



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

Processo nº 14337.000122/2010-99
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.972 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CSP - SALÁRIO INDIRETO - RETROATIVIDADE BENIGNA - TERCEIROS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO DESTINADO AOS EMPREGADOS. NÍVEL SUPERIOR. CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO.

A descrição prevista no art. 28, §9º, "t" da lei 8212/91, admite a interpretação de que a educação superior estaria abrangida nos cursos de capacitação ou mesmo qualificação profissional até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o dispositivo, devendo a autoridade fiscal, apresentar o descumprimento da extensão a todos ou da desvinculação das atividades na empresa para respaldar o lançamento.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, bem como restabelecer o lançamento em relação à educação fornecida aos dependentes, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial em menor extensão, apenas em relação à retroatividade benigna.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.224.795-4, lavrado contra o contribuinte identificado acima por descumprimento de obrigação principal, consolidado em 28/05/2010, no valor de R\$ 207.216,55 (Duzentos e sete mil, duzentos e dezesseis reais, e cinquenta e cinco centavos), correspondente a pagamentos feitos pelo interessado aos seus segurados empregados e contribuintes individuais no período de 05/2005 a 12/2006 e competências 13/2005 e 13/2006. O sujeito passivo foi cientificado do AI em questão em 31/05/2010, conforme declaração de ciência constante do rosto do AI, à fl. 01.

De acordo com os diversos Relatórios que compõem o lançamento, o crédito tributário refere-se às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, relativa à rubrica: “Terceiros”.

A atuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA julgado a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela atuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 16/07/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário e negado provimento ao Recurso de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº **2402-004.167 (fls. 769/785)**, com o seguinte resultado: "*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*". O acórdão encontra-se assim ementado:

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 PÓSGRADUAÇÃO 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.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 19/08/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A

Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 01/10/2014, o presente Recurso Especial (fls. 786/818). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) aferição indireta; b) salário indireto – bolsas de estudo para o custeio de ensino superior; c) salário indireto – bolsas de estudo concedidas a dependentes; e d) retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, em relação aos itens “b”, “c” e “d”, conforme os Despachos nºs 2400-930/2014, da 4ª Câmara, de 27/11/2014 (fls. 904/910) e 2400-981R/2014, de 04/12/2014 (fl. 911), respectivamente Exame e Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial.

O recorrente traz como alegações, em relação ao item “b” – salário indireto – bolsas de estudo para o custeio de ensino superior, que:

- - de acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades; assim, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais; porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, e que tais verbas estão arroladas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, a saber:

Art. 28 (...)

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

- - o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais, porém elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, quais sejam, i) devem visar à educação básica; ii) os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; iii) não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial; e iii) devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes; requisitos não cumpridos no caso dos autos.
- - a verba relativa a bolsas de estudo em cursos de nível superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista

no art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/91, uma vez que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa dos empregados e dirigentes da empresa; sendo que o art. 21 da Lei nº 9.394/96 assim dispõe:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de: I – educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; II – educação superior.

- - da análise do artigo 21 transcrito acima, a educação superior não se confunde com a básica, como também, curso de capacitação profissional não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade do legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária, concluindo-se, portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.
- - a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal; e sendo a isenção uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção;

- - caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente à bolsa de estudos em curso de nível superior teria feito menção expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado.
- - que a Lei nº 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica; que o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas; e que, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes, sendo estas últimas elencadas exhaustivamente no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, conforme demonstrado.
- Em relação ao item “c” – salário indireto – bolsas de estudo concedidas a dependentes, o recorrente traz as seguintes alegações:
- - que a tese utilizada pelo acórdão recorrido para excluir do lançamento os valores relativos à bolsa de estudos a dependentes do segurado – retroatividade média da Lei nº 12.513/2011 (que incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados), conforme previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do CTN – não deve prosperar, uma vez que, assim fazendo, estar-se-ia aplicando retroativamente uma lei tributária a caso por ela não albergado, em contrariedade expressa ao art. 106, do CTN.

- - que é sabido, como regra, que os conflitos da lei no tempo devem ser resolvidos sob a ótica do milenar Princípio da Irretroatividade (e exceções), que, no direito tributário, é extraído da combinação da Lei de Introdução ao Código Civil com o art. 101 do Código Tributário Nacional:

CTN

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

- Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

- - que tal postulado jurídico, que dispensa maiores apresentações, significa que a lei (tributária ou não) somente se aplicará a fatos ocorridos após o início da sua vigência, de acordo com a noção tradicional de segurança jurídica; que esse princípio é regra geral do ordenamento pátrio e não se confunde com o princípio da irretroatividade tributária, que se destina especificamente a impedir a cobrança de tributo anterior à edição de lei; e que, no âmbito tributário, há ressalvas ao referido princípio, pois se permite que a lei volte ao passado, somente se o disser expressamente (e não houver vedação constitucional ou do próprio CTN), ou nas exceções previstas no CTN. Verifica-se que a Lei nº 12.513/2011 não dispõe expressamente sobre a possibilidade de retroatividade da lei, *mui de revés*, o art. 21 é claro em afirmar que a “Lei entra em vigor na data de sua publicação”.
- - que, no tocante à retroação prevista no CTN, deve-se analisar seu art. 106 que excepciona a regra da irretroatividade; que esse dispositivo legal permite a lei voltar-se ao passado, dispensando-se, pois, disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “lei mitior” quanto a infrações ou penalidades.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

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;

quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

- - que, da simples leitura do dispositivo, vê-se que o inciso I não tem aplicação ao presente caso, pois não estamos diante de lei interpretativa; também não estamos diante de norma que trata de definição de infração ou de cominação de penalidade, o que também afasta o inciso II da discussão; também não se pode pautar a conclusão pela retroatividade benigna na alínea “a” do inciso II, do art. 106, do CTN, pois os fatos geradores em comento (verbas pagas em desacordo com a legislação) não podem ser entendidos como uma “*infração*” praticada pela pessoa jurídica - não houve qualquer infração no presente caso que atraísse a retroatividade de norma -, o que se discute são requisitos para usufruto de um favor fiscal: isenção de contribuições previdenciárias, e pelo fato de não se preencher determinado requisito, não se poderia considerar como cometida uma infração, mas sim como devido o tributo correspondente. E tributo, na dicção do art. 3º do CTN, não é penalidade.
- - que, portanto, aqueles que cumprem os requisitos estabelecidos no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, vêm afastada a incidência de contribuições previdenciárias; os demais recaem na previsão geral que é a exigência dos tributos devidos, nos termos do art. 28 e incisos da mesma lei.
- - que o mesmo se pode dizer em relação à alínea “c” do dispositivo: a exigência dos tributos devidos, pelo fato de determinado contribuinte não preencher os requisitos previstos em lei para afastar a incidência tributária não pode ser entendida como uma penalidade; e, assim, a Lei nº 12.513/2011 jamais poderia estar “*deixando de definir uma infração*”, pois infrações não havia; o que ocorreu é que a legislação tributária, em razão de política tributário-financeira, alterou os requisitos para que os contribuintes pudessem usufruir da não incidência de contribuições previdenciárias.
- - que a decisão recorrida pautou-se numa avaliação equivocada dessas normas, uma vez que, conforme se nota pelos termos do voto condutor, a análise da antiga e nova redação do art. 28, parágrafo 9º, alínea “t”, Lei nº 8.212, foi realizada de forma parcial; e quando se observa, na análise de um conflito temporal de normas, se caberá ou não retroatividade de uma determinada norma por se entender que é mais benéfica, é vedado ao órgão julgador proceder a uma combinação da legislação nova com a antiga. Nessa linha, poder-se-ia argumentar que ou uma norma é mais benéfica ou não é; e para tanto, dever-se-ia levar em consideração a sua integralidade.
- - que, em relação ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), o legislador coloca uma condição para a configuração daquela hipótese: “*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*”; em primeiro lugar, sequer se poderia cogitar que o art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 pudesse tratar da exigência de determinada conduta ou inação, pois o que vem ali prevista é uma benesse fiscal, ainda que cercada de condições, requisitos e restrições; e, por outro lado, ainda que se

cogitasse essa tese, o fato é que não há lugar para a incidência dessa norma no caso, em razão da ressalva feita no fim do texto: “*desde que (...) não tenha implicado em falta de pagamento de tributo*”, pois o fato é que a Lei nº 12.513/2011, segundo a interpretação adotada pela decisão recorrida, implica na falta de pagamento de tributo.

- - que, portanto, como não houve expressa disposição da lei, nem lei interpretativa, nem regulação de sanções, então não há retroatividade; e, por outro lado, de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, “*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*”; logo, evidente a correção do trabalho fiscal que analisou a lei então vigente na época de ocorrência dos fatos geradores para verificar se o autuado cumpriu os requisitos para afastar a incidência tributária sobre as parcelas pagas a título de bolsas de estudo.
- - que, a norma a ser aplicada é então aquela prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711, de 1998), sem se cogitar no caso de qualquer retroatividade da Lei nº 12.513/2011.
- Em relação ao item “d” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, da Lei n.º 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2402-004.167, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 904. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Bolsa de Estudo aos dependentes de empregados.

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados constituírem salário de contribuição, razão confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 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 n° 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 n° 9.711, de 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio - Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios - Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, realmente de encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendendo que razão não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, "t" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edicação, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991:

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um

serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA D ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las.

As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos

casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, I e §9º. 't' da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Auxílio Educação Superior

Aproveitando toda a análise da legislação acima descrita, faz se necessário agora apreciar a procedência do lançamento em relação à concessão e auxílios de cursos superiores fornecidos pela empresa aos seus empregados.

Primeiro, vejamos os fundamentos do lançamento quanto ao fato gerador ora sob análise:

6.1.1. É de se observar que o legislador incluiu alguns requisitos a serem cumpridos:

a) O plano educacional vise à educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio ou o curso de capacitação e qualificação profissional se vincule às atividades desenvolvidas pela empresa. Os cursos de capacitação e qualificação profissionais de que trata o capítulo III da Lei nº 9.394/96 não se confundem com os de educação superior (graduação e pós-graduação), Capítulo IV da citada lei, com o pagamento deste último integrando 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.

b) Todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

6.2. É de se ressaltar não haver previsão legal quanto à inclusão dos dependentes de empregados e dirigentes, restringindo-se aos titulares.

6.2.1. Resta claro que despesas com educação e capacitação concedidas a filhos ou outros dependentes de empregados e dirigentes integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias, haja vista esta hipótese não estar consignada de forma expressa no aludido preceito legal.

6.2.2. Ainda por falta de previsão legal de acordo com o § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, anteriormente citado, o valor utilizado na compra de material escolar aos dependentes que cursam até o ensino médio é considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias.

6.2.3. Fica evidenciado que tais despesas não irão melhorar a execução do trabalho, não representando instrumentalização laboral, apenas ganhos auferidos pelos empregados na modalidade de menos despesas a serem efetuadas.

6.3. O entendimento acima exposto nos leva a concluir que somente os gastos com os próprios empregados e dirigentes envolvendo a educação básica ou curso de capacitação e qualificação profissional é que não se constituem em fato gerador das contribuições previdenciárias.

DA BASE DE CÁLCULO, DAS CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA E DAS DEDUÇÕES LEGAIS

7.1. As bases de cálculo, a descrição das contribuições a cargo da empresa, os valores apurados, as deduções legais, quando existentes e, os créditos efetivamente lançados como devidos, estão relacionados por competência e levantamento a que se referem, no Discriminativo de Débito - DD, parte integrante deste Auto de Infração, respectivamente nas colunas denominadas: **BASE DE CÁLCULO, RUBRICAS, APURADO, DEDUÇÕES E LÍQUIDO.**

7.2. Para o período analisado foram constatadas diferenças de contribuição a recolher cujas competências e as bases de cálculo que serviram para a apuração dos créditos, relativos às contribuições a cargo da empresa, bem como, as deduções legais das contribuições devidas estão especificadas a seguir:

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.

7.2.1.2. A empresa sob procedimento fiscal, no que concerne à educação, prevê tanto em suas cartilhas quanto nos acordos coletivos de trabalho a concessão aos seus empregados e respectivos dependentes dos seguintes benefícios:

a) Subsídios à educação no ensino de 1º, 2º e 3º graus com pagamento de mensalidade escolar custeada integralmente pela empresa nos colégios conveniados ou subsídio parcial nas demais escolas ou faculdades particulares, com correspondente desconto em folha de uma pequena parte do subsídio, atentando-se para os detalhamentos descritos a seguir:

> Para os empregados com salários enquadrados a partir da faixa A37 a empresa paga as mensalidades escolares diretamente às escolas.

> Custeada mensalidade em faculdade particular aos empregados e aos filhos que cursam nível superior até 24 anos.

> Reembolsadas mensalidades escolares de esposas até o ensino médio.

> Para dependentes que cursam até o ensino médio é oferecido benefício na compra de material escolar anualmente.

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.

7.2.1.4. Não foi possível individualizar por segurado os valores pagos pela empresa a título de subsídio à educação em função da maior parte ser pago diretamente às entidades de ensino, de acordo com os acordos coletivos de trabalho, fato corroborado pelos lançamentos contábeis pertinentes.

7.2.1.5. As contas que registram os pagamentos efetivados pela empresa com educação são:

7.2.1.5.1. Foram considerados como salário-de-contribuição os valores lançados a débitos nessas contas, depois de deduzidos dos valores pagos pelo trabalhador, com lançamentos a crédito como desconto em Folha de pagamento.

7.2.1.6. A diferença (Valor Apropriado/Base de Cálculo) entre as remunerações lançadas a débito e aquelas registradas como "Desconto em Folha de Pagamento" a crédito, estão demonstrados por competência no Relatório de Lançamentos - RL e no campo "01-SC Salário de Contribuição" do Discriminativo de Débito - DD.

7.2.1.7. Os detalhamentos dos lançamentos contábeis encontram-se nas planilhas em anexo denominadas de "Conta 353014005 - Reembolso Escolar" e "Conta 353037002 - Escolares".

7.2.1.8. Os valores das contribuições previdenciárias apuradas, por competência, constam dos campos 12-"Empresa" e 13-"Sat/rat" do Discriminativo de Débito - DD.

7.2.1.9. Este levantamento comporta a multa anterior à vigência da lei nº 11.941/2009 como a mais benéfica.

Conforme podemos extrair dos pontos descritos no relatório fiscal, a base para o lançamento é a interpretação da autoridade fiscal de que o ensino superior não estaria abrangido no programa de capacitação e qualificação profissional previsto no art. 28, §9º, "t" da lei 8212/90:

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).

Embora tenha me filiado a tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996, não vejo a impossibilidade de considerar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional. No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição.

NOte-se que não estou, com isso, afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, §º, "t" da lei 8212/90.

No caso, poderia o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas teria a autoridade fiscal de identificar que o curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa, ou tão somente não era extensível a todos os dirigentes e empregados. Pela transcrição dos trechos do relatório fiscal, vislumbra-se não ter sido essa a fundamentação abraçada pela autoridade fiscal. Ademais, na impugnação já trouxe o sujeito passivo argumentos no sentido de que :

Afastada está prestação retributiva do labor dos empregados beneficiários do auxílio educacional, considerando ser este fornecido precisamente no interesse e para melhor prestação do serviço, daí sua concessão estar subordinada ao implemento de condição impreterível – o aperfeiçoamento e a qualificação dos empregados que aplicarão o aperfeiçoamento na melhor consecução do negócio explorado pela requerente.

Acrescente-se que a concessão do auxílio educacional pela postulante sucedera com o intuito de salvaguardar a inteireza produtiva da impugnante, que passa a contar com quadro funcional bem mais qualificado.

À vista do sistema normativo, qualquer pretensão de se considerar auxílio à educação fornecido aos empregados e dependentes no intuito de otimizar e tornar possível a prestação do serviço para o qual foram contratados, melhorando sua produtividade e assegurando sua manutenção nas proximidades do local do trabalho sob pena de ser extremamente desgastante o deslocamento diário, é manifestamente artificiosa.

Face as considerações acima, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação ao auxílio educação fornecido aos empregados para os cursos de educação superior.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores

no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

▪ Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação

do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº

11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, bem como manter o lançamento em relação a educação fornecida aos dependentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira