



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

Processo nº 14474.000167/2007-93
Recurso nº 257.772 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.448 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária do dia 11/06/2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, publicando, posteriormente, a Súmula Vinculante nº 8, a qual vincula a aplicação da referida decisão a todos os órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, nos termos do art. 103-A da CF/88, motivo pelo qual não pode ser aplicado o prazo decadencial decenal.

A NFLD foi lavrada em 29/08/2007 (tendo ocorrido a intimação do sujeito passivo em 31/08/2007) para exigir contribuições previdenciárias relativas aos períodos de 01/1999 a 08/2006, motivo pelo qual há que se reconhecer a parcial decadência do crédito tributário.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. MULTA POR APRESENTAR GFIP COM DADOS QUE NÃO CORRESPONDEM A TODOS OS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado que o auxílio educação custeado pelo empregador em benefício de seus empregados foi pago em desacordo com o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ou em benefício de dependentes dos empregados, deve ser aplicada a multa por descumprimento das obrigações acessórias relativas a tais fatos geradores.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

O art. 79 da Lei nº 11.941/09 revogou art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e trouxe nova penalidade para a presente infração, motivo pelo qual a multa

aplicada deve ser recalculada, a fim de que seja imposta a multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, inc. II, alínea “c”, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do cálculo da multa, devido a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os fatos que serviram ao cálculo até 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, que votou pela aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN. II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à recorrente, nos termos do voto do Relator.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Rogério De Lellis Pinto, Ronaldo De Lima Macedo, Lourenço Ferreira Do Prado

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir multa no valor de R\$ 570.814,37, em razão de a Recorrente ter apresentado as GFIP's e GPS's com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, no período de 01/1999 a 08/2006, em ofensa ao art. 32, inc. IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 144/342) requerendo a total improcedência da autuação.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR, ao analisar o presente processo (fls. 346/359), julgou o lançamento totalmente procedente, sob o argumento de que:

- a) A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, observado o limite previsto na legislação;
- b) O prazo decadencial para a Seguridade Social constituir créditos tributários é de 10 anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/1991; e
- c) O auxílio educação custeado pela Recorrente em benefício de seus empregados integra o salário de contribuição se realizado em desconformidade com o art. 28, parágrafo 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991, ou em benefício de dependentes dos empregados.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 363/423), alegando que: (i) o julgamento do presente recurso deve ser realizado no mesmo momento, ou posteriormente, aos julgamentos das NFLD's nºs 37.119.641-8 e 37.119.642-6; (ii) informou na GFIP os pagamentos realizados aos contribuintes individuais (autônomos); (iii) recolheu parte do débito constante na NFLD nº 37.119.642-6, relativamente às verbas de “ajuda custo medicamentos” e “auxílio manutenção veículo”; (iv) as contribuições previdenciárias não incidem sobre o auxílio educacional; e (v) o crédito tributário está parcialmente decaído.

Após, a Recorrente protocolou petição (fls. 427/428) requerendo a aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba – PR informou que o recurso é tempestivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Passo a analisar, inicialmente, todas as questões preliminares suscitadas pela Recorrente.

A Recorrente protesta pela aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal para reconhecer a decadência parcial do crédito tributário.

Em 31/08/2007, a Recorrente obteve ciência do presente auto de infração, lavrado para exigir multa decorrente da apresentação das GFIP's e GPS's com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativamente ao período de 01/1999 a 08/2006.

Nota-se, assim, que transcorreram mais de 5 anos entre a data em que o lançamento poderia ter sido constituído, e a data da sua efetiva constituição.

Havia, na época da lavratura da notificação, previsão legal para que a Seguridade Social constituísse os créditos tributários no prazo de até 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (vide art. 45, inc. I, da Lei nº 8.212/91).

Todavia, o Supremo Tribunal Federal¹, em Sessão Plenária, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Em decorrência dessa decisão, em 20/06/08 foi publicada a Súmula Vinculante nº 8², a qual vincula a aplicação da referida decisão a todos os órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, nos termos do art. 103-A da CF/88.

Diante disso, bem como em respeito ao art. 62, inc. I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256/09, faz-se mister afastar a incidência do prazo decadencial decenal de que trata o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Assim, considerando que o presente processo versa sobre a aplicação de penalidade pela falta de cumprimento de obrigação acessória, deve ser aplicada a regra geral de decadência prevista no Código Tributário Nacional, ou seja, o art. 173, inc. I, do CTN³.

¹ A Sessão de julgamento ocorreu no dia 11/06/2008, no RE nº 559.882-9.

