



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000671/2008-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.277 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS SEMELHANTES. DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS. CONHECIMENTO.

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REEMBOLSO CURSO SUPERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. 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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em relação ao auxílio educação, em negar-lhe provimento. Quanto à retroatividade benigna, acordam, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em negar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento (AUTO DE INFRAÇÃO n.º 37.179.437-4) para exigência de Contribuições Previdenciárias devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre diversas verbas consideradas como salário indireto. Na parte que nos interessa o Relatório Fiscal de fls. 117 e seguintes, assim resumiu a infração relativa ao **reembolso faculdade**:

5.2. DA SITUAÇÃO FÁTICA

5.2.1. Na análise das Folhas de Pagamentos dos segurados empregados referentes ao ano de 2004 (cópia em anexo, fls. 188 a 202), foi detectada a ocorrência de pagamentos sob o título de Reembolso Faculdade no período de janeiro a dezembro.

...

5.2.5. Analisando os documentos apresentados, constatou-se que os reembolsos referem-se a cursos de graduação e MBA. Em anexo (fls. 166) planilha discriminando os pagamentos feitos a esses empregados e os cursos a que o reembolso se refere.

...

5.2.8. Dessa forma, a legislação previdenciária somente exclui do salário-de-contribuição as bolsas de complementação educacional que vise à educação básica, nos moldes da Lei 9.394/96, que no Título V - Dos Níveis e das Modalidades de Educação e Ensino, Capítulo I - Da Composição dos Níveis Escolares estabelece:

...

5.2.9. Diante do dispositivo legal mencionado acima, conclui-se que a educação básica compõe-se tão-somente pela educação infantil, ensino fundamental e médio, não se englobando no conceito de educação básica o ensino superior (graduação/pós-graduação/MBA), que é uma outra modalidade de educação escolar.

5.2.10. Assim, não estando albergados na isenção concedida pela alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, os valores despendidos por empresa visando a custear o ensino superior de empregados realizam a hipótese de incidência lapidada no art. 28, I da mesma lei, na medida em que são montantes recebidos pelos obreiros, perfazendo por si

só a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, principalmente, porque a norma diz "pagos a qualquer título".

Na mesma ação fiscal foram lavrados os seguintes lançamentos:

DEBCAD	COMPROT	DESCRIÇÃO
37.179.418-8	19740.000666/2008-98	Contribuições Declaradas em GFIP
37.179.419-6	19740.000667/2008-32	Obrigação Acessória
37.179.434-0	19740.000668/2008-87	Contribuição da Empresa (20%+GILRAT)
37.179.435-8	19740.000669/2008-21	Contribuição da Empresa (2,5%)
37.179.436-6	19740.000670/2008-56	Contribuição do Segurado
37.179.437-4	19740.000671/2008-09	Contribuição de Terceiros – INCRA
37.179.438-2	19740.000672/2008-45	Contribuição de Terceiros - FNDE

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial do recurso voluntário para afastar a exigência relativa às verbas de reembolso faculdade, por entender que curso de graduação está contemplado no conceito de “curso de capacitação e qualificação profissional” e ainda para determinar a adequação da multa aplicada, se mais benéfica, utilizando-se como base o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/96). O acórdão 2301-002.859, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Programa de Participação nos Lucros e Resultados PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá-los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado do atingimento de qualquer meta ou resultado configura-se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. POSSIBILIDADE.

O art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/1991 prevê a exclusão do salário de contribuição dos valores pagos aos empregados para custeio de despesas com educação básica e superior, incluindo neste cursos de graduação ou de especialização.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja

aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35A da Lei n.º 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência visando rediscutir duas matérias:

- 1) incidência de contribuições previdenciárias sobre o reembolso faculdade: a legislação não contempla entre as hipóteses de exclusão do salário de contribuição os valores dispendidos com cursos de graduação e pós graduação, cita como paradigmas os acórdãos 2302-001.177 e 9202-00.323, e
- 2) o critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN: a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica segundo a sua natureza, para tanto deve-se comparar a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) com a o do art. 35A da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009. Os paradigmas indicados foram os acórdãos 2401-002.453 e 2402-00.233

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso e no mérito pelo seu não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões pugna o Contribuinte pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas.

Entretanto, em que pese o argumento apresentado o despacho de admissibilidade deve ser mantido, podendo a divergência ser apurada a partir da leitura das próprias ementas dos julgados.

Assim, adoto e ratifico o despacho de fls. 532/538 e conheço do recurso.

Do mérito:

Ambas as matérias devolvidas não são novas neste Colegiado.

No que tange a discussão acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos pela empresa a título de reembolso faculdade, este Tribunal por meio da Súmula CARF n.º 149, aprovada em 03/09/2019, fixou o entendimento de que até a edição da Lei n.º 12.513/2011 estava contemplando dentro do conceito de “cursos de capacitação e qualificação profissionais” descrito na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, os cursos de graduação e pós graduação. A súmula possui a seguinte redação:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Este é o exato caso dos autos. Pela descrição constante do Relatório Fiscal às fls. 122/125, a conclusão da fiscalização foi o sentido “de que os valores pagos pela empresa aos seus empregados com o intuito de pagar uma parte dos gastos dos trabalhadores com ensino superior são fatos geradores de contribuição previdenciária”.

Assim, aplicando ao caso a Súmula CARF n.º 149, nego provimento ao recurso neste ponto.

Quanto a retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo, é relevante destacar que no caso concreto estamos diante de lançamento para exigência de contribuições de terceiros (INCRA) para a qual, **nos termos da Portaria Conjunta PGFN / RFB n.º 14/2009**, a retroatividade benigna deveria levar em consideração a regra do art. 4º:

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha decidido neste sentido, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, abriu mão da tese ora discutida acolhendo o entendimento pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.

Vejamos o que consta na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016 - o item o item 1.26.’c’:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

***Data da inclusão:** 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade. 10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("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").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Importante reiterar que no presente caso por se tratar de contribuições de terceiros para a qual não há imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP, temos situação que afasta a aplicação da Súmula CARF nº 119. Assim, aplicando ao caso o entendimento hoje formalmente externado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nego provimento ao recurso também quanto a este ponto.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri