II), e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, §§ 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

- A primeira irregularidade dessa sistemática é a de pretender cumular penalidades referentes a infrações distintas, tratando-as como coisa única, um regime de multas que vigorava anteriormente ao advento da MP nº 449/08 e passível de confrontação com o novo regime confirmado pela Lei nº 11.941/09.

- Irregular porque, para se constatar se uma penalidade é benéfica ou maléfica, ela deve ser confrontada apenas com a anteriormente prevista para a mesma infração. Ou seja, desconsiderada a necessidade de aplicação retroativa da multa a que atualmente se refere o art. 35 da Lei nº 8.212/91, a atual penalidade prevista para os casos de lançamento de ofício (75%) seria comparável apenas com a multa anteriormente prevista para a mesma infração (24% entre o lançamento e o 15º dia subsequente).

- A atual penalidade prevista para a entrega de GFIP com omissão de fatos geradores (R\$ 20,00 para cada grupo de 10 omissões) deve ser confrontada com aquela anteriormente vigente para a mesma infração (100% da contribuição referente aos fatos omitidos, observados os limites então previstos).

- Em outras palavras, as multas atualmente previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 devem sempre ser confrontadas somente com aquelas previstas nos revogados §§ 4º e 5º do art. 32 da mesma lei (lançadas ou não em conjunto de penalidades aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal).

- E a multa hoje prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, se fosse possível ser comparada com penalidade anterior (o que se viu não ser o caso, haja vista a inexistência de previsão de multa de igual natureza na legislação pretérita), somente o seria de forma válida se considerada exclusivamente a multa então fixada para os casos de lançamento de ofício de contribuições não recolhidas, definida pelo revogado inciso II do art. 35.

- A comparação entre a multa de ofício atualmente vigente e a multa de mora anteriormente fixada (na improvável hipótese de se entender possível tal comparação) sempre indicará que essa segunda se apresenta mais benéfica ao contribuinte no momento do lançamento de ofício. Afinal, a multa de ofício corresponde a 75% da contribuição previdenciária constituída, ao passo que a multa de mora era fixada inicialmente em 24%.

- Por outro lado, a comparação entre a penalidade atualmente prevista para a infração relacionada à omissão em GFIP e a outrora estipulada para o mesmo fato sempre resultará na conclusão de que a primeira é mais benéfica, pois determina o lançamento de R\$ 20,00 para cada grupo de dez omissões, enquanto a anterior estava fixada em 100% da contribuição não declarada, sem prejuízo dos limites então previstos no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

- Não há que se falar que a multa aplicada pela omissão de fatos geradores (art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91) passou a estar englobada pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, por ali constar que a penalidade nele prevista se aplica a “*casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”.

- Esse entendimento pode aparentar justificável a descon sideração do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 na comparação prescrita no *caput* do art. 3º da Portaria PGFN/RFB nº 14/09 e a cumulação das penalidades então previstas para a ausência de recolhimento e de declaração do fato gerador em GFIP.

- Ocorre que a Lei nº 8.212/91 continua tratando de forma específica as obrigações decorrentes das contribuições a que se refere, de modo que não se pode descon siderar que o inciso I de seu art. 32-A também faz expressa menção a grupos de informações incorretas (sinônimo de inexatas) ou omitidas (o que corresponde à falta de declaração). Ou seja, nesse dispositivo está expressamente designada a penalidade aplicável na hipótese de omissão de declaração de fato gerador em GFIP.

- Caso não fosse essa a interpretação correta, há que se indagar não apenas quando seria aplicável a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (apenas nos casos de lançamentos anteriores ao seu advento e que não foram acompanhados de outros referentes à obrigação principal, como preconiza o § 1º do art. 3º da portaria?), mas também se não estaria extinta a penalidade anteriormente prevista para a ausência de declaração de fato gerador em GFIP.? Afinal, ela estaria contida na multa de ofício aplicada pelo descumprimento da obrigação principal?

- E então seria o caso de aplicação da alínea ‘a’ do inciso II do art. 106 do CTN (a lei deixou de definir a omissão como infração ao incluir tal fato na penalidade prevista para os casos de ausência de recolhimento), com a conseqüente necessidade de cancelamento de todas as multas aplicadas com base no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, mas nunca de sua cumulação com a penalidade prevista no art. 35, II, e aplicação retroativa em alguns casos.

- Em razão disso, não merece qualquer reparo o acórdão nº 2301-005.411, que, ao acatar o entendimento consignado no PTA nº 15504.726790/2011-14, acertadamente limitou as penalidades aplicadas à Recorrida ao percentual de 20%, devendo ser negado provimento ao Recurso Especial ora contrarrazoado.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

No presente caso, repise-se, tem-se Auto de Infração por descumprimento de obrigações acessórias, pelo fato de empresa haver apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, mais especificamente, auxílio educação não concedido a todos os segurados a serviço da empresa.

Cumpra esclarecer repisar que a presente autuação decorre do lançamento de obrigações principais, objeto do Processo n.º 15504.726790/2011-14, apreciado nesta mesma sessão de julgamento.

Desse modo, considerando-se que o presente Auto de Infração decorreu do lançamento das referidas obrigações principais e está a elas vinculado, seguindo posicionamento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o qual o lançamento acessório depende e acompanha a sorte do lançamento principal, há se considerar os valores pagos a título de auxílio educação no cálculo da multa, tendo em vista a decisão adotada no processo de obrigações principais em que se entendeu pelo restabelecimento do lançamento em relação a essa rubrica.

No se refere à retroatividade benigna, é fato que em situações como a retratada nos autos esta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vinha se posicionando no sentido de que a penalidade deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941/2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009. Até porque esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, inclui a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que na aplicação da retroatividade benigna deve ser considerada a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF n.º 119, entendo que o Recurso Especial deve ser desprovido nesta parte.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para sejam considerados no cálculo da multa os valores pagos a título de auxílio educação.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho