



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

Processo nº 14337.000122/2010-99
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-004.167 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES/TERCEIROS.
ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

DO RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO.

Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício será negado.

SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA APURADA COM BASE EM DIRF. AFERIÇÃO INDIRETA. FALTA DE MOTIVAÇÃO.

A apuração de contribuição previdenciária com base em Dirf entregue pela fonte pagadora configura aferição indireta, hipótese que só se admite em caso de falta de apresentação ou apresentação deficiente de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias. Nos autos, está ausente a motivação fática para a utilização desse método excepcional de apuração das contribuições previdenciárias.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

BOLSA DE ESTUDOS. CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO COM EXTENSÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

A concessão de bolsas de estudos a empregados, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que extensivo a todos, insere-se na norma de não incidência.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos) aos segurados empregados.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. CONCEDIDO AOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores relativos à bolsa de estudos e, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996. Vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa integral.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 05/2005 a 13/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 109/125) informa que o fato gerador decorre do pagamento de remuneração aos seus segurados empregados. Notícia que o lançamento constitui-se nos seguintes levantamentos não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social (GFIP):

1. **SU - SALÁRIO UTILIDADE** → período 06/2005 a 09/2005 e 12/2005 e 01/2006 a 12/2006, relativo às contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre o salário-utilidade educacional na forma de subsídios à educação, regulamentados em cláusula integrante dos acordos coletivos de trabalho e concedidos aos segurados empregados e a seus dependentes;
2. **SU1 - SALÁRIO UTILIDADE** → refere-se aos mesmos fatos geradores descritos no **levantamento SU**, acima, desta feita para as competências 05/2005, 10/2005 e 11/2005, sendo que neste foi aplicado a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme o disposto no art. 35-A, da Lei 8.212/1991, sobre a contribuição líquida apurada, também em observância às disposições contidas na letra “c” do inciso II do art. 106 do CTN;
3. **RA - REMUNERAÇÃO AFERIDA** → 06/2005 a 09/2005 e 12/2005 e 01/2006 a 12/2006, neste levantamento foram lançadas as contribuições patronais, incidentes sobre as remunerações pagas devidas ou creditadas **aos segurados empregados**, apuradas por aferição indireta com base na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com base no art. 33, § 3º da Lei 8.212/1991, art. 233 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999 e alínea “b” do inciso IV do art. 447 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, em razão de diferenças relevantes encontradas quando do confronto entre as remunerações declaradas em DIRF com as informadas nas folhas de pagamento e GFIP, o que em tese indicaria que as informações prestadas pelo sujeito passivo nestes documentos não merecem fê em face das informações prestadas na DIRF;
4. **RA1 - REMUNERAÇÃO AFERIDA** → refere-se aos mesmos fatos geradores descritos no **levantamento RA**, acima, desta feita para as competências 05/2005, 10/2005, 11/2005, 13/2005 e 13/2006, sendo que neste foi aplicado a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme o disposto no art. 35-A, da Lei 8.212/1991, sobre a

contribuição líquida apurada, também em observância às disposições contidas na letra “c” do inciso II do art. 106 do CTN;

5. **FN - FOLHA DE PAGAMENTO** → período 06/2005 a 09/2005, 12/2005, 01/2006 a 02/2006 e 04/2006 a 12/2006, relativo às contribuições previdenciárias, incidentes sobre as diferenças encontradas entre os valores a maior constantes das folhas de pagamento em confronto com as remunerações informadas em GFIP, conforme planilha FOLHA DE PAGAMENTO - REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO NÃO INFORMADA EM GFIP;
6. **FN1 - FOLHA DE PAGAMENTO** → refere-se aos mesmos fatos geradores descritos no levantamento **FN**, acima, desta feita para as competências 05/2005, 10/2005, 11/2005, 13/2005 e 13/2006, sendo que neste foi aplicado a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme o disposto no art. 35-A da Lei 8.212/1991, sobre a contribuição líquida apurada, também em observância às disposições contidas na letra “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

01). A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 31/05/2010 (fls.

síntese: A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 128/158), alegando, em

1. **Dos Levantamentos SU e SU1 – SALÁRIO UTILIDADE.**
Argumenta que as verbas destinadas pela ora requerente à educação de seu corpo funcional, utilizando-se da já célebre expressão que delimita a natureza remuneratória ou não dos valores dependidos, seriam investimentos "para" o trabalho alcançar níveis mais satisfatórios de execução, e não pagamento "pelo" trabalho prestado pelos seus empregados, vez que a postulante ficaria sediada em área que é distante mais de 100 km da Capital do Estado - Belém, e que o núcleo urbano mais próximo da cidade de Barcarena, situar-se-ia a 15 km da sede, e caso não disponibilizado o subsídio para o custeio da educação dos empregados e dependentes da requerente, a sua própria atividade operacional restaria irremediavelmente inviabilizada. aduz que o aumento da base de cálculo do salário de contribuição de todo e qualquer empregador que subsidie a qualificação educacional/profissional de seus empregados, além de contrariar frontalmente a legislação aplicável, traduziria uma condição perversa;
2. **Dos Levantamentos RA e RA1 – REMUNERAÇÃO AFERIDA.**
Do mesmo modo que no item acima, a defendente não admiti o lançamento de diferenças aferidas por meio indireto em razão de disparidades significativas resultantes do cotejo entre as remunerações lançadas na DIRF, as das lançadas em folhas de pagamento e na GFIP, quando foi tomado como base de cálculo aferida a soma mais elevada de remuneração, entre os elementos confrontados, considerando que todas as remunerações dos segurados empregados contidas na GFIP, DIRF e RAIS estariam corretas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belém/PA – por meio do Acórdão 01-21.996 da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 659/678) – considerou o lançamento fiscal improcedente em parte, eis que excluiu os valores pertinentes aos levantamentos “**RA e RA1 – Remuneração Aferida**”, e interpôs o reexame necessário (recurso de ofício).

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Agência da Receita Federal do Brasil (DRF) em Abaetetuba/PA encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO:

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O processamento de recurso de ofício está condicionado ao requisito consubstanciado no fato do valor exonerado ser superior à alçada prevista em ato do Ministro da Fazenda.

O limite foi estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 3 de janeiro de 2008, publicada em 7 de janeiro de 2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em questão, trata-se de lançamento superior ao valor da alçada, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que a decisão recorrida não merece reparo.

O Fisco afirma que, com relação aos levantamentos “**RA e RA1 – Remuneração Aferida**”, estaria lançando contribuições patronais (Outras Entidades/Terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas devidas ou creditadas aos **segurados empregados**, apuradas por aferição indireta com base na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com base no art. 33, § 3º da Lei 8.212/1991, em razão de diferenças relevantes encontradas quando do confronto entre as remunerações declaradas em DIRF com as informadas nas folhas de pagamento e GFIP, o que em tese indicaria que as informações prestadas pelo sujeito passivo nestes documentos não merecem fé em face das informações prestadas na DIRF.

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco a demonstração fática de que a contabilidade e os documentos contábeis da Recorrente não registravam o movimento real das remunerações dos segurados ou ainda que a Recorrente tenha sonegado informações ou documentos que prejudicaram a verificação da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, fatos esses não evidenciados nos autos do presente processo. Essa constatação foi noticiada na decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

“[...] Da mesma forma, noticia o referido RF que foi examinada a escrituração contábil por meio de arquivos digitais, não havendo registro de não apresentação de documentos com levantamento de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, no código de fundamentação legal 38, deixar a empresa, de exibir qualquer documento ou livro

relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, com fundamento na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 33, §§ 2º e 3º, com redação da MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, tão-pouco o registro de levantamento de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, relativas a arquivos digitais.

Outrossim, não consta dos autos nenhuma informação acerca da desconsideração da Contabilidade da defendente, a qual por sua vez, quando de sua análise, ensejou a lavratura dos levantamentos, SU - SALÁRIO UTILIDADE e SU1 - SALÁRIO UTILIDADE apurados por aferição direta, com base, na contabilidade da empresa, mais precisamente com base nas contas contábeis 353014005 - Reembolso Educacional e 353037002 - Escolares, constante do tópico acima analisado que conclui pela sua manutenção.

A fiscalização efetuou seus lançamentos com base em diferenças verificadas nas declarações do contribuinte, no caso com base nos valores contidos em DIRF, código 0561 - Rendimentos do Trabalho Assalariado, deduzida a remuneração declarada em GFIP, hipótese perfeitamente possível caso houvesse indícios de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados ou ainda que o contribuinte tenha sonogado informações ou documentos que prejudicaram a verificação da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que não ocorreu no presente caso. Também não se observa nos Termos de Intimação, acostados às fls. 127/128, 132 e 135, qualquer solicitação de esclarecimentos quanto as diferenças encontradas nas DIRF em relação aos segurados empregados.

A fiscalização sem a demonstração da indispensável motivação utilizou-se de procedimento excepcional para a apuração da base de cálculo do lançamento em questão, qual seja, a aferição indireta, procedimento este que a lei só autoriza quando verificadas as situações previstas nos §§3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91.

Se a fiscalização teve acesso às folhas de pagamento e a GFIP, documentos utilizados para verificar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deveria justificar de forma clara e precisa os motivos que levaram a desconsideração de tais documentos e não simplesmente efetuar o lançamento de forma indireta, através da DIRF, uma vez que este documento apresenta rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, cuja base de cálculo não é 100% idêntica à prevista na legislação previdenciária.

O código de receita 0561 - rendimentos do trabalho assalariado, da DIRF, utilizado pela fiscalização, para cotejo com a GFIP, e apuração da base de cálculo aferida indiretamente, engloba os seguintes rendimentos tributáveis na fonte, conforme Instrução Normativa SRF nº 493, de 13 de janeiro de 2005, vigente à época dos fatos geradores: (...)

Veja-se que para a apuração de fatos geradores de contribuições previdenciárias necessário se faz depurar os dados relativos a DIRF e ainda compará-los com a escrita contábil do contribuinte, o que não foi feito, lançando o crédito sem a análise do significado das diferenças encontradas, o que mais uma vez frise-se, só poderia ter sido feito caso houvesse recusa do contribuinte em apresentar documentos ou indícios de que a contabilidade não registra o montante real da remuneração dos segurados, o que não restou provado.

(...)

*Constata-se, desse modo, que não restou inteiramente comprovado o pressuposto condicionante do arbitramento, ou seja, o motivo que ampare a adoção do procedimento de aferição indireta, qual seja, **a demonstração da impossibilidade de produção de provas, que impediria a apuração regular dos fatos geradores de contribuição previdenciária e que autorizaria o arbitramento.** [...]” (decisão de primeira instância, Acórdão 01-21.994 da 5ª Turma da DRJ/BEL)*

Com isso, o Fisco não demonstrou a motivação fática da utilização da técnica de aferição indireta da base de cálculo (arbitramento), já que as informações constantes da DIRF abrangem várias espécies de pagamentos, dentre elas: o pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita à tributação, ordenado, vencimento, provento de aposentadoria, reserva ou reforma, pensão civil ou militar, soldo, pro labore, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social, privada, de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) e de Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), remuneração de conselheiro fiscal e de administração, diretor e administrador de pessoa jurídica, de titular de empresa individual, inclusive remuneração indireta, gratificação e participação dos dirigentes no lucro e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebido por pessoa física residente no Brasil.

Diante do exposto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, eis que ela está em conformidade com a legislação jurídico-tributária de regência.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

O Recurso é tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega que a verba paga a título de bolsa de estudos tem caráter indenizatório e não remuneratório, assim os valores pagos a título dessa verba deverão ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em decorrência dos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, tal alegação será acatada.

O Fisco, para justificar o lançamento, afirma que a verba paga aos segurados empregados, em se tratando de cursos de ensino superior (graduação e pós-graduação), não se estende à concessão de bolsa auxílio-educação prevista na legislação previdenciária, mas apenas com relação à educação básica. Além disso, afirma que deverá haver incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de educação com os seus dependentes, nos seguintes termos:

“[...] 7.2.1. LEVANTAMENTO SU: SALÁRIO-UTILIDADE

7.2.1.1. Neste levantamento encontram-se lançadas as bases de cálculo referentes às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, não declaradas em GFIP, incidentes sobre salário-utilidade educacional na forma de subsídios à educação, regulamentados em cláusula integrante dos acordos coletivos de trabalho e concedidos aos segurados empregados e aos seus dependentes.

(...)

7.2.1.3. De acordo com o explanado no item 6 precedente os gastos da empresa a título de subsídio a educação com os dependentes de seus empregados, incluindo-se a compra de material escolar, sofrem incidência de contribuições previdenciárias. Assim como, os dispêndios com educação superior (graduação e pós-graduação) dos seus empregados. [...]” (Relatório Fiscal, fls. 144/164)

Pois bem, verifica-se que a fundamentação ápice adotada foi o fato de que a isenção do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 não se estende à concessão de bolsa auxílio-educação em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, mas apenas com relação à educação básica.

Essa bolsa de estudo (auxílio-educação) dada aos funcionários, mesmo que seja relativa a cursos de ensino superior e pós-graduação, como se dá no caso dos autos, foi disponibilizada a todos os segurados e, com isso, entende-se que deva ser considerada como qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida pela empresa, nos termos da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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; (grifo nosso)

Na mesma linha, já decidiu esta Corte Administrativa (CARF), conforme se verifica do julgamento do processo 13976.000617/2007-24, sessão de 23/08/2011, pela Eg. 4ª Câmara da 2ª Seção de julgamentos, a seguir:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DA AUTUAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. BOLSA DE ESTUDOS NÃO INCIDÊNCIA

Não deve incidir contribuição previdenciária em relação à Bolsa de Estudo que vise a qualificação do funcionário, mesmo que destinada ao ensino superior, desde que haja impessoalidade.

Recurso Voluntário Provida.”

E da mesma forma, também já julgou o Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados

não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

Com relação às bolsas de estudo concedidas aos dependentes (filhos e outros) dos segurados empregados da Recorrente, constata-se que os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive **não exigiu** mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e **incluiu**, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados. Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

Lei 8.212/1991:

Art. 28 (...)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

~~t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)~~

~~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).~~

*t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e **seus dependentes** e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)*

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

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

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;

Mesmo havendo dúvida sobre o correto enquadramento do fato delineado pelo Fisco como campo de incidência da contribuição previdenciária, seja na regra anterior dada pela Lei 9.711/1998 – entendimento capitaneado pelo Fisco –, seja na regra atual dada pela Lei 12.513/2011, faz-se necessário realizar uma interpretação sistemática da legislação tributária e, com isso, a retroatividade deverá ser obrigatória, pois, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, conforme deixa claro o art. 112, incisos I e II, do CTN.

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

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (g.n.)

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal não fora imputada à Recorrente o fato de que o benefício não era estendido ou acessível a todos os segurados, de modo que não fora verificado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva supramencionada.

Fica consignado ainda que há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo que o auxílio-educação constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como *salário in natura*, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, conforme transcrição abaixo.

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013)

Nesse passo, de acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

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.

(...)

*§ 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;** (g.n.)*

Nesse caminhar, percebe-se que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos, levantamentos **SU e SU1-SALÁRIO UTILIDADE**), eis que os elementos probatórios juntados aos autos apontam que a Recorrente cumpria a regra matriz prevista no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991.

Diante desse contexto fático e jurídico, entende-se que os valores apurados nos "**levantamentos SU e SU1-SALÁRIO UTILIDADE**" devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, eis que o auxílio-educação, concedido pela Recorrente aos segurados empregados e aos seus dependentes (filhos), constitui investimento na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado como salário utilidade. Esse entendimento está consubstanciado na regra prevista no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991, bem como está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já

existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

¹ Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempestividade mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008,

aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso de ofício e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**. E, **CONHECER** do recurso voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que:

(i) sejam excluídos, em sua totalidade, os valores apurados nos levantamentos **SU e SU1-SALÁRIO UTILIDADE**, oriundos de auxílio-educação; e

(ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.