



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

**Processo n°** 11444.000764/2007-87  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.286 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de junho de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPEDES SOARES DA ROCHA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2006

DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DE IDÊNTICO TEOR. NÃO VINCULAÇÃO.

Ressalvada a hipótese de súmula editada no âmbito do CARF, o julgador administrativo não está vinculado a decisões adotadas em razão da análise de processo diverso, ainda que relacionada à mesma matéria e ao mesmo contribuinte.

O instrumento adequado para se evitar divergência de posicionamento no âmbito do CARF em razão de fatos análogos, privilegiando o princípio da segurança jurídica, é o recurso especial.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As razões de prova de que dispuser o contribuinte devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em momento processual posterior.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-gradual.

Não se afigura suficiente para afastar a isenção prevista em lei, relativa ao auxílio educação, a demonstração de que os cursos oferecidos aos empregados e dirigentes no âmbito do programa de formação seja de nível superior.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.**

Não há previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de bolsa de estudos oferecidas a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva de trabalho.

A previsão de determinado benefício em convenção coletiva de trabalho não exclui a incidência das contribuições previdenciárias a ele relativas a menos que exista previsão legal expressa nesse sentido.

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ALTERAÇÃO LEGAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.**

O cálculo da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser efetuado de conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

O Código de Defesa do Consumidor não tem aplicação em se tratando de multa por descumprimento de obrigação tributária.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.**

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos sob a forma de bolsa de estudos a empregados e dirigentes da empresa e para que seja aplicada a retroatividade benigna de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-21.145, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP – DRJ/RPO (fls. 487/505) que julgou improcedente impugnação apresentada em face de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada sob o Debcad nº 37.072.886-6 para a apuração de contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados nas competências 07/2001 a 12/2006.

Por bem retratar as razões expostas no Relatório Fiscal e na impugnação, transcreve-se a parte correspondente do acórdão recorrido:

### **Relatório Fiscal**

A Auditoria Fiscal conclui que as bolsas concedidas aos próprios empregados e aos seus dependentes são consideradas Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Constam às fls. 48/154 - Planilhas contendo a discriminação dos segurados empregados beneficiados, seus respectivos dependentes, os valores individualmente percebidos, os salários de contribuição, a base de cálculo e as contribuições dos segurados empregados.

### **Impugnação**

Dentro do prazo regulamentar a Empresa Notificada contestou o Lançamento através do instrumento de fls. 168 a 202, consubstanciada nas seguintes alegações:

- Dos fatos. Reporta-se ao contido no Relatório Fiscal e transcreve trecho.

- O lançamento não merece subsistir . Por primeiro, cumpre deixar consignada a presença da decadência, precisamente aqueles decorrentes dos fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

- Os valores recebidos a título de Bolsa de Estudos não compõem o Salário-Contribuição, portanto, não são integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- Por fim, a multa aplicada é confiscatória, bem como a Taxa SELIC não pode ser aplicada, visto ser inconstitucional e ilegal.

- Da Preliminar. Da Decadência e do Prazo Decadencial de 05 anos. Tece elaborado arrazoado sobre o assunto. Cita e transcreve Doutrina e dispositivos legais. Conclui que a RFB não exercitou seu direito dentro do prazo e, portanto, o direito ao crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos no ano de 2001 está extinto pela decadência.

- Da Inconstitucionalidade do Art. 45 da Lei nº 8.212/91. A Constituição Federal preceitua que caberá à lei complementar dispor sobre prescrição e decadência que em nosso ordenamento jurídico está recepcionado pelo Código Tributário Nacional. Transcreve farta Jurisprudência. Ao final afirma que os Tribunais superiores cancelam a tese de que o prazo decadencial é de 05 anos.

- Menciona também o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que afastaram o art. 45 da Lei 8212/91 por ser inconstitucional.

- Do Direito. Da inverdade da Premissa Utilizada Para Sustentar o Presente Lançamento. O cerne da questão cinge-se: os valores pagos a título de Bolsa de Estudo são integrantes do Salário-de-Contribuição, que é base de cálculo das contribuições previdenciárias? Responde-se: Não.

- É inverídico o baluarte que deu ensejo ao lançamento, demonstrando a total improcedência desta NFLD, visto que o valor pago a título de Bolsa de Estudo aos segurados e seus dependentes não é parte integrante do Salário de Contribuição.

- Da Não Integração dos Valores Pagos a Título de Bolsa de Estudos no Salário-Contribuição. O fato de o valor pago a título de bolsa de estudo não ter natureza de salário de contribuição é disposição expressa de Lei.

- A CLT deixa expressamente consignado que o montante percebido por funcionário, concedido pelo empregador, a título de educação NÃO é considerado salário. Transcreve o art. 458.

- Mas não é somente este o dispositivo legal que afirma não consistir salário de contribuição. Consta na própria Lei de Custeio da Previdência Social que os valores a título de bolsa de estudo não integram o Salário-Contribuição. Transcreve o art. 28, §9º, alínea "t" da Lei nº 8.212/91.

- É texto expresso da lei. Não há como interpretar tal dispositivo legal de maneira diferente.

- Salaria que a bolsa de estudo concedida é um valor concernente a plano educacional, de curso de capacitação e qualificação profissionais, e vinculado às atividades desenvolvidas pela Impugnante, tal como pode ser aferido de seu estatuto social, documento que segue anexado.

- A bolsa de Estudo concedida é para todo e qualquer empregado e dirigente da mesma o que deixa transparecer ainda mais não ser tal verba componente do salário.

- A concessão da bolsa é cláusula de Convenção Coletiva, tanto para a categoria de professores quanto para a dos Auxiliares de Administração Escolar. Demonstra que está obrigada a fornecer a Bolsa de Estudo, pois se não o fizer poderá sofrer sanções advindas do descumprimento da convenção coletiva. Não tem qualquer disponibilidade ou poder de decisão sobre a concessão ou não de referidas bolsas.

- Apresenta considerações acerca das convenções coletivas. Transcreve trecho da Convenção de 2002 e menciona que mesmas disposições encontram-se nas Convenções dos anos subseqüentes tanto na que se refere aos Professores como aos Auxiliares de Administração Escolar de Ensino Superior, destacando que nas convenções que vigoraram pelo ano de 2001, houve cláusula denominada "Programa de Capacitação e Qualificação Profissionais".

- Ambas as convenções restou expressamente reconhecido que tal benefício não integra o salário, visto que não possui caráter remuneratório.

- A Bolsa de Estudo, tal como reconhecido pela própria convenção, é transitória e não habitual, portanto, não tem caráter remuneratório, não sendo salário de contribuição.

- Pela explanação evidenciou que os valores pagos a título de bolsa de estudo não integram o salário de contribuição. Não há qualquer dúvida acerca de tal conclusão.

O STJ é pacífico neste sentido. Transcreve Julgados.

- Conclui que desta feita, a Bolsa de Estudo concedida se amolda com precisão à hipótese descrita na alínea "t", § 9º art.28 da Lei no 8.212/91. Evidente, pois, que não deve integrar o Salário-Contribuição. Por este motivo, não é base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- Da Multa Aplicada. A multa punitiva imposta é inaplicável ao caso em epígrafe, bem como atingiu caráter confiscatório de modo que não pode prevalecer. Transcreve Doutrina. Discorre sobre o assunto. Transcreve Julgado. Conclui que, de todo o exposto, que a multa é incabível e, portanto, deve ser anulada. Todavia se assim não entender, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade da multa.

- Da Taxa SELIC. A aplicação da taxa SELIC mitiga vários princípios constitucionais, merecendo ser rechaçada tal aplicação. Menciona e transcreve dispositivos da legislação pertinente. Conclui que diante dos fatos e fundamentos declinados, o lançamento deverá ser julgado insubsistente.

- Do Requerimento. Requer que seja julgado totalmente improcedente o presente lançamento, ou se este não for o entendimento, que seja o lançamento ao final extinto pela decadência, bem como pelas ilegalidades e inconstitucionalidades da aplicação da Taxa SELIC e da multa, ou ao menos seja esta última reduzida.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova, tais como documentais, testemunhais e outros.

### **Decisão de Primeira Instância Administrativa**

A DRJ/CTA julgou a impugnação improcedente, conforme pode se verificar da ementa da decisão recorrida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2006*

*PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.*

*Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador as contribuições relativas às competências em que se verifique o pagamento parcial da obrigação.*

*OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.*

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, no prazo estabelecido na legislação previdenciária.*

*BOLSAS DE ESTUDO.*

*A previsão legal de exclusão do salário-de-contribuição somente é aplicável aos pagamentos de plano educacional que vise a educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não englobando os cursos superiores e desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.*

*BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS.*

*Integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo concedidas a dependentes de segurados empregados ainda que a concessão das mesmas decorra de previsão contida em instrumento normativo.*

*MULTA. CONFISCO.*

*As contribuições sociais não recolhidas nas épocas próprias estão sujeitas à multa moratória irrelevável. A multa aplicada encontra respaldo na legislação vigente.*

*JUROS. TAXA SELIC.*

*A aplicação da SELIC para fixação dos acréscimos incidentes sobre o crédito previdenciário lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.*

*A instancia administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, visto que à Administração Pública cabe tão-somente dar aplicação aos comandos legais.*

*PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.*

*A prova documental no contencioso administrativo previdenciário deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento*

*processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.*

*Lançamento Procedente em Parte*

### **Recurso Voluntário**

Em sede de recurso voluntário (fls. 508/542) o sujeito passivo repisa questões trazidas na impugnação e alega adicionalmente o que segue:

- a concessão da Bolsa é cláusula de Convenção Coletiva, tanto para a categoria dos Professores quanto para a dos Auxiliares de Administração Escolar;
- deveria a fiscalização buscar a desconstituição das normas da Convenção Coletiva por meio do órgão competente para, somente depois de tal desconstituição, afastar sua aplicação, fazendo incidir as contribuições previdenciárias.
- a competência para desconstituir a Convenção Coletiva é outorgada pela CLT ao Ministério do Trabalho e Previdenciária e à Justiça do Trabalho;
- não existe qualquer contrariedade legal nas disposições contidas nas Convenções Coletivas a que se submete;
- as relações jurídicas concretizadas sob a égide da norma contida em Convenção Coletiva caracterizaram a prática de atos jurídicos perfeitos, impassíveis de serem desconstituídos por mera prerrogativa dos agentes da Receita Federal do Brasil.
- a multa não pode prevalecer no percentual em que foi aplicada, posto que existe outra lei mais benéfica, que deve retroagir. Faz referência à Medida Provisória nº 449/2008;
- ao repisar questões sobre a propalada inaplicabilidade da Taxa Selic como fator de correção dos tributos objeto de lançamento, discorre sobre possibilidade de manifestação sobre a constitucionalidade de leis pela esfera administrativa.

Repisa pedidos apresentados por via impugnatória, requer que seja declarada a nulidade da decisão recorrida e a juntada de novas provas.

Por fim a recorrente atravessou petição dando conta do julgamento de recurso voluntário relativo a matéria semelhante, nos autos do Processo nº 11444.000672/2007-05, cuja decisão que lhe foi favorável (Acórdão 2201-003.222).

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

## **Extensão dos Efeitos da Decisão Adotada no Acórdão nº 2201-003.222 ao Presente Julgado**

Quanto a adoção dos fundamentos presentes no Acórdão nº 2201-003.222, de 15/07/2016, para considerar procedente o recurso voluntário em “*observância à segurança jurídica*”, compete esclarecer que uma turma de julgamento não está vinculada a decisões proferida por outros colegiados, ainda que em razão de situações semelhantes.

Para se evitar divergências de posicionamento no âmbito do CARF em razão de fatos análogos, privilegiando o princípio da segurança jurídica, o instrumento adequado é o recurso especial, previsto no inciso II do art. 64 e nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF. *In verbis*:

*Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:*

[...]

*II - Recurso Especial; e*

[...]

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

[...]

Desse modo, inexistente previsão para que determinado colegiado adira às razões suscitadas por outro, a menos que haja coincidência de entendimento ou nas hipóteses previstas em lei ou no Regimento Interno do CARF, o que não é o caso.

## **Produção de Provas**

De acordo com o inciso III e o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta o litígio, bem assim os pontos de discordância e as razões e provas em favor do contribuinte devem ser mencionados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que se verifique as situações relacionadas no citado § 4º. Vejamos:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*

Desse modo, não restando verificadas as circunstâncias arroladas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, é precluso o direito da recorrente quanto a apresentação de novas provas.

Pelas razões aqui expostas, indefiro o pedido de apresentação de provas apresentado pela recorrente.

### **Incidência de Contribuições sobre Bolsa de Estudos**

Alega a recorrente que as importâncias referentes à bolsa de estudos não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não ter natureza salarial. Fato esse que restaria expressamente consignado no § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que abaixo se transcreve:

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

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82)*

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

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

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

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais;*

*VI – previdência privada;*

*VII – (VETADO) [Grifou-se]*

Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos sobre matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, estando-se diante de matéria de índole tributária, o regramento a ser considerado no que atina à incidência ou não de

contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário.

A base de cálculo das contribuições previdenciária é o denominado salário-de-contribuição. Nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

Repare-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso da bolsa de estudos concedida pela recorrente a seus empregados e respectivos dependentes, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito, visto que a própria recorrente deixou de tratar desse requisito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, estando inclusive previsto em acordo coletivo de trabalho, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

De se ressaltar que, a despeito do que entende a recorrente, a habitualidade referida na legislação previdenciária está relacionada à empresa, ou seja, o fato de o sujeito passivo oferecer bolsa de estudos a seus empregados de forma habitual, fazendo constar o direito a esse benefício em convenção coletiva, é, por si só, suficiente para caracterizar a existência de tal condição. Assim, mesmo podendo o benefício ser considerado transitório, cessando quando da conclusão curso, por exemplo, isso não afasta o requisito da habitualidade.

Aperceba-se, pois, que os planos educacionais aqui referidos ostentam natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

*Art. 28. [...]*

§ 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).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrange:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deve ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Em vista disso, (fls. 45/48) e considerando o disposto na Lei nº 9.394/1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação), o Relatório Fiscal do lançamento apresenta as seguintes considerações:

2.4. A Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, definiu a Educação Básica como sendo a Educação Infantil, o Ensino Fundamental e o Ensino Médio, ficando, dessa forma, estabelecido que todo plano educacional desenvolvido pela empresa que vise seu empregado cursar qualquer série até o Ensino Médio está isenta de contribuição previdenciária. Não integra o salário-de-contribuição, ainda, os cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculadas às atividades desenvolvidas pelos trabalhadores na empresa.

2.5. Assim sendo, fica evidente que as bolsas de estudo, parcial ou total, concedidas a segurados empregados da entidade em questão, assim como a seus dependentes, integram o salário-de-contribuição, por não se moldarem à hipótese excludente do § 9º, letra "t", do art. 28 da Lei 8.212/91.

Na mesma linha defendida pelo Fisco, a decisão recorrida assenta que:

Primeiramente, quanto ao nível de ensino custeado. Os gastos referem-se à concessão de bolsas de estudo de cursos de nível superior, o qual está fora do alcance da isenção, que contempla somente os níveis fundamental, médio e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), nos termos da Lei nº 9.394/96, não englobando a educação superior.

Vale lembrar que o artigo 21 da Lei nº 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, prevê: A educação escolar compõe-se de: I - educação básica, formada pela

*educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; II - educação superior.*

*Observe que, para beneficiar-se do auxílio-educação de que trata a alínea "t", o plano educacional deve caracterizar-se pelo oferecimento de educação básica e de curso de capacitação e qualificação profissional. Pela leitura do artigo 21 da Lei nº 9.394/96, transcrito, verifica-se que a Educação Básica compreende para os fins do plano educacional da alínea "t" o ensino fundamental e ensino médio. Assim, apenas o plano educacional desenvolvido pela empresa que vise seu empregado cursar qualquer série até o Ensino Médio estará isento de contribuições previdenciárias. (Grifou-se)*

De fato, não há como se fazer uma análise mais detalhada a respeito do alcance da isenção referida na alínea “t” do § 9º da Lei nº 8.212/1991 sem recorrer à Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB. À luz do art. 22 dessa norma:

*Art. 21. A educação escolar compõe-se de:*

*I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;*

*II - educação superior.*

É impassível o entendimento de que a educação básica é formada pela educação infantil, o ensino fundamental e o médio. Contudo, os demonstrativos acostados aos autos pela Fiscalização (fls. 49 e ss) dão conta de que os planos educacionais ofertados pelo sujeito passivo abrangem somente cursos de nível superior na modalidade de graduação e pós-graduação. Resta-nos aferir, por conseguinte, se referidos curso (de nível superior) poderiam ou não ser considerados como qualificação ou capacitação profissional.

Embora qualificação ou capacitação profissional não encerrem conceitos legais ou doutrinários absolutamente precisos, o Dicionário Online de Português atribui-lhes os seguintes significados:

Qualificação: *Ato ou efeito de qualificar. Atribuição de uma qualidade, um título (...). Condições referentes à formação profissional e experiência, sugeridas para o exercício do cargo, função etc.*<sup>1</sup>

Capacitação: *Ação ou efeito de capacitar, de tornar capaz; aptidão. Ato de se tornar apto, habilitado, de passar a possuir uma habilitação. [Por Extensão] Preparação, ensino, conhecimento dados a alguém para que essa pessoa desenvolva alguma atividade especializada: capacitação em negócios*<sup>2</sup>.

Recorrendo-se a essa significação, é possível inferir que a qualificação está voltada para a obtenção de conhecimentos e habilidades necessários para que o indivíduo esteja apto a exercer determinado mister. A capacitação, por sua vez, é focada no aprimoramento pessoal para o desenvolvimento de aptidões para a atuação em contextos profissionais mais específicos.

Retornando-se mais uma vez à LDB, notadamente a seu Capítulo III (Da Educação Profissional e Tecnológica), importa-nos transcrever o art. 39 da Lei, na redação vigente à época dos fatos geradores:

<sup>1</sup> Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/qualificacao/>>, Acesso em: 30/015/2018.

<sup>2</sup> Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/capacitacao/>>, Acesso em: 30/05/2017.

*Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.*

*Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional.*

Veja-se que esse ou outros dispositivos presentes na norma educacional não restringe a educação profissional à educação básica. Ao revés disso, esclarece que essa modalidade de ensino, na qual se inserem os cursos de capacitação e qualificação, integra-se às diferentes formas de educação, o que, no meu entender, significa dizer que a educação profissional pode ser desenvolvida não somente no contexto da educação básica, mas também do ensino superior de graduação e pós-graduação.

Se considerarmos o art. 39 da LDB, na redação dada pela Lei nº 11.741/2008, o qual objetivou não somente fazer referência à educação tecnológica, mas também esclarecer o alcance da expressão “educação profissional”, essa constatação mostra-se ainda mais evidentes. Vejamos a íntegra do novel dispositivo:

*Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.(Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)*

*§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino.(Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)*

*§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:*

*I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;*

*II – de educação profissional técnica de nível médio;*

*III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.*

*§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Grifou-se)*

De se esclarecer que o exame aqui empreendido não buscou ampliar a isenção compreendida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 em detrimento do disposto no art. 111 do CTN, e sim apreender o real alcance da norma.

Desse modo, por entender que qualificação e capacitação profissional não se restringem à educação básica, penso que, com relação aos empregados da recorrente, para efetuar o lançamento a autoridade autuante deveria ter comprovado que os cursos oferecidos i) não estavam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) eram utilizados em substituição a parcela salarial; ou iii) que os planos educacionais não eram extensíveis a todos os seus empregados e dirigentes. Não tendo o Fisco adotado essa providência, deve ser provido o recurso voluntário, neste ponto, para excluir da autuação os valores relativos aos cursos ofertados aos empregados ou dirigentes do sujeito passivo.

No que se refere às bolsas ofertadas aos filhos dos empregados a situação é completamente diversa. É que a regra isentiva faz referência a “plano educacional que vise à educação básica (...) 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”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea t) não faz menção a plano de educacional ofertado a filhos, mas tão-somente a empregados e dirigentes da empresa, não havendo como estender o favor legal a hipóteses que não estejam expressamente prevista em lei visto que, neste ponto, estar-se-ia infringindo o art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre isenção de tributos.

Ademais, a justificativa apresentada na peça recursal de que as bolsas de estudos referem-se cursos de nível superior de capacitação e qualificação profissional vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa mostra-se contraditória em relação aos dependentes de empregados e dirigentes. Ora, além de não haver previsão legal para o oferecimento de capacitação ou qualificação a filhos dos segurados a serviço da empresa, carece de sentido que seu plano educacional esteja também voltado à formação e ao aperfeiçoamento, em atividades que lhe são próprias, de pessoas físicas que não lhe prestam qualquer tipo de serviço.

Sobre a jurisprudência suscitada no apelo recursal, além de não vincular o julgador administrativo, essa é no sentido de que “não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados”, não acudindo o sujeito passivo no que se refere ao valor da bolsas de estudos ofertadas aos filhos desses empregados.

No que atina à convenções coletivas, embora não se desconheça o seu caráter normativo, essas não têm o condão de excluir a incidência de contribuições previdenciárias, a menos que exista previsão legal nesse sentido. A esse respeito, o art. 176 do CTN estabelece:

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (Grifou-se)*

Reitere-se que inexistente qualquer previsão legal no sentido de isentar os valores pagos a título de bolsas de estudos em favor de dependentes de segurados da Previdência Social a serviço da empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva. Assim, mostra-se desnecessária a adoção de qualquer providência em

relação a citado instrumento, inclusive no sentido de desconstituí-lo, como devaneia o sujeito passivo. Aliás não há no Relatório Fiscal ou nos demais documentos anexos à NFLD qualquer referência quanto à hipotética invalidade das convenções coletivas celebradas entre a empresa e seus empregados.

Ainda sobre as convenções coletivas, peço vênia para reproduzir trecho da decisão recorrida que bem reflete meu entendimento a respeito desse assunto:

Acordos Coletivos:

Com relação aos instrumentos normativos invocados pela Impugnante, não se desconhece que os mesmos encontram amparo no ordenamento jurídico vigente e têm força de lei entre as partes signatárias.

As Convenções Coletivas de Trabalho, obrigam as parte envolvidas, mas não detêm a faculdade de se contrapor disposições inseridas em lei específica quanto à incidência das contribuições sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados.

Portanto, não pode a notificada se eximir da responsabilidade sob alegação de que estava amparada na Convenção Coletiva, ao dispor sobre a bolsa de estudos.

Sobre a matéria, vale transcrever doutrina de Hugo de Brito Machado:

*“As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública”.* (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997. p 100)

Embora estabeleçam obrigações e direitos, não têm o condão de excluir determinada verba do conceito de salário-de-contribuição trazido pela legislação previdenciária.

Ainda que dispondo de eficácia normativa, tais instrumentos quando redigidos de forma a não considerar determinada verba como sujeita à incidência das contribuições lançadas, não podem sobrepor-se à legislação previdenciária no que tange à definição do salário-de-contribuição (artigo 28 da Lei nº 8.212/91).

### **Manifestação sobre a Constitucionalidade de Leis na Esfera Administrativa**

Inferre-se no recurso voluntário que a decisão *a quo* foi no sentido de que *“a esfera administrativa está impedida de se manifestar acerca de declaração de inconstitucionalidade, por ser função exclusiva do poder judiciário”*, razão pela qual *“estaria impossibilitada, a esfera administrativa, de reconhecer as inconstitucionalidade da multa e da Taxa Selic”*. Contudo, entende a contribuinte não ter requerido a declaração de inconstitucionalidade de quaisquer normas, mas *“demonstrar foi que a multa, tal como estipulada, assim como a aplicação da Taxa Selic se mostram inconstitucionais”*.

Em seguida, o sujeito passivo reproduz jurisprudência e doutrina que diz respaldar sua tese e dedica boa parte de seu apelo para defender que o julgador administrativo está obrigado a apreciar questões afetas as aspectos constitucionais das normas relacionadas ao processo administrativo fiscal. No seu entender:

*os órgãos da administração podem e devem analisar e afastar a aplicação de norma que seja inconstitucional. Não se trata de declarar a inconstitucionalidade de tal norma, mas sim de deixar*

*de aplicá-la por ser a mesma maculada pelo vício da inconstitucionalidade.*

Não obstante esses e outros argumentos trazidos no apelo recursal, a teor art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, aos órgãos de julgamento administrativo é vedado afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, excetuando apenas os casos elencados no próprio Decreto, os quais não têm relação com o objeto da presente lide. Vejamos:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

[...]

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

No mesmo sentido é o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em relação à segunda instância administrativa:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;*

*b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;*

c) *Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

d) *Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.*

e) *Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

§ 2º *As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Em vista das normas processuais reproduzidas acima, vê-se que não é lícito a este Colegiado a análise da constitucionalidade de atos legais ou regulamentares, mediante afastamento de sua aplicação.

Além disso, de conformidade com a Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, é vedado a esta Corte Administrativa pronunciar-se sobre constitucionalidade de lei. *In verbis*:

***Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Desta feita, tem-se como não sendo possível aos órgãos de julgamento administrativos afastar lançamento de crédito tributário, inclusive no que se refere a juros e multa, sob o fundamento de que as normas legais que lhe dão suporte ferem princípios consagrados na Carta da República, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assevere-se que os normativos encimado, bem assim a Súmula CARF nº 2 não se restringem à impossibilidade de o julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade de lei, mas também de afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Sem razão a recorrente.

### **Multa Aplicada**

Sobre o prolapado caráter confiscatório da multa aplicada, demonstrou-se acima que a autoridade autuante pautou-se nas disposições legais relativas à matéria para a determinação da multa aplicada. Do mesmo modo, já se esclareceu que o CARF não tem competência para afastar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade.

De mais a mais, a vedação ao confisco referida no texto constitucional é regra dirigida ao legislador, e que deve ser observada por ocasião da elaboração das leis. À

autoridade administrativa, em vista do disposto no art. 3º do CTN, cabe aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Quanto ao dever de observância, pela Administração Pública, a princípios consagrados na Constituição, referido no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, impende ressaltar que o primeiro deles é justamente o princípio da legalidade o qual impõe a estrita obediência às normas legais em vigor quando da prática de determinado ato administrativo.

No presente caso, o dispositivo vigente quando da aplicação da multa em razão do descumprimento da obrigação tributária era o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, o qual foi rigorosamente acatado pela autoridade administrativa por ocasião da autuação.

A respeito das decisões judiciais colacionadas no tópico do recurso em que se discute à questão da multa, cabe mais uma vez ressaltar que tais decisões não vinculam o julgador administrativo, além de não respaldarem as alegações recursais visto não se amoldarem ao caso sob análise.

Sobre a redução da multa para o percentual de 2%, nos termos do § 1º do art. 52 da Lei nº 8.078/1990, na redação dada pela Lei nº 9.298/1996, deveria o representante da recorrente saber que esse percentual, por constar do Código de Defesa do Consumidor, é aplicável às relações estabelecidas com base naquele Código. No que se refere às contribuições previdenciárias, à época da ocorrência do fato gerador, a multa pelo seu não recolhimento, como já se disse, era aquela referida no art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, considerando-se que a multa aplicada levou em consideração as normas legais de regência, as quais encontram-se em pleno vigor, carece de razão as asserções recursais quanto ao malferimento do princípio de vedação ao confisco ou de que o percentual da multa deveria ser reduzido para 2%.

Em vista disso, nego provimento ao recurso voluntário em relação à presente matéria.

### **Retroatividade Benigna**

Ainda a respeito da multa aplicada, com o advento da Medida Provisória Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração nas regras relativas ao cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias. Nesse passo, não obstante o auto de infração ter sido lavrado em face das normas vigentes à época do lançamento, verifica-se possível a retroação da novel legislação, em benefício do sujeito passivo, em razão do disposto no art. 106 do CTN. *In verbis*:

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

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

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

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

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

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

Na sistemática anterior, constatada a falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (inciso do II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 – redação antiga), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 – dispositivos revogados).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas (descumprimento da obrigação principal) variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta. O descumprimento da obrigação acessória era punido com multa correspondente a 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Com a edição da Medida Provisória 449/2008, inseriu-se o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, com a seguinte redação:

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

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez)*

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

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

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

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

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

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

Além disso, foi também alterado o art. 35 e incluído na Lei de Custeio Previdenciário o art. 35-A. Referidos artigos dispõem:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>3</sup>. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*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<sup>4</sup>.*

Do exame dos dispositivos acima descritos é possível concluir que:

- a) o art. 32-A aplica-se a situações em que se verifica, mediante procedimento de ofício, isoladamente, a não entrega de GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões;
- b) o art. 35 refere-se a multa de mora decorrente do pagamento em atraso, mas espontâneo, de contribuições previdenciárias (0,33% ao dia limitada a 20%); e
- c) o art. 35-A trata da multa aplicada em procedimento de ofício no patamar ordinário de 75%, por descumprimento da obrigação principal e/ou acessória.

Ressalte-se que, no caso de procedimento de ofício, inaplicável é a multa prevista na nova redação do art. 35, 0,33% ao dia limitada a 20%, visto que voltada ao recolhimento em atraso, porém espontâneo do tributo.

Pois bem, para sabermos qual a multa aplicável ao caso concreto, atendendo à retroatividade benigna estabelecida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, será necessário analisar as peculiaridades envolvidas na ação fiscal que deu origem ao lançamento, posto ser necessário que as penalidades sopesadas apresentem natureza material semelhante, tendo em vista que as normas cotejadas devem estar voltadas para condutas de mesma espécie.

Para tanto, necessário verificar se o procedimento fiscal redundou exclusivamente na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (não entrega ou entrega de GFIP ou sua entrega sem informação relativa a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias) ou se, além disso, o sujeito passivo deixou de recolher os tributos não informados na guia.

Assim, caso se esteja diante de infração exclusivamente pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas nos revogados §§ 4º ou 5º do art. 32 da

<sup>3</sup> Art.61 .Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

[...]

<sup>4</sup> 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;

[...]

Lei nº 8.212/1991, a penalidade mais benéfica deve ser aferida a partir da comparação entre tais dispositivos e aquelas referidas no art. 32-A da mesma lei, inserido pela Medida Provisória 449/2008.

No procedimento fiscal que deu ensejo à lavratura da presente NFLD, foram apurados valores que a empresa autuada não considerou como base de cálculo de contribuições previdenciárias e, portanto, não computou no cálculo da contribuição previdenciária devida (obrigação principal), deixando, também, de declarar tais valores em GFIP, o que deu causa a autuação pelo descumprimento dessa obrigação acessória.

Ressalte-se que, a partir da inclusão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, pela MP nº 449/2008, ocorrendo também o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente de erro ou omissão em GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído, ou seja, incabível, com fulcro na norma atual, a aplicação simultânea de multas por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Nesse caso, a multa mais benéfica deve ser calculada a partir da comparação entre soma da multa aplicada nos lançamentos pelo descumprimento da obrigação principal, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época do lançamento) e da referente à obrigação acessória de que trata o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época da ocorrência do fato gerador) com a multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Convém ressaltar que o entendimento trazido neste voto e adotado por ocasião do lançamento está em consonância com o que dispõe a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, que trata tanto de lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

### **Taxa Selic**

Sobre esse assunto, cabem as mesmas considerações sobre a impossibilidade de se afastar a aplicação da lei que institui referido índice de correção sob o fundamento de que “*tal incidência mitiga vários princípios constitucionais*”.

Aduz ainda a recorrente que:

*Se aplicarmos a Taxa SELIC sem lei anterior e específica a respeito, haverá aumento de tributo e ficará desrespeitado o princípio contido no art. 150, inciso I da Constituição Federal, que reza não ser possível exigir -se ou aumentar-se tributo sem lei que o estabeleça.*

Contudo, a incidência da Taxa Selic sobre contribuições previdenciárias pagas após a data de vencimento não tem nenhuma relação com instituição ou aumento de tributo, não devendo prosperar as alegações recursais acerca desse assunto.

Ademais, a imposição da Taxa Selic sobre contribuições sociais objeto de lançamento, à época do lançamento, encontrava-se expressamente prevista no art. 34 da Lei nº 8.212/1991. Senão vejamos:

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento,*

*ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.(Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Correta, pois, a aplicação do índice adotado pelo Fisco, tendo em vista que o art. 144 do CTN preleciona que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada.

Esse entendimento é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que entendeu como legítima a incidência da Taxa SELIC sobre os tributos não recolhidos no prazo legal, consoante assentado no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003. Confira-se:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.*

Assim, não vejo como acolher o entendimento esposado no apelo da contribuinte acerca da ilegalidade de cobrança de juros, haja vista os valores descritos no lançamento fiscal estarem em consonância com a legislação tributária transcrita acima, dado que as contribuições sociais não recolhidas à época própria se sujeitam aos juros SELIC, de caráter irrelevável.

A propósito, como destacado na decisão do STJ, e ao revés do que entende a recorrente, a incidência de juros moratórios na forma aplicada pela Fiscalização está em perfeita consonância com o art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispondo de modo diverso daquele previsto no **caput** desse artigo (161), a taxa prevista em tal legislação é que deve ser aplicada e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa cabível, reitera-se, é a Selic.

*Lei 5.172/1966 Código Tributário Nacional (CTN):*

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifou-se)*

Somente a título de esclarecimento, o art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual status, não havendo necessidade de lei complementar para o estabelecimento de juros moratórios a incidir sobre tributos.

Importa mencionar ainda que o CARF uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4, de observância obrigatória no pelos colegiados deste Conselho, nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.*

Pelas mesmas razões acima relatadas, nego provimento ao recurso também nesta parte.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por indeferir o pedido de produção de novas provas, afastar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos sob a forma de bolsa de estudos a empregados e dirigentes da empresa e para que seja aplicada a retroatividade benigna de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho