



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

Processo n° 13888.004177/2009-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.150 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente CASA DOS VELHINHOS DE SÃO PEDRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

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 Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da multa os valores relativos à bolsa de estudos a dependentes de funcionários e, após, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica. Vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela redução da multa apenas quanto à bolsa de estudo.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

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

Relatório

Trata-se de auto de infração (CFL 68) lavrado contra a contribuinte que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 07/14) deixou de informar nas Guias de Recolhimento FGTS e GFIP salários indiretos de contribuição de segurados empregados (bolsas de estudos) no período de 12/2004 a 12/2005, bem como os levantamentos B, B08, B7, B12, BE, BE7, BG, BG7, N08, NA7, NAE, BCO e BO7.

A conduta omissiva constitui infração ao art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 225, IV e § 4º do RPS.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 279/285.

Às fls.314/322 foi proferido acórdão julgando improcedente a impugnação sob os seguintes fundamentos:

- 1) A fundamentação legal da obrigação acessória e da multa aplicada está devidamente informada no relatório fiscal e demais relatórios;
- 2) Havendo lide judicial pendente, não pode o julgador conhecer a impugnação no ponto em que se discute a isenção das contribuições em favor de entidade beneficente;
- 3) Deve ser aplicada a retroatividade benigna sobre a multa.

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 325/334 e recurso complementar de fls. 349/359 alegando, em síntese:

- 1) Não houve indicação de qual dos dispositivos legais foi violado;
- 2) As bolsas de estudos não integram o salário de contribuição;
- 3) Descabida a retroatividade do ato cancelatório de isenção por sua natureza constitutiva, devendo ser excluídas todas as competências anteriores à data da notificação da Requerente acerca da decisão final que ratificou o Ato Cancelatório;
- 4) O Colégio Cidade de Piracicaba ao gerir a casa dos velhinhos de São Pedro descumpriu cláusula de contrato de gestão, beneficiando-se ao utilizar o nome da entidade beneficente e se confundir com a mesma, resultando o desvio de finalidades institucionais e equiparando-a a uma empresa com fins lucrativos;
- 5) Não foi a pessoa jurídica que teve sua finalidade desvirtuada, e sim a pessoa física por ela responsável que agiu de forma ilícita, devendo a responsabilidade ficar integralmente a cargo do Colégio Cidade de Piracicaba, nos termos da Cláusula 2,4 do Contrato de Gestão celebrado;

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

Inicialmente, os recursos voluntários atendem a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual deles conheço.

Preliminar – Nulidade do auto de infração

Pretende a Recorrente a declaração de nulidade do auto de infração sob o fundamento de que a fiscalização não teria discriminado claramente os dispositivos legais violados.

Não merece guarida.

O Relatório Fiscal da Autuação enumera expressamente as obrigações acessórias descumpridas e o dispositivo legal a elas referentes, não sendo cabível a alegação de nulidade da Recorrente.

Da não incidência de contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados

Discute-se se houve descumprimento de obrigação acessória pela Recorrente ao deixar de declarar e recolher contribuições previdenciárias sobre as bolsas de estudos concedidas a dependentes de seus empregados.

A autoridade fiscal considerou para inclusão destas verbas na base de cálculo das contribuições o fato de as benesses não serem fornecidas diretamente aos empregados e sim a seus dependentes, bem como que a previsão legal que exclui a verba do conceito de salário (Art. 458, da CLT) deve ser aplicada para fins trabalhistas exclusivamente.

Neste ponto, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas, entende-se que a pretensão da Recorrente deva ser acatada.

Os requisitos para aplicação da regra de isenção estão previstos no art. 28, § 9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que eram: i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei nº 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive não exigiu mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados.

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, II, alíneas 'a' e 'b', do Código tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo face as alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

De acordo com o § 2º do art. 458, da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, não havendo amparo legal para exigência da contribuição sobre esta rubrica:

CLT:

Art. 458. [...]

§ 2º. Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:**

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

Ademais, em matéria tributária não se pode autorizar a incidência de tributo porque a lei não a exclui expressamente da sua base de cálculo. Tratando-se de contribuição compulsória, é necessário que haja explícita previsão legal determinando a sua incidência.

Neste mesmo sentido:

“[...] BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pósgraduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, inserese 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. [...] Recurso Voluntário Provido em Parte.”

(CARF, PAF 17883.000288/2010-15, Acórdão 2402-003.868, Relator Cons. Ronaldo de Lima Macedo, sessão de 21/01/2014)

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários devem ser excluídos, assim como as obrigações acessórias a ele inerentes.

Da multa aplicada

Não obstante a ausência de alegação em sede de recurso voluntário, quanto à penalidade aplicada, passemos a análise:

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados

pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, 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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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

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

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

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo,

além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

Da responsabilidade solidária

A Recorrente, em sede de razões complementares, pretende a responsabilização solidária da contratada Colégio Cidade de Piracicaba sobre os créditos tributários ora discutidos.

Tal responsabilidade não foi abordada pela fiscalização e não caberia a este Conselho imputar norma de responsabilidade solidária quando o auto assim não estabelece.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para que seja recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto, bem como para reconhecer a exclusão dos créditos referentes à concessão de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados da Recorrente.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.