



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

Processo nº 13971.000921/2009-83
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2803-003.056 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CIA HEMMER INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA ANCIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/10/2008

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

O auxílio ou bolsa educação direcionada aos funcionários da empresa, vinculada a sua atividade, não caracterizam remuneração, logo não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

ALUGUÉIS. SALÁRIO IN NATURA. HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário de contribuição, com a devida incidência de contribuição previdenciária. Precedentes do Conselho de Contribuintes e Superior Tribunal de Justiça.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: a) cancelar lançamento e respectivos créditos com base nos Levantamentos "BOL Auxílio Instrução Superior"; b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35A da Lei n. 8.212/1991 (atual redação) combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA (Presidente), AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR, OSEAS COIMBRA JUNIOR, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, GUSTAVO VETTORATO (Relator), EDUARDO DE OLIVEIRA.

Relatório

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o colegiado antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata se de Recurso Voluntário que manteve o Auto de Infração de Obrigação Principal, DEBCAD nº 37.204.6517, a ciência em 20/03/2009 (fls. 02). Conforme o relatório fiscal, (fls. 35/36) refere ao lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social correspondente à contribuição do segurado empregado (8%) sobre a remuneração especificada nos levantamentos abaixo, considerada como base de cálculo paga aos segurados empregados que prestaram serviços à autuada. Período do lançamento do crédito: 03/2004 até 10/2008.

Cita se parte do relatório:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1 Levantamento "BOL Auxílio Instrução Superior" remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados como bolsa de estudo de nível superior (relação nominal anexa), contabilizado na rubrica "Auxílio Instrução" no período de 03/2004 a 10/2008. Tais valores foram extraídos dos livros Diário/Razão, que não foram considerados na base de cálculo nesse período nem declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social). A legislação diz: "que os gastos relativos a educação superior (graduação e pósgraduação) de que trata o Capítulo IV, Lei nº 9.394, de 1996, integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991" (Ver também Cap. III da Lei 11.741/2008).

3.2 Levantamento "ALU Aluguel e Condomínio" valores contabilizados no período 04/2007 a 10/2008 como pagamento de aluguel e condomínio de apto no Ed. Spazzio da Vinci para benefício do segurado Christian Henrique Luef, cujo montante não foi considerado como base de cálculo nesse período nem declarados em GFIP (relação anexa). Considerado salários

indiretos, conforme lei 8.212/91 art. 28, inc. I. O lançamento foi apurado com base nos documentos fornecidos pela contribuinte.

O Recurso Voluntário alega ser improcedente o lançamento em razão dos seguintes motivos, resumidamente: nulidade do auto de infração por vício formal, por comporem no relatório “Fundamentos Legais do Débito” dispositivos não aplicáveis à lavratura, criando prejuízos de compreensão do ato; que os valores referentes a auxílio instrução superior e ressarcimento de despesas com aluguel e condomínio não têm natureza remuneratória, abusividade das multas e vedação ao confisco, e inconstitucionalidade da aplicação da Taxa SELIC.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

I O recurso foi apresentado tempestivamente, conforme supra relatado, atendido os pressupostos de admissibilidade, assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Quanto à preliminar de nulidade da lavratura, por falta de clareza do Relatório “Fundamentos Legais do Débito”, causado em razão de ter algo como um “exagero” de indicações de dispositivos legais, o que aferia a clareza da motivação do ato de lançamento, entendo que não há vício formal, em face dos artigos 33 a 37, ou 9º do Dec. 70235, ou do art. 142, do CTN, ou art. 37 da CF/1988. Isso porque, o vício efetivamente ocorreria caso houvesse ausência de indicações dos dispositivos legais que deram base ao ato de lançamento, dificultando a defesa.

Acrescenta-se, considerando que a motivação do ato administrativo encontra-se justamente na demonstração do fenômeno da subsunção da norma, em que a autoridade explicita claramente, não somente os dispositivos legais, mas toda a formação fática e jurídica da norma individual e concreta. No caso, isso é plenamente demonstrado no Relatório Fiscal, tanto que permitiu a plena defesa e contraditório por parte da Recorrente, não havendo vícios causadores de prejuízos, como prescreve o art. 59, do Dec. 70235.

Portanto, não acolhe-se as preliminares de cerceamento de defesa e nulidade por vício formal do auto de infração.

III – Quanto aos créditos tributários constituídos com base no levantamento de valores pagos pela recorrente aos seus empregados a título de auxílio instrução superior, o lançamento simplesmente aplicou a norma de incidência tributária por entender que não se trata de curso de capacitação ou aprimoramento profissional, em sua interpretação do art. 28, §9º, t, da Lei n. 8.212/1991. Em momento algum descaracterizou a finalidade de tais valores.

Esta turma especial, bem como o CARF/MF, com base de reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entende que a natureza desse tipo de auxílio pago pelas empresas aos seus empregados, que possibilite que os mesmos possam cursar o ensino superior é claro em entender que o disposto da norma extraída do art. 28, §9º, t, aplica-se excluindo-se a incidência da norma de exação.

Vai se além, o acima entendimento é de que não se trata sequer de verba remuneratória (pagamento pelo trabalho), mas verba indenizatória, ou investimento propriamente dito, pois é um pagamento para melhoria da execução dos trabalhos prestados (pagamento para o trabalho). E qualquer curso superior, mesmo que aparentemente não vinculado à atividade fim da empresa, representa em claro aumento de produtividade do trabalhador e de suas funções cognitivas. Ora, tais verbas estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I, da Lei n. 8.212/1991, logo, entendo que não se trata de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência.

Como já alertado, o entendimento é o mesmo do Superior Tribunal de Justiça de forma pacífica, a ponto da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no o art. 2º, inciso I, da Portaria n. 294/2010, declara que deixará de recorrer das decisões desfavoráveis na matéria, conforme o item 35 e informa as bases de tal decisão:

Contribuição Previdenciária. Valores despendidos a título de bolsa de estudo dos empregados. Não incidência. Os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não podem ser considerados como salário 'in natura', pois não retribuem o trabalho efetivo, não integrando a remuneração. Trata-se de investimento da empresa na qualificação de seus empregados. Assim, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes: RESP 479056/SC, RESP 1079978/PR, RESP 916208/ES, RESP 729901/MG, RESP 784887/SC, RESP 1079978/PR, RESP 676627/PR.

Como esse é o único motivo que fundamenta esse tipo de lançamento, e o mesmo é inválido, o ato de constituição torna se insubsistente.

Assim, entendo que os créditos tributários com base no Levantamento “BOL – Auxílio Instrução Superior” deve ser cancelado e excluídos do lançamento.

III – O presente caso tem como objeto a interpretação se os valores pagos pela Recorrente de aluguel e condomínio de imóvel para servir de moradia a um de seus funcionários pode ser ou não considerado remuneração e, por consequência, excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias (art. 28, I, § 9º, m, da Lei n. 8.212/1991).

Conforme a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, o elemento cabal para exclusão dos valores pagos a título de aluguel é a habitualidade ou a eventualidade do pagamento. “Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário de contribuição, com a devida incidência de contribuição previdenciária.” (RESP 200200665800, DENISE ARRUDA, STJ PRIMEIRA TURMA, 22/09/2008; no mesmo sentido o Acórdão n. 20600577, 6ª Cam. Do 2º Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, julg. 12/03/2008). Isso quer dizer que para o julgamento do recurso será necessário analisar as provas trazidos nos autos.

Em que pese a alegação do contribuinte que o funcionário em questão seja o aluguel tem natureza de agregar aos estudos do funcionário beneficiado, para fins de frequentar o Curso de Engenharia de Alimentos, por tempo determinado. Contudo, não traz nenhum documento referente a tal alegação pelo período do curso e da lavratura, para devida produção probatória como oportuniza art. 16, do Dec. 70.235/1992.

V – Quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa aplicada e aplicação da Taxa Selic, o CARF/MF não pode apreciar a ilegalidade ou inconstitucionalidade

para afastar tais imposições legais. Indiferentemente da opinião pessoal do Relator ou dos demais conselheiros, é vedado aos Conselheiros do CARF MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob o argumento de inconstitucionalidade/ilegalidade do tributo que está previsto em lei, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62A do Regimento Interno do CARF/MF.

O que não ocorre no presente processo.

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.

Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou 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 1993; ou c) parecer do Advogado Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

{2} § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543B.

{2} § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. {2}o que no caso em nada foi apresentado ou se configura nos autos

Logo, nesses pontos, não é possível acolher as razões da recorrente.

V – Contudo, entendo que a fiscalização aplicou a sanção de forma equivocada.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note se os créditos

são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.11031109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Ao presente lançamento, deve se atentar que houve a não declaração de fatos geradores em GFIP, assim seria aplicada a multa de ofício caso a infração tivesse ocorrido ao tempo da nova legislação (art. 35A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008), logo a mesma deve ser sempre comprada com a aplicada a época dos fatos considerando a sua fase processual da constituição do crédito até a sua cobrança.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35A da Lei n. 8.212/1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

VI – Conclusão

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando o julgamento anterior e o lançamento no sentido de:

a) cancelar lançamento e respectivos créditos com base nos Levantamentos “BOL – Auxílio Instrução Superior”;

b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35A da Lei n. 8.212/1991 (atual redação) combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao contribuinte.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator ad hoc na data da formalização