² "Súmula 8 - São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

³ A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica neste sentido: "MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF DECADÊNCIA: O prazo decadencial para realização de lançamento com vistas à cobrança de multa regulamentar somente tem início no primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência da infração." (CARF, PAF nº 10980.007811/2005-11, Recurso nº 336.813, 3ª Câmara, Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro, Sessão de 27/03/2008)

Destarte, aplicando a referida norma ao caso concreto, reconheço a decadência das multas relativas ao período de **01/1999 a 11/2001**.

Ainda nas preliminares, a Recorrente requer seja o presente auto de infração julgado em momento posterior ou simultâneo às NFLD's n^{os} 37.119.641-8 e 37.119.642-6, tendo em vista que a multa ora exigida decorre da exigência das contribuições objetos destas notificações.

Com relação a este ponto, cabe esclarecer apenas que as presentes NFLD's estão sendo julgadas em conjunto, conforme pode se verificar na pauta da presente sessão.

Alega a Recorrente que a multa aplicada em decorrência da não declaração das remunerações pagas a contribuintes individuais deve ser relevada de R\$ 17.273,93 para R\$ 12.871,05, tendo em vista que informou os dados relativos a 18 contribuintes individuais constantes na planilha de fls. 114/115.

Contudo, como restou demonstrado pela decisão de 1ª instância (fl. 352), apenas as remunerações pagas aos contribuintes individuais foram informadas pela empresa, *“sendo que os demais valores pagos aos contribuintes individuais, relacionados pela fiscalização na planilha de fls. 114 e 115, não foram incluídos nas novas GFIPs”*.

Assim, em não havendo a correção total das infrações cometidas em cada período de apuração – declaração de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias –, não há que se falar na relevação da multa de que trata o art. 291, § 1º, do RPS.

A Recorrente protesta também pelo desmembramento da multa relativa às remunerações pagas a título de “ajuda custo medicamentos” e “auxílio manutenção veículo” não declaradas, exigidas pela NFLD n^o 37.119.642-6, no valor de R\$ 5.937,05, tendo em vista que tais valores já foram pagos na referida autuação, sendo, portanto, confessos, devendo ser permitida também a quitação da multa proveniente de tais valores.

No entanto, entendo que a Recorrente deve aguardar o trâmite final do processo administrativo para quitar parte da multa que entende devida, tendo em vista que poderá, ainda que confessa, ser reduzida, face às alterações das legislações que versam sobre as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações previdenciárias.

Abordadas todas as questões preliminares, passo à análise do mérito.

A Recorrente defende que a presente multa é totalmente improcedente, posto que os valores que deixaram de ser informados são relativos aos pagamentos de planos educacionais (auxílio-educacional), os quais não constituem verbas retributivas do trabalho tendentes a se sujeitarem à incidência das contribuições previdenciárias, nos termos dos arts. 22, inc. I, e 28, inc. I, e § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991.

“Multa pelo atraso na entrega da DITR. Decadência. O CTN disciplina o prazo decadencial em dois dispositivos: no artigo 150, § 4o, específico para tributos pagos sem prévio exame da autoridade administrativa; e no artigo 173, inciso I, que alcança o lançamento das penalidades.” (CARF, PAF nº 10680.007018/2004-16, Recurso nº 334.722, 3ª Câmara, Rel. Tarásio Campelo Borges, Sessão de 23/05/2007)

Segundo a Recorrente, “os valores considerados pelo agente fiscal como não declarados em GFIP (fundamento da multa) não são fatos geradores de contribuição previdenciária(sic)”.

Em que pese a argumentação da Recorrente, tem-se que, em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de "auxílio-educação", somente as exclusões arroladas, exaustivamente, no parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição. Referida norma assim dispõe:

“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 (...)

§ 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;**”*

Assim, há regra vigente e explícita tratando a respeito da (não) incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador a título de auxílio educação ao seu funcionário.

O legislador, privilegiando a educação, excluiu do salário-de-contribuição os valores pagos que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, como também os cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Porém, para que tais parcelas não integrem o salário-de-contribuição, o legislador impôs como condição (i) que o pagamento não seja utilizado em substituição de parcela salarial; (ii) que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; e (iii) que o curso realizado pelo funcionário seja relativo à educação básica ou tenha relação direta com a atividade desenvolvida pela empresa.

Conforme se verifica nas NFLD's nºs 37.119.641-8 (PAF nº 14474.000168/2007-38) e 37.119.642-6 (PAF nº 14474.000166/2007-49), ficou evidenciado de modo claro que a Recorrente não preencheu todas as condições previstas no art. 28, §9º, alínea "t" da Lei nº 8.212/91.

Além de todos os elementos que foram colhidos pela fiscalização, é mister destacar que a própria Recorrente afirma, à fl. 386, que foi oferecido o benefício de "auxílio-educação" para custear educação básica a dependentes de empregados, fato este que desvirtua a isenção prevista na norma tributária, colocando a parcela extensiva aos dependentes fora do

alcance da norma de isenção, pois, a partir de uma simples leitura do texto legal, acima transcrito, conclui-se que o beneficiário da utilidade, previsto na norma, é o empregado (diretamente) e não seus filhos ou demais dependentes.

A Recorrente informa que somente paga os cursos que estão relacionados com as atividades funcionais dos seus empregados, exatamente com vistas a melhorar o desempenho deles no exercício de suas atividades, bem como que o referido benefício é disponibilizado a todos, mas não comprova, em momento algum, suas alegações.

É necessário destacar, nesse sentido, que o lançamento é um ato administrativo, que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e que, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, não basta apenas alegar. A Recorrente deveria apresentar provas a fim de comprovar que o "auxílio-educação" foi disponibilizado a todos os empregados, bem como que o conteúdo dos cursos era vinculado às atividades desenvolvidas pelo contribuinte, o que não aconteceu.

Sendo assim, é certo que as verbas pagas a título de auxílio-educação não são automaticamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, posto que devem ser respeitados os requisitos legais para que sejam consideradas isentas.

Nesse sentido, vale mencionar que a 6ª Câmara do E. 2º Conselho de Contribuintes, analisando caso idêntico, concluiu que os valores pagos em desacordo com a legislação pertinente a título de auxílio-educação integram o salário-de-contribuição, cujo acórdão restou assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (...) SALÁRIO INDIRETO - UTILIDADES. Os valores correspondentes a auxílio educação, concedidos pela empresa em favor de seus empregados e em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial. (...) (Recurso nº 156.161; Processo nº 13971.002189/2007-14; Acórdão nº 206-01.512; 2º Conselho de Contribuintes; 6ª Câmara; Sessão de 05 de novembro de 2008) – grifou-se

Do voto do i. Relator, destaca-se o seguinte trecho que confirma a similitude fática com o caso em análise:

“A recorrente alega que a realização de cursos era disponibilizada a todos os empregados, sem exceção. No entanto, apesar de intimada por meio de TIAD, não apresentou elementos que comprovassem tal afirmação.

Já a autoridade notificante constatou que o benefício não foi disponibilizado a todos os empregados.

Dessa forma, a despesa da empresa com a concessão do referido benefício é base de cálculo contribuição previdenciária por não estar incluída na hipótese legal de isenção.”

No mesmo sentido também já se posicionou a 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que acolheu pedido da empresa de não recolher a contribuição previdenciária sobre verbas pagas em conformidade com o art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/91, desde que demonstrado que houve o atendimento aos requisitos legais. Veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

EDUCAÇÃO.

Não integra o Salário-de-Contribuição 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. Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Processo nº 37017.001558/2006-37; Recurso Voluntário nº 141.452; Acórdão nº 205-01.374; Sessão de 02 de dezembro de 2008)

Resta evidenciada, portanto, a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Em que pese o reconhecimento da procedência do auto de infração, cabe apontar que o presente caso abrange penalidades não mais vigentes em nosso ordenamento, tendo em vista que o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 foi revogado pelo art. 79 da Lei nº 11.941/09⁴.

Sendo assim, em respeito à retroatividade benigna de que trata o art. 106, inc. II, “c”, do CTN, é mister que a presente multa seja recalculada, a fim de que seja imposta a penalidade mais benéfica ao contribuinte⁵. Caso eventualmente a multa calculada com base na

⁴ “Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; “

⁵ “MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. Reduz-se para 50% o percentual de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, em razão do princípio da retroatividade benigna, contido no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).” (CARF, PAF nº 10380.013236/2003-93, Recurso nº 142669, 1ª Câmara, Cons. Rel. Valmir Sandri, Sessão de 16/04/2008)

“(…) MULTA DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA. Exclui-se a multa de ofício aplicada pela superveniência de norma legal que deixa de exigí-la, por força da retroatividade benigna do artigo 106, II, “c” do CTN. Recurso Voluntário Provido em Parte.” (CARF, PAF nº 11080.000986/2005-12, Recurso nº 154606, 1ª Câmara, Cons. Rel. Caio Marcos Cândido, Sessão de 06/03/2008)

nova redação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 seja superior a que restou decidida, a penalidade a ser mantida no presente caso será esta.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo a extinção pela decadência dos créditos tributários relacionados às competências de **01/1999 a 11/2001**. Considerando que a penalidade aplicada pela autoridade fiscal foi substituída por aquela prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, reconheço a retroatividade benigna desse dispositivo, nos termos do art. 106, inc. II, “c”, do CTN, determinando o recálculo do valor da multa devida nestes autos, a fim de que seja aplicada a penalidade mais favorável ao contribuinte.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues