



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001012/2008-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.455 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente GAIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade ou vício material quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação. Além disso, no presente caso, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal à luz da interpretação da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento.

MULTA. BOLSAS DE ESTUDO. GRADUAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Em nenhum momento a fiscalização procurou verificar se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários, limitando-se apenas ao fato desse auxílio se referir à educação de ensino superior.

Descabe a exigência da multa.

Súmula CARF nº 149: Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

MULTA. SERVIÇOS PRESTADOS ATRAVÉS DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014). Multa indevida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do cálculo da multa os valores referentes aos fatos geradores serviços prestados por cooperativa de trabalho e salário indireto - faculdades.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/RJ1) que, por unanimidade de votos, manteve o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 12-26.212 (fls. 152/159):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Legislação previdenciária. Descumprimento. Elementos subjetivos.

Constitui infração a omissão, em GFIP, de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

As infrações à legislação previdenciária são de mera conduta, não se prevendo para sua caracterização a demonstração de elementos subjetivos.

Arguição de Inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

Provas. Preclusão.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Retroatividade de norma benigna.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.180.188-5 (fls. 02/07), consolidado em 25/07/2008, que aplicou Multa no valor de R\$ 454.885,75.

De acordo com Relatório Fiscal (fls. 36/104):

1. O contribuinte deixou de incluir dados cadastrais e remunerações pagas aos segurados obrigatórios da Previdência Social, bem como valores de comercialização de produção rural de pessoas físicas e pessoas jurídicas e valores de serviços prestados para a mesma por segurados através de cooperativa de trabalho, conforme planilhas anexas (fls. 39/104), o que constituiu infração ao art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999;
2. A multa aplicada foi apurada conforme previsto nos art. 32, § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c os artigos 284, inciso II (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729/2003) e 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, atualizada pela Portaria MPS/MF nº 77, de 11/03/2008, publicada no DOU de 12/03/2008;
3. Não foram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS e nem a atenuante prevista no art. 291 do mesmo regulamento.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio, em 31/07/2008 (AR - fl. 109) e, em 26/08/2008, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 110/125, instruída com os documentos nas fls. 126 a 149.

O Processo foi encaminhado à DRJ/RJ1 para julgamento, onde, através do Acórdão nº 12-26.212, em 17/09/2009 a 10ª Turma julgou no sentido de considerar PROCEDENTE o Crédito Tributário lançado.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/RJ1, via Correio, em 03/10/2009 (AR - fl. 161) e, inconformado com a decisão prolatada, em 08/11/2009, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 163/180, onde alega que:

1. A Contribuição Previdenciária não incide sobre investimentos feitos na qualificação profissional de seus empregados, quando tais pagamentos são efetuados diretamente à instituição de ensino;
2. O Contribuinte não está obrigado a recolher Contribuição Social sobre os valores pagos às instituições de ensino em que seus empregados cursam o ensino superior e tampouco informar tais pagamentos na Guia de Recolhimento do FGTS e Previdência Social;
3. Foram violados os princípios constitucionais de presunção da inocência, do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a fiscalização presumiu a realização de um ato ilícito fiscal, aplicando irregularmente ao contribuinte sanções legais;
4. Não cabe punir o contribuinte com aplicação de multa de 100% do valor da contribuição supostamente devida e não declarada, uma vez que a suposta omissão foi decorrente da sua boa-fé;

5. No caso de ser mantida a Multa aplicada, esta deve ser reduzida, na forma prevista na Lei nº 11.941/2009, que modificou a Lei nº 8.212/91, ao incluir o artigo 32-A e modificar o texto do artigo 32;
6. A multa aplicada, embora prevista em lei, claramente está em dissonância com os preceitos constitucionais, que veda terminantemente a utilização do tributo com efeitos confiscatórios.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O recurso voluntário dos solidários responsáveis foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Violação à ampla defesa e contraditório

O contribuinte alega que restaram violados os princípios constitucionais de presunção da inocência, do contraditório e da ampla defesa, pois a fiscalização presumiu a realização de um ato ilícito fiscal, aplicando irregularmente à Recorrente as sanções legais.

Não lhe assiste razão.

Verifica-se que no curso do processo administrativo o contraditório e o direito de defesa foi devidamente exercido, em todas as instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer embaraço ao conhecimento das questões de fato e de direito constantes no lançamento, sendo oportunizado o mais amplo direito de defesa à Recorrente.

Não há que se falar em nulidade ou vício material quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação. Além disso, no presente caso, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade.

Se existem falhas na acusação fiscal, elas serão objeto de apreciação quando do julgamento de mérito.

Mérito

Trata o presente processo da exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, por deixar a empresa de incluir todos os fatos geradores nas GFIPs, referentes às competências 01/2004 a 12/2004, nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91.

Segundo a fiscalização, os valores não declarados são os seguintes que constam nos Anexos:

- Anexo 1 - Contribuintes individuais não declarados;
- Anexo 2 - Transportadores autônomos não declarados;
- Anexo 3 - Pró-labore não declarado;
- Anexo 4 - Comercialização de produção rural não declarada;
- Anexo 5 - Servs. Prestados através de Cooperativa de trabalho não declarado;
- Anexo 6 - Salários indiretos pagos através de Faculdades;
- Anexo 7 - Valor folhas pagamento diferença de SAT;
- Anexo 8 - Valor folha pagamento não declarada.
- Anexo 9 - Folha pgto. com erro enquadramento FPAS
- Anexo 10 - Resumo anexos 1 a 9.

O Recorrente se insurge contra a exigência da contribuição previdenciária sobre os investimentos feitos pela Recorrente na qualificação profissional de seus empregados, quando tais pagamentos são efetuados diretamente à instituição de ensino. Afirmar que não há elemento suficiente para comprovar a vontade deliberada de remunerar seus empregados indiretamente, como foi presumido pelo fiscal. E assevera que não há proibição a que o empregador proporcione a capacitação e a qualificação profissional de seus empregados através do investimento em curso de nível superior. Assevera pela total insubsistência da aplicação da multa.

O limite da controvérsia cinge-se à multa decorrente da não informação em GFIP dos Salários indiretos pagos através de Faculdades - Anexo 6.

Pois bem. Para a verificação da regularidade da multa aplicada, dentro dos limites questionados pelo contribuinte, necessário se faz a análise da subsistência da própria exação fiscal relativa à exigência de contribuições sobre os valores pagos à curso superior para a qualificação dos empregados.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 abrange, expressamente, cursos de capacitação e qualificação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa. Vejamos o teor do dispositivo legal vigente à época dos fatos:

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

(...)

§ 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 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).

Constata-se que em nenhum momento a fiscalização procurou verificar se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários. A acusação fiscal se limitou ao fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

A Recorrente sustenta a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de educação de nível superior de seus empregados, uma vez que estes pagamentos visam à qualificação e capacitação profissional dos trabalhadores, não se constituindo em salário in natura, por não retribuir o trabalho efetivo.

O que se constata é que referidas verbas são empregadas para o trabalho, e não pelo trabalho, não tendo natureza salarial. Não ficou evidenciado, em nenhum momento pela fiscalização, que se estaria diante da hipótese em que existiria o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

Ao manter a obrigação acessória quanto aos fatos geradores nela consignados, a decisão de piso consubstancia que, diante do fato inconteste de que não houve o devido desconto das contribuições a cargo dos segurados sobre os valores referentes a mensalidades de faculdade custeadas pela empresa, caracteriza-se a infração autuada.

Nas decisões de primeira instância relativas às obrigações principais, trazem a fundamentação no sentido de que a alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição: a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996; e b) cursos de capacitação e qualificação profissionais, portanto, o custo relativo à educação superior, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária.

Ao examinar as informações descritas no Relatório Fiscal e a fundamentação exposta no acórdão recorrido, percebe-se que o motivo determinante para a exigência foi a mera circunstância de terem sido feitos pagamentos a título de mensalidades de cursos de graduação. Não se ocupou o relatório fiscal em analisar a pertinência do curso superior ofertado com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, ou mesmo, o fato de que a graduação em si já representa uma qualificação profissional ao empregado por todo o aparato educacional envolvido (ensino, pesquisa, estudo).

A fiscalização se limita tão somente a relacionar gastos diversos com funcionários na educação de ensino superior, trazendo a relação dos valores envolvidos, mas também sem qualquer menção à natureza do curso superior ofertado. Vislumbra-se que a acusação fiscal deixou de demonstrar a incompatibilidade dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva (alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91).

Tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância, que acompanhou o julgamento do lançamento de obrigação principal, não se ocupa em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a importância para os funcionários, a capacitação profissional, a disponibilidade de acesso, se restringindo ao fato de se tratar de curso de graduação superior.

Saliente-se ainda que em face da vasta jurisprudência do CARF no sentido de acolher a possibilidade de curso superior se enquadrar na norma isentiva, a matéria acabou sendo pacificada com a edição da Súmula CARF nº 149 assim redigida:

Súmula CARF nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513,

de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Por todo o exposto, ressaí totalmente insubsistente a exigência da multa, por não ter ocorrido descumprimento de obrigação acessória no caso dos pagamentos efetuados para entidade de ensino superior.

Cooperativas de trabalho

Com relação à multa por não informar em GFIP como fato gerador os pagamentos decorrentes da prestação de serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme disposto no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, importante destacar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, conforme se destaca da ementa da decisão proferida no RE nº 595838/SP:

EMENTA

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe-196 DIVULG 07102014 PUBLIC 08102014).

Destaque-se ainda que por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 595838/SP, foi negado o pedido de modulação dos efeitos da decisão, conforme se vê na ementa abaixo citada:

EMENTA

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso

dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015).

No âmbito do legislativo, foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, para "suspender" a execução do dispositivo inconstitucional.

Com efeito, o § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, deve ser aplicado o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do antigo CPC, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código Processual vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, diante da inconstitucionalidade da norma legal que estabeleceu o fato gerador das contribuições lançadas, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento efetuado de multa decorrente da prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

Redução da multa em face das mudanças da lei nº 11.941/2009

Segundo a Recorrente, a multa aplicada teve como fundamento o artigo 32, da Lei nº 8.212/91, cuja redação foi totalmente modificada para beneficiar o contribuinte. Neste caso, deve ser aplicada a 'lei nova, a teor do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, devendo a multa ser reduzida para R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Não procede o pleito do contribuinte da redução da multa nos termos requeridos. Isso porque o presente caso trata de autuação de obrigação principal, e não de obrigação acessória.

No entanto, de acordo com a Súmula CARF nº 119 Vinculante, a retroatividade deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos

geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. **(Vinculante,** conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

A própria decisão de piso já determinou o cotejo entre os valores da multa, quando da liquidação do julgado.

Dessa forma, conforme já asseverado na decisão de piso, a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica, somente poderá se operacionalizar quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerado todos os processos conexos, na comparação das multas (37.170.221-6, 37.170.222-4, 37.170.224-0, 37.170.226-7, 37.143.900-0 e 37.180.179-6).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar apontada e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a multa dos fatos geradores relacionados no Anexo 5 - Servs. Prestados através de Cooperativa de trabalho não declarado e Anexo 6 - Salários indiretos pagos através de Faculdades.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto