MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18329.000213/2007-89

Processo nº	18329.000213/2007-89
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-007.764 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de julho de 2020
Recorrente	CÁRDIO NEFROCLÍNICA DELTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/04/2007

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento fiscal.

NULIDADE. PROVA PERICIAL. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica. O exame pericial não constitui um direito subjetivo do interessado.

NULIDADE. JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. INTIMAÇÃO DO PATRONO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

Inexiste previsão na legislação tributária para intimação do dia, local e hora do julgamento em primeira instância ao patrono da empresa autuada.

SALÁRIO UTILIDADE. EDUCAÇÃO. BENEFÍCIO NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

Sob a égide da lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, o valor pago a título de auxílio-educação e formação profissional, quando não extensível à totalidade dos segurados empregados e dirigentes a serviço da empresa, está submetido à incidência das contribuições previdenciárias.

PENALIDADES. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Para efeito de retroatividade benigna em matéria de penalidade no lançamento de contribuições previdenciárias, com aplicação da multa mais favorável ao autuado, o cálculo será efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (DRJ/STM), por meio do Acórdão nº 18-10.556, de 23/04/2009, cujo dispositivo considerou procedente em parte o lançamento, mantendo parcialmente a exigência do crédito tributário (fls. 392/401):

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
>
> Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2007
>
> DECADÊNCIA – INCONSTITUCIONALIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA.
>
> As contribuições previdenciárias sujeitam-se aos prazos de decadência e prescrição do Código Tributário Nacional - CTN, posto que foram considerados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei no 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal STF.
>
> Não constitui cerceamento de defesa, as alegações de falta de identificação precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias e da respectiva fundamentação legal, quando plenamente identificados pela notificada na impugnação.
>
> Não compete a esfera administrativa a discussão de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades.
>
> Lançamento Procedente em Parte

Documento nato-digital

Extrai-se do Relatório Fiscal que foi lavrada a **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.048.706-0**, para o período de 01/2002 a 04/2007, referente à exigência de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa, com base em recibos de pagamento e/ou registros contábeis (fls. 02/47 e 52/54).

O crédito tributário lançado diz respeito às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

Cientificada da autuação no dia 01/11/2007, a empresa impugnou a exigência fiscal (fls. 02 e 64/93).

Antes da decisão de primeira instância, o relator converteu o julgamento em diligência para a fiscalização prestar esclarecimentos sobre alguns aspectos do lançamento tributário, com a finalidade de propiciar a convicção necessária para a apreciação da matéria litigiosa delimitada na impugnação (fls. 95/97).

A diligência foi cumprida pela autoridade fiscal com elaboração de relatório detalhado, acompanhado de cópias de documentos obtidos junto à empresa fiscalizada (fls. 98/366 e 367/380).

Intimada do resultado da diligência em 04/02/2009, a autuada apresentou manifestação escrita no prazo assinalado (fls. 385/390).

Em síntese, declarou a pessoa jurídica que (i) ao contrário do afirmado pela autoridade autuante, não pretendeu dificultar a atividade fiscalizatória, tampouco obstar a vistoria "in loco" nas dependências da empresa; e (ii) a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de comprovar os fatos que alegou; inclusive, uma parte do lançamento está desprovida de prova documental para embasar a autuação fiscal.

Após apreciar as questões, a decisão do colegiado de primeira instância reconheceu a decadência do crédito tributário até a competência 10/2002 e manteve o restante do lançamento fiscal.

Em 01/06/2009, por via postal, foi dada ciência do acórdão e a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 29/06/2009, conforme carimbo de protocolo, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e direito para fins de reforma da decisão de primeira instância (fls. 416/417 e 418/456):

> (i) parte do lançamento tributário está baseada exclusivamente nas palavras do agente fiscal, ausente suporte em documentação;
>
> (ii) há nulidade da decisão de primeira instância, pelas seguintes razões:

Documento nato-digital

(a) falta de reunião de todos os autos de infração e notificações fiscais lavrados contra a empresa no procedimento fiscal, decorrentes dos mesmos fatos, para julgamento em conjunto;

(b) ausência de intimação do procurador da impugnante da data, hora e local do julgamento em primeira instância;

(c) falta de manifestação sobre o pedido de perícia contábil formulado na impugnação;

(iii) a exigência fiscal está eivada de nulidade formal, considerando a falta de clareza na motivação do ato de lançamento, assim como utilização de capitulação genérica para imputar infração tributária à empresa, das quais resultaram o cerceamento do seu direito de defesa administrativa;

(iv) os valores pagos para a qualificação dos segurados empregados na mesma atividade-fim da empresa, a título de auxílio-educação e formação profissional, não constituem base de cálculo da tributação da Previdência Social; e

(v) é cabível a redução da multa e dos juros, por força da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

(i) Falta de documentação comprobatória

Segundo a empresa recorrente, uma parcela do lançamento fiscal está baseada exclusivamente nas palavras do agente tributário, destituído de qualquer documento para comprovar a infração tributária. Acrescenta que a autoridade tributária admitiu expressamente a falta de suporte documental quando do relatório da diligência.

Documento nato-digital

Nessa linha de raciocínio, alega vício insanável na constituição do crédito tributário. Para delimitar o problema, o recurso voluntário discrimina o conjunto de lançamentos a ser excluído da notificação fiscal, relativamente ao período compreendido entre 11/2002 e 04/2007, oferecendo uma listagem de nomes, que inicia por Antônio Guerra Soares e finaliza com Patrícia Souza Pereira.

Pois bem. Ao encerrar os trabalhos de fiscalização, a autoridade responsável apontou repetidas falhas na escrituração contábil da empresa, incluindo a falta de lançamentos contábeis ao longo dos meses investigados (fls. 48/51).

Quanto aos valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, objeto do presente lançamento, ressaltou a falta de inclusão dos nomes e das remunerações nas folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP (fls. 27/41, 52/54 e 367/380).

Os pagamentos foram identificados por meio de recibos e cópias de cheques. Alguns valores puderam ser confirmados na contabilidade, embora em contas impróprias para identificar a natureza das despesas incorridas. Em outros casos, porém, a fiscalização diz que nem mesmo restou localizado o lançamento da despesa na escrituração contábil, configurando o denominado pagamento "por fora", que se efetiva à margem de registro da despesa na contabilidade da pessoa jurídica.

Num primeiro momento, a autoridade fiscal deixou de carrear aos autos cópias de recibos de pagamento, cheques ou fls. do livro razão para documentar as infrações verificadas no procedimento de auditoria. No retorno para efetivar a diligência requisitada em primeira instância, providenciou a instrução do processo, mediante extração de cópias de documentos, contudo declarou que não teve acesso a todos os recibos de pagamento antes devolvidos ao escritório de contabilidade ligado à empresa, depois de realizar a conferência física no curso da fiscalização.

Para melhor avaliação dos fatos narrados, reproduzo a explicação dada pela autoridade fiscal (fls. 380):

> (...)
>
> 81- Quando citado que "Os recibos não mais foram localizados, quando do retorno à empresa na diligencia fiscal", tenho a esclarecer que após termino da fiscalização os recibos encontrados e relacionados no Relatório Fiscal, que serviram de base para o levantamento, foram deixados no escritório de contabilidade juntamente com o restante da documentação vista pela fiscalização. Ao retornar a empresa para cumprir a diligência fiscal, quando seria tirado cópias dos mesmos, não mais foram entregues à fiscalização, com alegações de que não haviam sido localizados.
>
> (...)

Se houve falta de transparência e boa-fé na relação estabelecida entre Fazenda Pública e sujeito passivo, como dá a entender o recurso voluntário, minha percepção aponta para a conduta da empresa fiscalizada.

Documento nato-digital

Não é crível que a autoridade fiscal tenha imaginado nomes, datas, valores pagos e serviços prestados pelas pessoas físicas com o propósito de impor a exigência de crédito tributário fictício.

Em relação a alguns valores lançados, os autos não estão instruídos com as denominadas provas diretas da prestação de serviços, tendo em conta o "extravio" dos recibos de pagamento inicialmente examinados pela autoridade fiscal. Não há óbice à conjugação com provas indiretas para o lançamento tributário, notadamente quando dotadas de seriedade e convergência para confirmar a existência do fato gerador de contribuição previdenciária.

Assemelha-se o recibo de pagamento a uma prova imediata da prestação de serviços, que é capaz de atestar a obrigação tributária, em período e valor indicados no documento. Todavia, outros documentos são válidos para servir como base para deduzir os fatos atribuídos à empresa autuada, mesmo que indiretamente.

A fim de ilustrar tal situação, colaciono alguns exemplos, seguindo a ordem de nomes especificados no recurso voluntário (fls. 422/424).

Para o contribuinte individual Antônio Guerra Soares fazem parte dos autos cópias de recibos de prestação de serviços na área médica nos meses de julho a outubro/2002, o que demonstra a existência de vínculo laboral da pessoa física com a empresa recorrente no período da ação fiscal (fls. 113/116).

Na condição de autônomo, com emissão de nota fiscal avulsa, Alberto Izquierdo Trindade prestou serviços de eletricista à pessoa jurídica (fls. 118/120). Quanto a Nilton Medeiros, executou serviços diversos, sendo possível confirmá-los através do histórico de pagamentos na contabilidade da empresa (fls. 152/156). De modo semelhante, os registros contábeis são hábeis para atestar pagamentos, em diversos meses, a Ângelo Augusto Chiatone pela prestação de serviços de advocacia (fls. 157/164).

Como se observa dos parágrafos precedentes, a prova oferecida pela fiscalização para demonstração dos fatos jurídicos, como um todo, não se limita a anotações e/ou discurso do agente fiscal, porquanto estribada em suporte documental. O conjunto probatório carreado aos autos pela autoridade tributária é hábil para gerar convicção a respeito da prestação de serviços remunerados pelas pessoas físicas.

Em vista disso, a notificação de lançamento está instruída com os elementos de prova suficientes para a comprovação dos ilícitos, transferindo o ônus probatório para a empresa no exame do mérito da autuação.

Reclama a recorrente que não teria como se defender do lançamento fiscal. Não é verdade, já que a escrituração mantida pelo sujeito passivo com observância das disposições legais tem o condão de fazer prova a seu favor dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza.

Contudo, no presente caso, os livros contábeis da recorrente são dotados de irregularidades que comprometem à sua utilização como prova eficaz do movimento real da remuneração de todos os segurados empregados e autônomos que prestaram serviços à empresa no período fiscalizado.

Documento nato-digital

Eventual dificuldade da empresa na produção probatória não é fruto da estrutura do lançamento fiscal, mas sim da credibilidade da sua escrituração contábil para refutar os fatos geradores descritos pela fiscalização.

Em síntese, não procede o argumento de carência probatória para extirpar uma parte do lançamento fiscal. Para todos os valores lançados recai sobre a empresa autuada, considerando a ampla faculdade probatória de que dispõe, a tarefa de desconstituir os fatos que se lhe imputa.

(ii) Invalidade formal do lançamento fiscal

Assevera a recorrente que o ato administrativo de lançamento é caracterizado pela deficiência de motivação e capitulação legal genérica. Na sua ótica de avaliação, o lançamento fiscal não contém elementos para determinar com segurança a natureza da infração tributária nem o fundamento legal.

Eis um resumo do recurso voluntário, nesse tema (fls. 441):

> (...)
>
> Em razão do exposto a conclusão que se pode chegar é que:
>
> 1 - O Auto de Infração não contém a clareza mínima necessária exigida pelo art. 50 da Lei 9.784/99;
>
> 2 - A capitulação da infringência, tal como consta do Auto de Infração, é genérica;
>
> 3 - O Auto Infração desprovido de precisão da acusação e da capitulação impede ao Contribuinte não somente a defesa com precisão, mas, muito antes, impede até mesmo o conhecimento preciso da razão da acusação. Gera cerceamento do direito de defesa.
>
> (...)

Não lhe assiste razão.

É suficientemente cognoscível a motivação do lançamento fiscal, com identificação das situações fáticas, vinculadas aos pagamentos realizados pela empresa a segurados empregados e contribuintes individuais pela prestação de serviços remunerados, a partir de recibos de prestação de serviços e/ou histórico contábil de pagamento. Sob a ótica do agente fazendário, os valores apurados integram a remuneração do trabalhador para fins de incidência de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros.

O denominado "Relatório de Lançamentos", com os esclarecimentos adicionais do "Relatório de Diligência Fiscal", permitem a compreensão de todos os fatos motivadores do lançamento de ofício (fls. 27/41 e 367/380).

Os dispositivos legais que sustentam a exigência do crédito tributário, composto do principal, juros de mora e multa de ofício, estão detalhados no Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD), que constitui um anexo da NFLD nº 37.048.706-0 (fls. 42/45).

Documento nato-digital

Para qualquer lançamento fiscal, como norma individual e concreta, é imprescindível conjugar a descrição dos fatos pela fiscalização e os dispositivos da legislação tributária. A falta de individualização da fundamentação legal no próprio texto do relatório fiscal não implica cerceamento de defesa quando ocorre a identificação dos fatos geradores do lançamento fiscal e, em relatório separado, o detalhamento da legislação aplicável a eles.

No caso em exame, procedeu-se à indicação dos dispositivos legais, segundo o momento de ocorrência do fato gerador, assim como a especificação da matéria tributária. Por consequência, restou garantido o exercício do direito de ampla defesa administrativa.

À vista disso, não se cogita de nulidade quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento de ofício.

(iii) Nulidade da decisão de primeira instância

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância pela negativa de apreciação conjunta dos processos formalizados em nome do sujeito passivo no mesmo procedimento fiscal.

Durante a ação fiscal, foram lavrados diversos autos de infração e notificações fiscais contra a empresa. Porém, a constituição do crédito tributário não tem fundamento em fato idêntico ou nos mesmos elementos de prova, de sorte que a reunião dos processos administrativos, como um todo, não se mostra indispensável para manter a congruência decisória na apreciação da matéria litigiosa (fls. 59/60).

Em contrapartida, é recomendável a análise conjunta de autuações fiscais quando restar caracterizada a intima conexão entre elas, cujo julgamento de um dos processos possui efeito reflexo imediato em outro.

É a hipótese do auto de infração lavrado pelo descumprimento de obrigação acessória correlata ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias.

No presente caso, a autuação pelo fato gerador principal, através da NFLD nº 37.048.706-0, ora em análise, provocou também a lavratura do Auto de Infração (AI) nº 37.134.562-6, decorrente da falta de declaração das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais em GFIP. O auto de infração é integrante do Processo nº 18329.000220/2007-81.

Ocorre que o Processo nº 18329.000220/2007-81, referente à obrigação acessória correlata, encontra-se com decisão definitiva no âmbito administrativo, consubstanciada no Acórdão nº 9202-005.754, de 31/08/2017, onde se garantiu à empresa autuada a ampla defesa e o contraditório em todas as fases do contencioso fiscal.

Ao final do feito administrativo, foi dado provimento parcial para reconhecer a decadência do crédito tributário até o mês de novembro/2001 e, além disso, determinar a retroatividade benigna da multa em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Documento nato-digital

Logo, no atual estágio do contencioso fiscal, é inviável a reunião dos processos conexos para julgamento em conjunto, visto que impossível retroagir para desfazer atos administrativos válidos.

À época da decisão recorrida, a Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, disciplinava a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal. Não havia previsão para intimação do dia, local e hora do julgamento em primeira instância ao patrono da empresa autuada.

Uma vez respeitados os atos normativos vigentes sobre a matéria, inadmissível a pretensão de anular a decisão proferida, com determinação de retorno dos autos para novo julgamento.

Por ocasião da impugnação, a empresa pediu a realização de perícia contábil. Reproduzo seu propósito (fls. 91/92):

> (...)
>
> Com já foi amplamente relatado na argüição das preliminares, na identificação dos fatos e na aplicação do direito, a IMPUGNANTE foi prejudicada em sua defesa, primeiro pela não capitulação legal da norma infringida, e segundo pela controvertida sistemática de apuração das bases de cálculo ora com a utilização da contabilidade da empresa ora com base nos documentos coletados e com a desconsideração desta mesma contabilidade, fatos estes que por si só já justificam o pedido de PERÍCIA CONTÁBIL.
>
> Perícia que, por ser imprescindível ao esclarecimento da base de cálculo das contribuições, desde logo é requerida nos termos do art. 16 inc. IV do Dec. 70.235/72 com a perquirição dos seguintes quesitos abaixo relacionados, indicado nos termos do dispositivo legal mencionado e Perito Contador Sr. Ben-Hur Risso Xavier, CRC-RS 062550/0-0, com escritório profissional na Rua Cel. Bordini 689 sala 503, em Porto Alegre, RS, CEP 90440-001:
>
> > 1) Excluindo-se da base de cálculo da presente autuação os valores pagos pela IMPUGNANTE como auxílios para a educação de seus empregados qual seria a nova base de cálculo do encargo previdenciário mês a mês.
> >
> > no art. 38 da Lei 9.784/99 "verbis".
>
> (...)

Pois bem. O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou a análise de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide (art. 18, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

É evidente que a decisão de primeira instância indeferiu o pedido de perícia, mesmo que de forma implícita, levando-se em consideração os fundamentos do acórdão recorrido para afastar as questões preliminares.

Documento nato-digital

Com efeito, a decisão de piso entendeu pela inexistência do cerceamento de defesa, visto que os fatos geradores estavam plenamente identificados no relatório de lançamentos, com discriminação de todos os pagamentos, garantidos a ampla defesa e o contraditório.

Desse jeito, a sistemática de apuração da base de cálculo utilizada pela fiscalização tributária, a partir de recibos de pagamento e/ou registros nos livros contábeis, não justifica, por si só, o pedido de perícia contábil, diante da concepção da ausência de vícios no lançamento fiscal.

O raciocínio do acórdão de primeira instância está adequado, já que a identificação da base de cálculo para a exclusão de auxílios de estudos e formação profissional aos segurados empregados é matéria que prescinde da realização de perícia.

Para demarcar a parte do levantamento fiscal a esse título, é bastante o confronto entre o "Relatório de Lançamentos" e o "Relatório de Diligência Fiscal", de onde se extraem os nomes dos trabalhadores, os valores e as competências a que se refere o crédito tributário correspondente. Obtém-se a base de cálculo através de simples operações aritméticas de adição ou subtração (fls. 27/41 e 367/380).

Mérito

No mérito, o recurso voluntário não apresenta contestação específica contra o lançamento das remunerações pagas aos contribuintes individuais (autônomos).

Quanto aos segurados empregados, aduz a recorrente que o valor pago pela empresa a seu funcionário como auxílio para cursos e auxilio escolar não pode ser enquadrado como parcela remuneratória, por não retribuir o trabalho efetivo nem complementar o salário contratual. Configura investimento na qualificação profissional do trabalhador, caracterizando verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Pois bem. Conforme bem asseverou o acórdão de primeira instância, os valores relativos a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa somente não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando destituídos da finalidade de substituição da parcela salarial e desde que disponíveis a todos os empregados e dirigentes.

Transcrevo a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento fiscal:

> 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

Documento nato-digital

> utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;
>
> (...)

Entretanto, consignou a autoridade fiscal que o auxílio financeiro não foi ofertado a todos os empregados da empresa, e sim para poucos, em contrariedade, portanto, à redação expressa da lei vigente à época do pagamento da utilidade ao trabalhador para afastar a sua natureza salarial.

Eis as palavras do agente fiscal (fls. 53):

> (...)
>
> 7 — Também pagou auxilio escolar a seus empregados ou a empregados da empresa L M da Rocha Freitas, o que foi considerado como gratificação salarial, por tal auxilio não estar disponível a todos empregados da empresa e sim a poucos.
>
> (...)

No contencioso administrativo fiscal, a recorrente não desfez a premissa do agente lançador, comprovando que todos os segurados empregados e dirigentes da empresa tinham acesso ao benefício educacional, ou disponível a setores específicos, segundo a natureza e finalidade dos cursos de capacitação e qualificação.

Em relação aos dispêndios com a educação profissional dos segurados empregados, no âmbito da incidência das contribuições previdenciárias, a Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, alterou a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, para deixar de exigir o cumprimento do requisito de extensão do benefício à totalidade dos funcionários e dirigentes da empresa.

Nada obstante, a alteração legislativa não teve caráter interpretativo, tampouco dispõe sobre aplicação de penalidade. Em consequência, seus efeitos são prospectivos, para o futuro, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

> Art. 144. 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.
>
> § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
>
> (...)

A propósito, a legislação trabalhista não considera salário a utilidade concedida pelo empregador relacionada à educação, que inclui a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

Documento nato-digital

Para melhor avaliação do dispositivo de lei, reproduzo abaixo o inciso II do § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943:

> Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por fôrça do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.
>
> (...)
>
> § 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:
>
> (...)
>
> II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;
>
> (...)

Acontece que sua força normativa está restrita à esfera trabalhista, conforme previsto no § 2º do art. 458 da CLT. Quando o legislador pretendeu também excluir a utilidade recebida pelo empregado da base de cálculo da contribuição previdenciária, deixou a determinação explícita no próprio texto da lei trabalhista.

Senão vejamos o § 5º do mesmo artigo da CLT, que trata do valor relativo à assistência médica e odontológica:

> Art. 458 (...)
>
> § 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:
>
> (...)
>
> IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;
>
> (...)
>
> § 5º O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Como antes ressalvado, o lançamento do crédito tributário conexo de obrigação acessória do AI nº 37.134.562-6, formalizado no Processo nº 18329.000220/2007-81, teve decisão definitiva na esfera administrativa.

Assim, com relação aos fatos geradores do presente lançamento de obrigação principal, inclusive parcelas de auxílio-educação e formação profissional, restou mantida a penalidade pela falta de inclusão dos dados em GFIP.

Documento nato-digital

A empresa não contestou naquele processo o mérito da irregularidade apontada pela fiscalização, mas se limitou a arguir a decadência parcial do lançamento do crédito tributário e postular a redução da penalidade aplicada, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Acolhendo os termos da decisão definitiva deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o contribuinte optou por liquidar o saldo remanescente do débito. Aliás, o contribuinte levou as questões decididas à apreciação do Poder Judiciário, que manteve a linha interpretativa administrativa. [1]

Em caráter imutável, restou decidido que o contribuinte apresentou a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, aliás com posterior quitação do débito pelo autuado.

Nesse cenário, a eventual exclusão de valores no lançamento de obrigação principal, ora em exame, também levaria ao descompasso das decisões administrativas com base nos mesmos fatos.

Por derradeiro, quanto ao pedido de redução da multa aplicada, a Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou a legislação previdenciária, inclusive no tocante às penalidades pelo descumprimento de obrigação tributária.

Para efeito de avaliação da retroatividade da lei mais benéfica em matéria de penalidade, há entendimento pacificado no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme o enunciado sumulado abaixo:

> 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 n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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 n° 9.430, de 1996.

Observado o critério acima, a retroatividade benigna em matéria de penalidade nos lançamentos de ofício relacionados às exigências de contribuições previdenciárias, e da multa correlata pela falta de declaração dos fatos geradores em GFIP, com aplicação de sanção pecuniária mais favorável ao autuado, será implementada a partir de cálculo efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, no momento do pagamento ou do parcelamento dos débitos.

Confira-se, nesse sentido, a ementa do Acórdão nº 9202-005.568, de 28/06/2017, de lavra da 2º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[1] Procedimento Comum nº 5000314-98.2018.4.04.7106/RS, com tramitação na 1ª Vara da Justiça Federal de Santana do Livramento (RS).

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/08/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 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 nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

No caso em apreço, a comparação das multas tomará em consideração os lançamentos fiscais conexos de obrigação principal e acessória, formalizados através da NFLD nº 37.048.706-0 e do AI nº 37.134.562-6, respectivamente.

Os juros de mora não têm caráter de penalidade, aplicando-lhes a legislação vigente na data da sua incidência sobre o crédito tributário em atraso.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess

Documento nato-digital