



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.726790/2011-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.887 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERDAU ACOMINAS S/A E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CONCESSÃO A PARCELA DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A contribuição social previdenciária incide sobre valores pagos a título de auxílio educação, quando não oferecida indistintamente a todos os empregados e dirigentes a serviço da empresa.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente ao auxílio educação, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis

da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração decorrentes do descumprimento de obrigações principais pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados e patronais, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Os fatos geradores das contribuições sociais apuradas encontram-se descritos no Relatório Fiscal (fls. 26/66) nos seguintes termos:

2.1.1- Valores pagos a segurados empregados, lançados em Folha de Pagamento, a título de Abono, sob o código: 2290 - ABONO ACORDO COLETIVO, no período de 01/2007 a 05/2007, 07/2007, 08/2007, 11/2007 e 12/2007, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas nos AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa) e 37.365.701-3 (parte segurados empregados);

2.1.2- Valores pagos pela empresa referente a benefício de Bolsa Estudo, concedido aos seus empregados, (salário indireto), no período de 01/2007 a 12/2007, registrados na conta contábil de Despesas: “430105 - Gastos C/ Pessoal - Assist. Social a Empregado”, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas nos AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa) e 37.365.701-3 (parte segurados empregados);

2.1.3- Valores pagos a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados e membros do conselho de administração), a título de Participação nos Lucros, no período de 03/2007, 08/2007 e 09/2007 registrados nas contas contábeis: 0212000 – Participações de Administradores a Pagar (Passivo – Circulante) e 0490080 - Participações dos Administradores (Resultado), não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas no AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa);

2.1.4- Valores creditados a segurados contribuintes individuais (presidente, diretores não empregados e vice-presidentes executivos), a título de Remuneração Complementar, no período de 01/2007 a 12/2007, registrados na conta contábil de Despesas: “430031 - Gastos C/ Pessoal - Remuneração Complementar Comitê Executivo”, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas no AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa);

2.1.4- Valores creditados a segurados contribuintes individuais (presidente, diretores não empregados e vice-presidentes executivos), a título de Remuneração Complementar, no período de 01/2007 a 12/2007, registrados na conta contábil de Despesas: “430031 - Gastos C/ Pessoal - Remuneração Complementar Comitê Executivo”, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas no AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa);

2.1.5- Valores pagos a Cooperativas de Trabalho, correspondentes a notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2007 a 12/2007, não considerados como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social, cujas contribuições encontram-se lançadas no AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa);

2.1.6- Remuneração paga ou creditada a segurados empregados a seu serviço, cuja atividade seja exercida em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física destes trabalhadores e permita a concessão de aposentadoria especial após vinte e cinco anos de contribuição, nos termos dos artigos 57 e 58 da Lei n.º 8.213 de 24/07/1991, no período de 01/2007 a 12/2007, cujas contribuições encontram-se lançadas no AI DEBCAD: 37.365.699-8 (parte empresa).

Por terem sido indicadas como integrantes do mesmo grupo econômico, foram arroladas como solidários as seguintes empresas:

EMPRESA	VINCULO	CNPJ
Gerdau Aços Longos S.A.	Coligada	07.358.7610001-69
Gerdau Aços Especiais S.A.	Coligada	07.359.641.0001-86
Gerdau Comercial de Aços S.A.	Coligada	07.369.685/0001-97
Gerdau América Latina Participações S. A	Coligada	07.430.351.0001-81
Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda	Coligada	87.040.598/0001-20
Seiva S.A Florestas e Indústrias	Coligada	\$7.043.8320001-73

Em sessão plenária de 04/07/2018, foi julgado o Recurso de Ofício e de Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-005.410 (fls. 8323/8347), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição, a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

BOLSA DE ESTUDO.

Somente os valores de despesas com educação básica e profissional custeados pelo contribuinte em favor de empregados e dirigentes podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ABONO.

Apenas o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho CCT, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÃO PARA APOSENTADORIA ESPECIAL.

O contribuinte que tenha empregados expostos a agentes nocivos capazes de serem atenuados, eliminando-se a necessidade de concessão de aposentadoria especial, deve comprovar tal atenuação por meio de apresentação de documentação suficiente à demonstração da atenuação em relação a cada segurado.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário na questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre fatura ou nota fiscal emitidas por cooperativas de trabalho e sobre bolsa de estudos; (c) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário na questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre abono estipulado em acordo coletivo; vencido o conselheiro Antônio Sávio Nastureles que negava provimento ao recurso voluntário, na questão; (d) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário na questão da inaplicabilidade da incidência do adicional do Gilrat; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que davam provimento ao recurso voluntário, na questão; (e) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário na questão da aplicação da multa, reduzindo-a ao percentual de vinte por cento; vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, que negavam provimento ao recurso, na questão. Designada para redigir o voto vencedor na questão da incidência do adicional do Gilrat a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Os autos foram remetidos à Fazenda Nacional em 04/02/2019 (fl. 8348) e, em 20/03/2019 retornaram com o Recurso Especial de fls. 8349/8375 (fl. 8.376), no intuito de rediscutir as seguintes matérias:

- a) incidência de contribuições sobre o auxílio educação destinado ao custeio de curso superior;
- b) incidência de contribuições sobre o auxílio educação não concedido a todos os segurados a serviço da empresa; e
- c) retroatividade benigna na aplicação da multa.

Como paradigmas foram admitidos os acórdãos cujas ementas/trechos relacionados às matérias em discussão se transcreve:

- a) incidência de contribuições sobre o auxílio educação destinado ao custeio de curso superior

Acórdão n.º 2302-01.177

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/07/2007 Ementa:

SALÁRIO INDIRETO. Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração alribuida ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Negado

- b) incidência de contribuições sobre o auxílio educação não concedido a todos os segurados a serviço da empresa

Acórdão n.º 9202-005.155

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N.º 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI N.º 11.941 2009. PORTARIA PGFN/RFB N.º 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 n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (SC). AUXÍLIO EDUCAÇÃO NÃO CONCEDIDO INDISTINTAMENTE A TODOS OS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA

A contribuição social previdenciária incide sobre valores pagos a título de auxílio educação, quando não oferecida indistintamente a todos os empregados.

Hipótese em que somente empregados com mais de 12 meses de trabalho e que apresentem desempenho satisfatório, a ser verificado pela gerência, têm direito ao auxílio.

Recurso especial provido.

c) retroatividade benigna na aplicação da multa

Acórdão n.º 2301-00.283

Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n.º 449 de 2008, entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. *In casu*, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória n.º 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei n.º 9430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação.

Acórdão n.º 9202-005.155 (ementa transcrita no item anterior)

Razões Recursais da Fazenda Nacional

A PGFN apresenta as seguintes alegações:

a) Do auxílio educação

- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 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.

- 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, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991.

- Conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais.

- Porém, esse mesmo dispositivo legal elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela

salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes. Requisitos não cumpridos no caso dos autos.

- Verifica-se, pois, que o auxílio faculdade (reembolso de 50% das despesas com cursos de graduação e pós-graduação de alguns empregados) não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias na forma do art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91.

- Com efeito, a leitura do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos (que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa) dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível a qualquer situação.

- Destarte, não estando contemplados pela norma de isenção, o auxílio faculdade deve integrar o salário-de-contribuição, por se constituir em ganho habitual fornecido sob a forma de utilidade.

- Ressalte-se que o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica do empregado e dirigentes, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

- Como se depreende da simples análise do art. 21 acima transcrito, os “descontos nas mensalidades escolares”, concedidos de forma genérica e indiscriminada, não se confundem com a educação básica. Dessa forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Conclui-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. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I.

- A interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada.

- Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente à bolsa de estudos em qualquer situação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado.

- A Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado.

- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente

repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

- No presente caso, a leitura dos regulamentos para concessão de bolsas deixa claro que o empregado deve ter no mínimo três anos de empresa para fazer jus a esse benefício. Tal vantagem não foi, portanto, disponibilizada à totalidade dos empregados e dirigentes do contribuinte.

- Tal fato também descaracteriza a isenção prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Com efeito, o fato de a empresa atribuir restrições aos empregados é condição que afasta o benefício da totalidade de empregados como prescreve a lei. Conforme o preceito legal, para que os valores do auxílio-educação não constituíssem salário de contribuição, necessário que o fornecimento de bolsa de estudo fosse estendido a todos os empregados, o que não se constatou no lançamento em questão.

- Não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

b) Da multa – retroatividade benigna

- Também não deve prevalecer a parte do v. acórdão recorrido que determinou a redução da multa prevista no AI por crer que deve ser aplicado retroativamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%), de acordo com a determinação da nova redação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, tudo em conformidade com o disposto no art. 106, inciso II, “c”, do CTN.

- O artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

- Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que “*não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum*”.

- Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais.

- A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- À semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas

hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN.

- No lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário.

- A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP n.º 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei n.º 11.941/09. É o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei n.º 8.212.

- Diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

- A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei n.º 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A.

- Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.

- Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS.

- A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP n.º 449/2008 (convertida na Lei n.º 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei n.º 8.212/91, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 23/07/2019 (fl. 8425) a Gerdau Açominas S.A. também

apresentou Recurso Especial o qual teve seguimento negado, conforme despachos de fls. 8514/8520 e 8687/8690.

Além disso, em 05/08/20019, a Gerdau Açominas S.A apresentou contrarrazões alegando, resumidamente o seguinte:

- Não há qualquer previsão legal dispendo sobre a vedação sugerida pela Recorrente, de que o curso de capacitação profissional não pode envolver curso de nível superior para que seus valores sejam abrangidos pela isenção das contribuições previdenciárias.

- A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui sólida jurisprudência reconhecendo que o fornecimento de bolsa de estudo de graduação está abrangido pela exoneração constante da norma previdenciária, já que compreendida no conceito de capacitação profissional. Cita precedente.

- Para que seja preservada a finalidade da norma que prevê a não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de auxílio educação, nos termos do art. 28, § 9º, 't, da Lei nº 8.212/91, que deve ser interpretado segundo a sua literalidade, deve ser negado provimento ao Recurso Especial ora contrarrazoado, para manter incólume o acórdão recorrido, que reconheceu a inexigibilidade dos valores de contribuição social vinculados aos pagamentos realizados pela Recorrida.

- a norma exonerativa dispõe que o auxílio educação deve ser acessível por todos os empregados e dirigentes, mas não que todos os empregados devem ser beneficiados ao mesmo tempo. Essa exigência seria absurda e limitaria ao extremo o objetivo do legislador de incentivar as empresas a investirem na formação educacional dos seus colaboradores.

- O que a norma pretende coibir, ao exigir a acessibilidade aberta do auxílio educação, é a sua utilização como salário indireto, com o direcionamento do benefício a empregados específicos, o que não ocorreu no presente caso.

- No caso dos autos o acesso de todos os empregados ao benefício educacional é incontroverso. Isso porque, a disponibilização das bolsas de estudo pela Recorrida está vinculada a procedimento formalizado no seu Regulamento Interno, que é de conhecimento amplo de seus colaboradores, o qual estabelece as regras a serem observadas para o gozo da bolsa de estudos. Cite-se:

Bolsa de Estudo para o 3º Grau

Objetiva promover o crescimento profissional do colaborador e contribuir para a melhoria educacional do próprio país.

Beneficiários:

Colaboradores cursando ensino fundamental, médio e graduação (cursos específicos)

Critérios para inscrição:

Primeiro curso superior

Colaborador, com no mínimo, 3 anos de admissão

Curso relacionado ao negócio da empresa

Disponibilidade de orçamento

Aprovação do gestor

- A Recorrida garante a acessibilidade de todos os seus funcionários à bolsa de estudos, visto que os requisitos previstos são objetivos e não guardam relação específica com a atividade desenvolvida por um ou determinado grupo de empregados. Tanto é assim que no

Anexo II do Auto de Infração estão arrolados centenas de empregados que gozam do benefício do auxílio educação, corroborando que se trata de auxílio acessível e concedido indiscriminadamente a todos os seus colaboradores.

- Os critérios de elegibilidade indicados no Regulamento são pertinentes, pois garantem a acessibilidade de todos os seus empregados ao benefício e asseguram a viabilidade da concessão desse incentivo, além de comprovar a vinculação do fornecimento do auxílio educação ao objetivo de capacitação profissional, vinculado à atividade empresarial da Recorrida.

- Os critérios de elegibilidade estabelecidos pela Recorrida são acessíveis e podem ser alcançados por todos os seus empregados, nos exatos termos da legislação em vigor na data dos fatos geradores, segundo a qual *“todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”*.

- A exigência de acesso a todos os empregados e dirigentes foi retirada do ordenamento jurídico pela Lei n.º 12.513/2011, que alterou a redação da alínea ‘t’ do §9º do art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

- Dessa forma, deixou de conter na norma de não incidência a exigência de que *“todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”*, demonstrando que não se trata de requisito indispensável, diante da finalidade da exoneração tributária, que é o incentivo à educação custeada pelos empregadores.

- O CARF já analisou essa questão, considerando que a exclusão desse requisito (fornecimento de bolsa de estudo a todos os funcionários) deve se estender a fatos geradores pretéritos, como no presente caso. Veja-se precedente abaixo referente a fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004. Cita decisão administrativa.

- O acórdão recorrido aplicou adequadamente a retroatividade benigna decorrente da edição da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, limitando as penalidade aplicada ao percentual de 20%, em virtude da previsão contida no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao contribuinte insculpida no art. 112 do CTN.

As empresas arroladas como coobrigadas foram notificada da decisão recorrida, mas não apresentaram manifestação.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Em relação ao auxílio educação, a Fazenda Nacional argumenta que a Contribuinte não atendeu aos requisitos na norma isentiva (alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91). De acordo com a Recorrente, o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica de empregados e dirigentes, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Consoante consignado no apelo recursal, os descontos nas mensalidades escolares, concedidos de forma genérica e indiscriminada, não é o mesmo que educação básica. Alega-se ainda que curso de capacitação profissional não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Segundo a Fazenda Nacional, outro requisito descumprido pelo Sujeito Passivo, refere-se à não disponibilização da vantagem à totalidade dos seus empregados e dirigentes.

A Contribuinte, por sua vez, argumenta que a bolsa de estudo concedida a seus empregados está incluída na política de qualificação profissional da empresa, sendo o auxílio concedido para custear o ensino profissionalizante expressamente vinculado à sua atividade. Aduz que, no caso dos autos, o acesso de todos os empregados ao benefício educacional é incontroverso, pois a disponibilização das bolsas de estudo está vinculada a procedimento formalizado no seu Regulamento Interno, o qual estabelece as regras a serem observadas para o gozo da bolsa de estudos.

Inferre que os critérios de elegibilidade indicados no Regulamento são pertinentes, pois garantem a acessibilidade de todos os seus empregados ao benefício e asseguram a viabilidade da concessão do incentivo.

Recorre a decisão administrativa para afirmar que a exigência de acesso a todos os empregados e dirigentes foi retirada do ordenamento jurídico pela Lei nº 12.513/2011, que alterou a redação da alínea ‘t’ do § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, e defender que referida alteração deve se estender fatos geradores pretéritos.

Pois bem.

À época dos fatos geradores, a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelecia o seguinte:

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

[...]

§ 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;

Veja-se que para que o valor do plano educacional pudesse ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias era necessário que i) fosse relativo a educação básica, nos termos do art. 21 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) não fosse utilizado como substituição ao salário; e iii) todos os empregados e dirigentes tivessem acesso ao plano.

Cumprе ressaltar que não há nos autos qualquer evidência de que o plano educacional da Contribuinte tenha sido utilizado com o fim de substituir parcela de natureza salarial, tampouco de que não está vinculado às atividades desenvolvida pela empresa. A lide se restringe à possibilidade de que referidos planos alcancem cursos de nível superior (graduação ou pós-graduação) ou de imposição de restrições para o gozo do benefício pelos segurados a serviço da empresa.

De se destacar que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que a isenção concedida pela Lei de Custeio Previdenciário não impõe óbice ao oferecimento de planos de capacitação ou qualificação profissionais promovidos por meio de cursos de nível superior, em relação a período anterior à edição da Lei nº 12.513/2011. Tanto assim que foi editada a Súmula CARF nº 149, segundo a qual:

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 outro lado, a norma legal é expressa no sentido de que isenção somente se aplica aos planos educacionais oferecidos à totalidade de empregados e dirigentes da empresa, de modo que não há margem para interpretações quanto à possibilidade de se estabelecer restrições de acesso ao benefício, além daquelas legalmente previstas, e ainda assim usufruir do favor fiscal.

Em vista disso, ao restringir o acesso do auxílio educacional somente àqueles colaboradores com no mínimo 3 (três) anos de admissão, a Recorrida deixou de observar a regra isentiva, sujeitando os valores decorrentes desse auxílio à incidência das contribuições previdenciárias.

Entendimento em sentido diverso, a meu ver, representaria ofensa ao disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, que determina a interpretação literal em se tratando de legislação que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

De outra parte, o art. 106 do Código Tributário estabelece que a lei somete se aplica a ato ou fato pretérito:

- a) quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; e
- b) no caso 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; ou
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desse modo, como a situação aqui tratada não se enquadra em qualquer das hipóteses previstas no referido art. 106 do Código Tributário Nacional, não há como aplicar as alterações da Lei nº Lei nº 12.513/2011 ao caso concreto.

Por essas razões, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada na parte em que exclui do lançamento valores pagos a título auxílio educacional, eis que pago em desacordo com a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Relativamente à “retroatividade benigna na aplicação da multa”, em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei,

acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF n.º 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que é no mesmo sentido da jurisprudência pacificada no STJ.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para restabelecer a exigência em relação aos valores pagos a título de auxílio educação.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho