



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

Processo nº 10380.013296/2007-30
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.366 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL CHRISTUS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não constitui cerceamento de defesa, quando do indeferimento da produção de prova pericial em desacordo com o art. 16, IV do Decreto n. 70.235/72, bem como o recorrente não demonstrar sua necessidade.

DECADÊNCIA.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

BOLSA DE ESTUDO AOS FILHOS OU DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Deve incidir contribuição previdenciária em relação à bolsa de estudo fornecida em favor dos filhos ou dependentes dos funcionários ou sócios, ante a ausência de previsão legal em sentido contrário.

MULTA DE MORA.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência parcial de 12/2001 a 09/2002, com base no Art. 150, § 4º, do CTN. No mérito, por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Cid Marconi Gurgel de Souza, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (DEBCAD n. 37.131.586-7), emitida em 29/10/2007, cuja notificação ocorreu em 30/10/2007 (fl. 01), lavrada em face do INSTITUTO EDUCACIONAL CHRISTUS LTDA, no valor de R\$ 77.123,05 (setenta e sete mil, cento e vinte e três reais e cinco centavos), referente as contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre os valores de bolsas de estudo disponibilizadas aos segurados empregados, correspondentes à parte do empregado, conforme artigo 20, da Lei n. 8.212/91; da empresa; previstas no artigo 22, inciso I da Lei n. 8.212/91, àquelas destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, previstas no artigo 22, inciso II da Lei n. 8.212/91 e as relativas a outras entidades (Salário-Educação, INCRA, SESC, SEBRAE), previstas no artigo 94 da Lei n. 8.212/91. Também estão incluídos os valores de contribuições previdenciárias incidentes sobre as bolsas de estudo disponibilizadas aos contribuintes individuais sócios, correspondentes à parte da empresa, conforme artigo 22, inciso III da Lei n. 8.212/91, e, no que couber, parte dos segurados, conforme artigo 4º da Lei n. 10.666/2003 e do artigo 216, inciso I, alínea “a” do Decreto n. 3.048/99 que aprovou o Regulamento da Previdência Social — RPS.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 126/131, as remunerações correspondem às bolsas de estudo disponibilizadas aos filhos dos segurados empregados e contribuintes individuais (sócios).

As citadas remunerações foram auferidas indiretamente, nos termos do art. 33, § 3º da Lei n. 8.212/91, tendo em vista que a Recorrente não atendeu às intimações da Fiscalização para que apresentasse a relação de alunos bolsistas, da relação de bolsas concedidas a filhos e/ou dependentes de professores, dos relatórios escolares, dos livros de registro de matrículas e da relação de matrículas.

A Fiscalização compreendeu as competências entre 04/2000 a 12/2006.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 193/219.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), por meio da 5ª Turma da DRJ/FOR, prolatou o Acórdão nº 08-14.220, de fls. 222/231, mantendo procedente em parte o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. STF.CTN.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, através da Súmula Vinculante nº 8, pela inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos

estabelecido nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Aplicar-se-á, assim, o prazo geral de ,5 (cinco) anos determinado pelo CTN.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO DE FILHOS DE SEGURADOS EMPREGADOS E DE SÓCIOS.

As bolsas de estudos fornecidas a filhos de segurados empregados não estão contidas entre as parcelas excluídas da base-de-cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações desses segurados, conforme se depreende do disposto na Lei nº 8.212/91, art. 22, I e § 2º, art. 28, I e §9º. Constitui pró-labore indireto: dos sócios bolsa de estudo concedida a seus filhos.

AFERIÇÃO INDIRETA.. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recua ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo empresa . ou ao segurado o ônus da prova em contrário (Lei nº 8.212/91, art. 33, §3º).

Lançamento Procedente em Parte”

DO RECURSO

Inconformada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 262/272, com os seguintes argumentos, em síntese:

Inicia resumindo a lide.

Do cerceamento do direito de defesa

A Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão pelo indeferimento do pedido de prova pericial, tendo em vista que a DRJ, ao negá-la, limitou-se a dizer que os requisitos contidos no art. 16, IV do Decreto n. 70.235/72 não foram atendidos; sendo a prova pericial de suma importância para o caso concreto, tendo em vista a realização da aferição indireta (arbitramento).

Alega que a Fiscalização na aferição desconsiderou aspectos importantes como o fato de que nem todos os filhos em idade escolar estudam na instituição da Recorrente, assim como não foram considerados os valores das mensalidades dos bolsistas.

Sustenta que para a constatação desses equívocos não basta a apresentação de documentos, mister se faz a realização da perícia, para que seja analisada a verificação de toda a escrita fiscal, afim de evitar as dúvidas, vedadas pelo Direito Tributário, ante o princípio da estrita legalidade.

A Administração Pública está obrigada a adotar o princípio da verdade material, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/72. Traz doutrina para ao final requerer a nulidade, vez que o pedido de prova pericial não poderia ser negado “*sob o singelo fundamento de que não foram preenchidas as devidas formalidades.*”

Quanto à decadência do direito de lançar

A Recorrente entende que deve ser aplicada a decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, vez que houve pagamento a título de contribuição previdenciária e mesmo que não houvesse, no caso em tela deve ser aplicada a decadência nos citados termos.

Traz jurisprudência e ao final conclui que decaiu o período compreendido entre janeiro de 2000 a setembro de 2002.

Quanto ao mérito

A Recorrente sustenta que o entendimento da DRJ, no sentido de que as bolsas de estudos concedidas a filhos de empregados devem ser consideradas como salários indiretos não merecem guarida, tendo em vista que o auxílio não é destinado a retribuir o trabalho, como preceitua o art. 28, I, § 9º, “t” da Lei n. 8.212/91.

O auxílio serve apenas para permitir o trabalho daqueles que não podem deixar seus filhos em outras instituições, dando maior satisfação ao funcionário pois está próximo ao filho-aluno, segurança à sociedade quanto a qualidade do ensino prestado pela instituição, vez que “se os serviços de ensino prestados são tão bons, porque os próprios filhos dos professores e dirigentes estudariam em outras instituições?”

Traz jurisprudência do STJ no sentido de que o auxílio-educação concedido aos filhos dos empregados não possui natureza jurídica de salário.

Quanto ao inválido arbitramento

A Recorrente repete os mesmos argumentos do tópico “Do cerceamento do direito de defesa”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 274, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente entende que teve cerceado o seu direito à ampla defesa em face do indeferimento da produção de prova pericial.

Ocorre que, para o deferimento da produção de prova pericial, mister se faz que realmente haja necessidade da sua produção, que nos autos haja algum ponto controvertido que precise ser esclarecido. Nesse sentido, lecionam Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, pág. 295), *verbis*:

“De fato, a perícia tem sido muito utilizada para esclarecer dúvidas técnicas, como, por exemplo, a composição química de determinado produto, para dirimir dúvidas quanto à melhor classificação fiscal para fins de cobrança do IPI. No caso de documentos fiscais, em que pairam dúvidas sobre a ocorrência de falsificação, a perícia é igualmente necessária quando somente um técnico especializado puder se manifestar sobre a matéria, indicando os elementos que o levaram a sua conclusão.”

E complementa na página 296, *verbis*:

“Caso a autoridade julgadora entenda ser desnecessária a perícia, tem o dever de, expressamente, motivar sua recusa sob pena de ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância.”

Nesse sentido segue a jurisprudência, *verbis*:

Acórdão n. 104-21.032, sessão de 13/9/05. Ementa: PAF – Pedido de Realização de Diligência e Perícia – Indeferimento – A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide. Publicado no DOU em 18/4/06.

Ademais, o indeferimento da perícia requerida, deu-se em face de ter sido feito em desacordo com a legislação regulamentadora do Processo Administrativo Fiscal -

PAF, consoante disposição do art. 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72. Nesse sentido, segue a jurisprudência do CARF, *verbis*:

*Tipo Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO (RV) Tributo / Matéria
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL*

Data Julgamento 17/12/2008 N.º do acórdão 108-09775

Cons. Relator **ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO**

Decisão do colegiado: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (Relator) e Cândido Rodrigues Neuber, que limitavam a multa isolada por falta do recolhimento da estimativa ao tributo devido.

Designado o Conselheiro Nélson Lósso Filho para redigir o voto vencedor. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Irineu Bianchi e Karem Jureidini Dias.

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EXERCÍCIO: 2001, 2002, 2003, 2004

$$(\dots)$$

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO -
Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado. (grifo nosso)

Não obstante as razões acima, a aferição indireta se deu em consonância com a legislação vigente, qual seja, de acordo com o art. 33, § 3º da Lei n. 8.212/91, ante a negativa da Recorrente em apresentar a documentação solicitada. Razão pela qual, não estava desincubida de provar o alegado.

Pelos motivos expostos, não há que se falar em cerceamento de defesa, ante ao indeferimento da prova pericial.

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus

respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

***CTN - Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)*

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

***CF/88 - Art. 103-A.** O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

O presente caso importa a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, pois, da análise do Discriminativo Analítico de Débito – DAD, especificamente nas fls. 06, 07, 15, 17, 18, 19, 20 e 21, verifica-se que houve pagamento parcial da Contribuição Previdenciária em várias competências, assim como, analisando o Termo de Encerramento da

Ação Fiscal – TEAF, na fl. 120, a Fiscalização destaca que examinou “Comprovantes de Recolhimentos”, fatos esses suficientes para a aplicação da decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Após o julgamento da DRJ, o período de apuração permaneceu em relação às competências compreendidas entre 12/2001 a 12/2006. A notificação ocorreu em 30/10/2007.

Logo, o prazo decadencial ocorreu em relação ao período compreendido entre 12/2001 a 09/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explicado.

DO MÉRITO

A Recorrente foi autuada por não incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores correspondentes à bolsa de estudo fornecida aos filhos e/ou dependentes dos segurados empregados e individuais.

Em relação à Bolsa de Estudo, assim disciplina a alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

Art. 28 (...)

(...)

§ 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; (grifo nosso)

Da análise da citada legislação, constata-se que apenas os valores destinados à qualificação dos funcionários não devem incidir contribuição previdenciária.

Ademais, a Câmara de Recursos da Previdência Social – CSPS, já se manifestou nesse sentido, *verbis*:

EMENTA: PREVIDENCIARIO. CUSTEIO. NFLD.BOLSAESCOLA. SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDENCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA. HIPOTESE NAO PREVISTA NAS ISENÇÕES DO § 9º DO ART. 28 DA LEI 8.212/91.

I - Os subsídios concedidos a título de bolsa escola, aos filhos ou dependentes dos empregados da empresa, integram o conceito de salário-de-contribuição, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses isentivas previstas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

RECURSO CONHECIDO E NAO PROVIDO.

04ª - CaJ - Quarta Câmara de Julgamento (CRPS - 35395002518200284 - 20/09/2004)

Portanto o pleito da Recorrente carece de previsão legal.

MULTA DE MORA

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.**

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo), para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) 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;

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

CONCLUSÃO

Do exposto, **julgo procedente em parte** o recurso para reconhecer a decadência do período compreendido entre 12/2001 a 09/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, assim como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto