



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

**Processo n°** 14041.001184/2008-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-008.053 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de julho de 2019  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FOLHA DE PAGAMENTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** UNIÃO BRASILENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 18/11/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

A demonstração da divergência e o atendimento os demais pressupostos necessários ao seguimento de recurso especial importam seu conhecimento.

PENALIDADE. PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. CABIMENTO.

Representa infração à legislação tributária preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados a seu serviço, em desacordo com os padrões estabelecidos nas normas de regência.

Da folha de pagamento devem constar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais respectivos.

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.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miram Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.156.747-5, por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, fundamentado no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, combinado com o inciso I do **caput** e com o § 9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Em sessão plenária de 06/11/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.835 (fls. 360/371), com o seguinte resultado: “*ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso*”.

O acórdão encontra-se assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Data do fato gerador: 18/11/2008*

*ALIMENTAÇÃO IN NATURA*

*Sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.*

*Inexigível a obrigação acessória de declarar em folha, em virtude da não incidência da contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos concedidas.*

*BOLSA DE ESTUDOS*

*Os valores despendidos a título de bolsas de estudo não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária.*

*Inexigível a obrigação acessória em virtude da não incidência da contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos concedidas.*

*Recurso Voluntário Provido*

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN em 03/05/2016 que, em 06/06/2016, interpôs Recurso Especial (fls. 372/384), com o fim de discutir as matérias: **incidência de contribuições sociais sobre as bolsas de estudos destinadas a dependentes de segurados a seu serviço**.

À guisa de paradigmas foram apresentados os Acórdãos nº 9202-003.13 e nº 2403-001.705, cujas ementas, na parte que interessa à presente análise, transcreve-se a seguir:

Acórdão nº 9202-003.013

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2001*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN SÚMULA CARF. OBSERVÂNCIA (sic!) OBRIGATÓRIA.*

*O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na 15ª Proposta de Enunciado de Súmula CARF, aprovada no Pleno da CSRF, datado de 09/12/2013.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS BOLSA DE ESTUDOS EDUCAÇÃO BÁSICA E CURSOS NÍVEL SUPERIOR. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA. LEI Nº 8.212/91. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA.*

*Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário, quando contemplar hipóteses de isenção. Com arrimo no Princípio da Especialidade das leis, os ditames contidos no § 2º, do artigo 458, da CLT, sobretudo após a alteração introduzida pela Lei nº 10.243/2001, não tem o condão de suplantar as exigências legais do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos funcionários da empresa, in casu, a título de plano educacional.*

*PLANO EDUCACIONAL. CURSOS NÍVEL SUPERIOR. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. VINCULAÇÃO ATIVIDADES DA EMPRESA. NECESSIDADE.*

*Não obstante os cursos de nível superior/graduação, pós-graduação e/ou outros do gênero, estarem amparados pela norma isentiva do artigo 28, § 9o, alínea “t”, da Lei nº8.212/91, somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se vinculados às atividades desenvolvidas na/pela empresa.*

**BOLSA EDUCACIONAL. DEPENDENTES EMPREGADOS E DIRETORES. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. NÃO ALCANCE.**

*Em face da absoluta ausência de previsão na legislação que regulamenta a matéria, notadamente o artigo 28, § 9o, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, a isenção contemplada neste dispositivo legal, relativamente ao plano educacional concedido aos empregados e diretores, não alcança os seus respectivos dependentes. Recurso especial provido em parte.*

Acórdãos nº 2403-001.705:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.**

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIACÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

*A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.*

*Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.*

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDO A DEPENDENTES DE EMPREGADOS LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DO FATO GERADOR SALÁRIO INDIRETO**

*O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Não integram o salário-de-contribuição apenas 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. À época do fato gerador, no período 01/2005 a 12/2006, incide contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados.*

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS. SUBSÍDIO PARA FUTURA AÇÃO EXECUTÓRIA.**

*O Relatório de Co-Responsáveis é parte integrante do processo de lançamento e autuação e se destina a esclarecer a composição societária da empresa no período do débito, a fim de subsidiarem futuras ações executórias de cobrança. Esse relatório não é suficiente para se atribuir responsabilidade pessoal.*

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 09/10/2017 (fls. 398/403), que considerou como apto a instaurar a divergência somente o Acórdão nº 9202-003.013. O acórdão nº 2403-001.705 foi rejeitado em razão de ter sido proferido pela mesma turma responsável pela prolação da decisão recorrida, descumprindo-se, dessa forma, o disposto no **caput** do art. 67 do Regimento Interno do CARF.

A representante da Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- para excluir do lançamento os valores relativos à bolsa de estudos concedida a dependentes do segurado, o acórdão recorrido teria se baseado na tese de que o dispositivo legal vigente no momento do fato gerador (alínea “t”, do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711/98), mas que essa tese não merece prosperar, uma vez que a leitura da norma foi feita de forma equivocada;
- de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado se entenderia 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 estaria no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existiriam parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitariam às contribuições previdenciárias. Tais verbas estariam arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991;
- conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente teria excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo. Porém, teria elencado alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a tal título não sejam considerados salário-de-contribuição: 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;

- nestes termos, se verificaria que a verba relativa aos dependentes dos empregados não estaria fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91;
- a leitura literal do dispositivo legal em questão deixaria 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, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes.

Por fim, requer a PGFN que seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, restabelecendo-se a multa no que tange à verba objeto do apelo.

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência da Contribuinte, do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, o que se deu em 10/11/2017 (fl. 407), tendo sido apresentadas as Contrarrazões de fls. 410/436, em que se alega em resumo o que segue:

- a PGFN não teria comprovado a similaridade entre as situações fáticas apontadas no v. Acórdão recorrido e no paradigma utilizado (Acórdão 2401-02.389) e tampouco em que medida e por qual razão eles teriam adotado solução dissonante com a do acórdão recorrido; [neste processo a PGFN não indicou o Acórdão 2401-02.389 como paradigma]
- os valores que a Recorrida despense com a formação de seus empregados estariam, conforme reconhece a legislação de regência, fora do âmbito de incidência da contribuição à cota patronal (art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91), assim como quaisquer ajudas, desde que não representem substituição do salário em espécie, fornecidas pelo empregador em prol da educação tanto de seus empregados quanto de seus dependentes, não representariam “salário”, logo, não seriam informações a serem prestadas em GFIP ou em guias de recolhimento do FGTS;
- a tributação estaria sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade estrita e, a atividade do lançamento, está vinculada a essa legislação. Não caberia à fiscalização exigir tributo sem amparo legal, com suposto lastro em procedimentos arbitrários, despidos de razoabilidade e que levam a exigência de tributo inexistente, desatendendo os princípios da legalidade e da tipicidade fechada (arts. 150.1 CF e 97 CTN);
- o texto legal não faria qualquer diferença entre valores gastos pelo empregador com a educação e aprimoramento de seus funcionários e valores gastos pelo empregador com a educação de seus dependentes. Tanto assim o seria que a Lei n.º 8.212/91 preveria a exclusão do auxílio creche da base de cálculo da contribuição em questão;
- tanto a Lei n.º 8.212/91 quanto o RPS reconhecem que não estariam abrangidos pelo campo de incidência da norma os valores gastos pelo empregador com educação básica e que a educação básica é na maioria das hipóteses, cursada por crianças e não, por trabalhadores;
- considerando as peculiaridades do caso concreto, em que a Recorrida é, segundo o Superior Tribunal de Justiça e a justiça Federal do Distrito Federal, entidade beneficente de assistência social, dedicada à área de educação, seria, no mínimo, um contrassenso, que lhe fosse defeso patrocinar a educação de seus próprios funcionários e respectivos dependentes, ou que fosse obrigada a oferecer tais valores à tributação;

- a Recorrida paga in natura o auxílio alimentação, a seus empregados, o que a teor da lei e da Jurisprudência, afastarias a incidência de contribuição previdenciária, por não se revestir esse auxílio de natureza salarial, independente de a entidade ser ou não inscrita no PAT;
- no caso presente, arcando com a maior parte das despesas de alimentação de seus empregados, a Recorrida prestaria in natura auxílio alimentação, que, a teor da lei e da Jurisprudência, não sofreria a incidência de contribuição previdenciária, por não se revestir de caráter remuneratório, mas de mero estímulo a que a prestação dos serviços contratados se desenvolva em condições de maior e melhor produtividade;
- não integrariam a base de cálculo da contribuição em questão, independentemente de haver ou não inscrição no PAT, o fornecimento in natura da alimentação pelo empregador ao empregado, o que a PGFN teria reconhecido em parecer de 2011;
- que, portanto, que inexistindo a obrigação principal, tampouco há que se cogitar da exigibilidade da multa;
- considerando que a matéria objeto do presente feito já foi exaustivamente apreciada pelo CARF, espera-se que as mesmas conclusões sejam aplicadas ao caso, confirmando o acórdão recorrido, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

A Contribuinte encerra suas Contrarrazões requerendo que o Recurso Especial da PGFN seja negado, mantendo-se o acórdão recorrido, que deu parcial provimento ao seu recurso, para acolher a preliminar de decadência até a competência 10/2003, e no mérito, determinar o recálculo da multa, com exclusão dos valores de auxílio alimentação e de bolsas de estudos.

## **Voto**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

## **Conhecimento**

Primeiramente, importa esclarecer que estamos diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional, no qual se discute a manutenção da multa por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

Em virtude disso, a Fazenda Nacional discute, tanto no presente processo quanto naqueles que se referem às obrigações principais, a manutenção dos lançamentos que dizem respeito à concessão de bolsas de estudos a dependentes de segurados empregados a serviço da Recorrida.

De outra parte, o Relatório Fiscal (fls. 8/12) informa que as obrigações principais das quais decorreu a autuação em tela foram levantadas por obra do Auto de Infração registrado sob o Debcad 37.156.742-4 (Processo nº 14041.001179/2008-14), do qual constam as seguintes rubricas:

- a) auxílio educação (bolsas de estudo);

- b) auxílio alimentação (alimentação *in natura*); e
- c) remunerações lançadas em folha de pagamento, mas não declaradas em GFIP.

Por certo, a rubrica descrita no item “c” não tem relação com o Auto de Infração ora analisado por fazer referência a valores que embora não tenham sido declarados em GFIP, foram devidamente registrados em folha de pagamento. Quanto ao auxílio alimentação fornecido *in natura*, no julgamento dos recursos voluntários as decisões foram favoráveis à Contribuinte e não houve questionamento por parte da PGFN. O mesmo se pode dizer dos valores despendidos a título de auxílio educação com os próprios empregado.

Todos esses esclarecimentos mostram-se necessários para a delimitação da lide que, repita-se, cinge-se exclusivamente à incidência de contribuições previdenciárias em relação as bolsas de estudos concedidas a dependentes de segurados empregados.

Além do que, não obstante constar das Contrarrazões item destinado à rediscussão da decadência, também não há menção alguma a respeito dessa matéria no apelo da Fazenda Nacional. Com efeito, a Contribuinte até poderia suscitar a reapreciação desse tema pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, mas para tanto, deveria tê-lo feito a partir da apresentação de Recurso Especial, com observância aos requisitos regimentais necessários ao seguimento dessa espécie recursal e não utilizar-se, de forma absolutamente inadequada, da peça destinada a contrapor as razões da parte adversa no intuito de alcançar tal mister.

Dito isso, não conheço das contrarrazões nas partes relativas a i) de auxílio educação com os próprios empregado; ii) auxílio e alimentação fornecido *in natura*; e iii) decadência.

A respeito do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, é ele tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade em virtude das alegações trazidas em sede de Contrarrazões, também tempestivas.

Segundo argumenta o Sujeito Passivo, o § 8º do art. 69 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, exige não somente a mera transcrição das ementas, mas, “*impõe, na verdade, a transcrição do voto paradigma e seu confronto com o voto condutor do Acórdão recorrido*”, o que somente poderia ser realizado a partir da elaboração de texto em que se demonstrasse a similaridade das situações postas em juízo e a disparidade das soluções encontradas para a interpretação da lei tributária. Esse cuidado não teria sido tomado, visto que não restou comprovada a similaridade entre as situações fáticas apontadas no acórdão recorrido e no paradigma utilizado, Acórdão nº 2401-02.389.

Infere ainda que a jurisprudência suscitada pela recorrente, com relação à decadência teria sido superada pela Súmula CARF Nº 99 e, a respeito da exigência fiscal, alimentação *in natura*, pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, que teria resultado no Ato Declaratório nº 03/2011.

Sobre as consideração da Contribuinte, resumidas acima, de pronto informa-se que o Acórdão nº 2401-02.389 nem ao menos está entre aqueles trazidos como paradigma pela Recorrente. Os acórdãos trazidos a cotejo foram os de nº 9202-003.13 e nº 2403-001.705, destacados logo no início da peça recursal. No que concerne à decadência, além de a matéria não integrar o litígio, a súmula CARF nº 99 somente é aplicável a obrigações principais, o que não é o caso do lançamento ora analisado. Já o Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011 e o Ato

Declaratório nº 03/2011 referem-se a alimentação *in natura*, isto é, a matéria, como destacado alhures, não compreendida na lide.

A respeito dos requisitos necessário ao seguimento do Recurso Especial, dispõe o RICARF:

*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.*

*§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

[...]

*§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

[...]

*§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.*

[...]

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

*§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*

*§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.*

Da leitura dos dispositivos encimados, nota-se que inexistente exigência regimental para que o voto dos acórdãos indicados como paradigma sejam transcritos no corpo do recurso especial, tampouco a necessidade de seu confronto com o voto condutor do acórdão recorrido, como defende a Contribuinte. O que o Regimento Interno preconiza é a demonstração da legislação interpretada de forma divergente e que essa demonstração seja feita de forma analítica, com a indicação de até duas decisões proferidas por turmas de julgamento distintas daquela responsável pela prolação do *decisum* afrontado.

Veja-se, que alternativamente à apresentação do inteiro teor das decisões cotejadas, os §§ 9º e 10 acima possibilitam a apresentação tão-somente das ementas de tais julgados, ao revés do infere a Recorrida.

Além do que, do exame da peça recursal, constata-se que a Fazenda Nacional desincumbiu-se do ônus imposto pela RICARF, tendo comprovado adequadamente a existência do dissídio interpretativo, sobretudo em face ao Acórdão nº 9202-003.013. Senão vejamos trechos do apelo:

Divergindo do entendimento sufragado na decisão atacada, os paradigmas abaixo indicados, tratando de questões fáticas idênticas, adotaram tese jurídica diversa. Veja-se:

**Acórdão nº 9202-003.013**

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2001 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4o, DO CTN. SÚMULA CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE’s nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário Fl. 374 DF COCAT PGFN normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na 15ª Proposta de Enunciado de Súmula CARF, aprovada no Pleno da CSRF, datado de 09/12/2013.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS. EDUCAÇÃO BÁSICA E CURSOS NÍVEL SUPERIOR. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA. LEI Nº 8.212/91. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA. Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário, quando contemplar hipóteses de isenção. Com arrimo no Princípio da Especialidade das leis, os ditames contidos no § 2º, do artigo 458, da CLT, sobretudo após a alteração introduzida pela Lei nº 10.243/2001, não tem o condão de suplantam as exigências legais do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos funcionários da empresa, in casu, a título de plano educacional.*

*PLANO EDUCACIONAL. CURSOS NÍVEL SUPERIOR. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. VINCULAÇÃO ATIVIDADES DA EMPRESA. NECESSIDADE. Não obstante os cursos de nível superior/graduação, pós-graduação e/ou outros do gênero,*

*estarem amparados pela norma isentiva do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se vinculados às atividades desenvolvidas na/pela empresa.*

**BOLSA EDUCACIONAL. DEPENDENTES EMPREGADOS E DIRETORES. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. NÃO ALCANCE.** *Em face da absoluta ausência de previsão na legislação que regulamenta a matéria, notadamente o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, a isenção contemplada neste dispositivo legal, relativamente ao plano educacional concedido aos empregados e diretores, não alcança os seus respectivos dependentes. Recurso especial provido em parte.”* (Grifo do Recurso Especial)

[...]

Para demonstrar a existência do dissídio alegado, faz-se necessário transcrever alguns excertos dos acórdãos indicados como paradigmas:

**Acórdão nº 9202-003.013**

*“Destarte, na esteira das razões de fato e de direito ofertadas acima, repita-se, a interpretação a ser conferida às hipóteses de isenção deve observar os preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem a interpretação literal dos dispositivos legais que tratem de tais benefícios fiscais.*

*E, na linha desse entendimento, é certo que o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, não contempla o auxílio educação destinado aos dependentes dos empregados ou diretores como parcela isenta das contribuições previdenciárias, o que impossibilita ao julgador e/ou aplicador da lei conferir interpretação que não decorre da legislação que instituiu a isenção sob análise.*

*Somente a título elucidativo, para não pairar dúvidas a respeito da matéria posta nos autos, convém esclarecer que o dispositivo legal encimado, em sua alínea “t”, contempla a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores concedidos aos empregados e dirigentes, visando a educação básica ou qualificação profissional, atendidos os demais pressupostos, e não aos seus dependentes.*

*Mais a mais, em nosso entendimento, podemos concluir que a intenção do legislador, ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de plano educacional, observados os requisitos para tanto, teve por desiderato qualificar o empregado e/ou diretor para o desenvolvimento das atividades na empresa. Tanto é verdade, que no caso do curso de capacitação, exige-se a vinculação com as atividades da empresa.*

*Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela da verba em sob análise, extensiva aos dependentes dos funcionários da empresa,*

*pagas, portanto, em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que negar validade ao artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, e/ou interpretá-lo de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.”*

[...]

Os excertos acima colhidos evidenciam que a decisão guerreada encampou o entendimento de que a alínea “t”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, não traz qualquer restrição ao fornecimento de bolsas de estudos a dependentes dos empregados.

Adotando posicionamento diametralmente oposto diante de situação fática similar, os órgãos de julgamento prolores dos paradigmas adotaram o entendimento de que o mesmo dispositivo legal não pode ser interpretado de forma a alcançar os dependentes dos empregados.

E frise-se que a lei aplicada aos dois casos é aquela vigente à época dos fatos geradores e não a regra legal após a alteração perpetrada pela Lei nº 12.513/2011. Anote-se que ambos os arestos indicados como paradigmas foram proferidos após a publicação da Lei nº 12.513/2011.

Portanto, a divergência se dá em relação à interpretação do disposto no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/98, sequer cogitando a aplicação retroativa da lei nova.

Da simples leitura desses excertos do Recurso Especial constata-se que, em relação ao Acórdão nº 9202-003.013 diante de contextos fáticos semelhantes, os colegiados recorrido e paradigmático chegaram a conclusões absolutamente dissonantes. E mais, a legislação interpretada de forma divergente, restou claramente evidenciada.

Em virtude dessas considerações, conheço do Recurso Especial.

## **Mérito**

De se repisar que discussão cinge-se à manutenção ou não da multa por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço. A obrigação encontra previsão no inciso I do art. 32 e o valor da multa é determinado pelo art. 92, todos da Lei nº 8.212/1991, que dispõem:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

[...]

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

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, ao tratar da elaboração de folha de pagamento, estabeleceu as seguintes regras para o cumprimento da obrigação:

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

*[...]*

*§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

*I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;*

*II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;*

*IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e*

*V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso. (Grifou-se)*

A respeito do valor básico da multa pela não elaboração de folha de pagamento ou sua elaboração em desconformidade com as normas de Regência o inciso I do art. 283 do RPS:

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:(Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)*

*I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos)nas seguintes infrações:*

*a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais*

*padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

[...]

Relativamente à gradação da multa, os arts. 290 e 291, na redação vigente à época de sua aplicação, estabeleciam circunstâncias aptas a atenuar ou agravar a penalidade. Confira-se a redação dos dispositivos:

*Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:*

*I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;*

*II - agido com dolo, fraude ou má-fé;*

*III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;*

*IV - obstado a ação da fiscalização; ou*

*V - incorrido em reincidência.*

*Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecurável administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

*§ 1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*

*§ 3º Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

Por fim, o art. 292 estipula a forma de aplicação da sanção pecuniária, nos seguintes termos:

*Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

*I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;*

*II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;*

*III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;*

*IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no **caput** dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e*

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

*Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III e V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.*

Outro ponto que importa ser destacado é que os valores das multas por descumprimento de obrigações previdenciárias são anualmente reajustado, nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. Essa diretriz provém do art. 102 da Lei nº 8.212/1991 e do art. 373 do RPS. Em virtude disso, a penalidade foi estabelecida consoante Portaria MPS/MF nº 77/2008.

Embora fatigante, toda essa digressão a respeito da legislação que trata sanção aqui referida reside na necessidade de se esclarecer, de início, que a folha de pagamento elaborada pela empresa deve destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração (inciso IV do § 9º do art. 225 do RPS). Assim, independentemente de as quantias despendidas pela empresa serem consideradas como parcelas integrantes ou não da remuneração/salário-de-contribuição, o fato de essas não terem sido registradas na folha de salários, de per si, justifica a manutenção da autuação.

Mas ainda que assim não o fosse, no Processo nº 14041.001179/2008-14 (Debcad nº 37.156.742-4), que serviu de base para o lançamento em questão e foi julgado nesta mesma sessão, no tocante às bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos empregados, conquanto a tributação tenha sido afastada em virtude do acórdão recorrido, o lançamento foi restabelecido nesta mesma sessão de julgamento, por meio do Acórdão nº 9202-008.050. Esse fato, isoladamente, também serviria de base para manutenção penalidade.

Outra situação sobre a qual convém explanar, é que a penalidade aplicada em razão da preparação de folha de pagamento em desacordo com a legislação correlata não tem relação nenhuma com os fatos geradores que deixaram de ser registrados em folha. Essa multa é calculada com a partir do valor de referência estabelecido em lei<sup>1</sup> que pode ser agravado ou atenuado a depender da verificação de circunstâncias agravantes ou atenuantes previstas nos arts. 290 e 291 do RPS.

---

<sup>1</sup> Reajustado nas mesmas datas e com os mesmo índices de reajustamento dos benefício de prestação continuada da Previdência Social (Lei nº 8.212/1991, art. 102).

Assim, mesmo que parte do lançamento tenha sido afastado em razão da decisão *a quo*, o a multa, que foi aplicada pelo seu valor de referencia (sem a aplicação de circunstâncias agravantes ou atenuante), não está sujeita a qualquer tipo de alteração.

**Conclusão**

Em vista do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer a penalidade.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho