



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.003932/2008-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.014 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO DE ENSINO OCTAVIO BASTOS - FEOB
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. GARANTIA RECURSAL. INEXIGIBILIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE. ENUNCIADO Nº 21. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. APLICÁVEL.

A admissibilidade do recurso voluntário independe de prévia garantia recursal em bens ou dinheiro.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF.. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. FORNECIMENTO. DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 149. INAPLICÁVEL.

Os dispêndios com “bolsa de estudo” compõem o salário-de-contribuição dos empregados e dirigentes da contratante quando disponibilizados aos respectivos dependentes, e não propriamente aos trabalhadores contratados

UTILIDADES. PREVISÃO. LEI. CONTRATO. CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. ISENÇÃO EXPRESSA. INEXISTENTE. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O fato de determinado benefício está previsto em lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho, por si só, não tem o condão de afastar a incidências das contribuições sociais previdenciárias sobre ele incidentes. Afinal, referida desoneração carece de previsão legal expressa nesse sentido.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. INFORMAÇÃO MENSAL. AUSENTE. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, devendo a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, identificar e cobrar a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação, correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Thiago Duca Amoni (suplente convocado), que deram-lhe provimento. O conselheiro Thiago Duca Amoni manifestou intenção em apresentar declaração de voto. Entretanto, reportada declaração deve ser tida como não formulada, eis que não apresentada dentro do prazo regimental, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2402-011.014 - 2ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.003932/2008-53

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquela destinadas ao SAT/RAT.

Autuação

A Recorrente deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre os salário indiretos por ela pagos aos segurados empregados a título de Bolsa de Estudo e a remuneração dos contribuintes individuais, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fl. 74):

1.5. O presente relatório foi subdividido em tópicos, referindo-se cada um deles a uma espécie de levantamento, aos quais foram atribuídos códigos distintos: **a) BED - Bolsa de estudo dependentes: b) FP5 - Contribuinte Individual**, com o objetivo de proporcionar ao contribuinte a clara identificação da natureza dos débitos, elementos examinados, alíquotas aplicadas e fundamentos legais.

(Destaque no original)

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 14-25.746 - proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/RPO (processo digital, fls. 1.212 a 1.214):

Por não concordar com os termos da autuação, a autuada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, que não pode prosperar a integração no salário de contribuição, das bolsas de estudo concedidas pela empresa. Transcreve jurisprudência sobre o assunto. Menciona o disposto no artigo 458, §2º, II da CLT, alterado pela Lei nº 10.243/01, que excluiu formalmente a educação do rol de benefícios que integram a remuneração do empregado. Por se tratar de lei posterior, entende ter a mesma revogado a Lei nº 8.212/91.

Que as normas de direito previdenciário não podem alterar conceitos definidos pelas normas de direito privado, em virtude do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Além disso, menciona que a hipótese se amolda ao disposto no artigo 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/91.

Aduz que a conduta da Receita Federal constitui afronta direta e literal à Constituição Federal, pois nega vigência à cláusula de Convenção Coletiva de Trabalho, contrariando o disposto no artigo 7º, XXVI da Constituição Federal.

Quanto aos pagamentos realizados a contribuintes individuais, aduz a procedência em parte desse lançamento, já que alguns pagamentos foram efetuados em razão de promoção, na qual a impugnante concedia a importância de R\$25,00 ao aluno, em razão da indicação de pessoas para fazer o vestibular.

Solicita a emissão de guia para recolhimento da contribuição devida incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que relaciona (fls. 313).

Caso não sejam acolhidos os argumentos expostos, a impugnante requer a utilização da legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores em relação à multa aplicada, nos termos do artigo 292, I, combinado com o artigo 284 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Apresenta argumentos acerca da multa aplicada em Auto de Infração de Obrigação Acessória, os quais não guardam relação com a autuação em tela.

Requer, finalmente, a improcedência da autuação, para que seja determinado o cancelamento do Auto de Infração em comento. Caso não seja esse o entendimento adotado, requer a retificação do Auto de Infração, de modo que a aplicação da multa nele constante leve em consideração a legislação vigente à época do fato gerador.

Julgamento de Primeira Instância

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.210 a 1.218):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO. VERBAS INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição a bolsa de estudo concedida a dependentes de empregados, bem como a alunos matriculados em curso superior de pós-graduação, destinadas a retribuir os serviços prestados na qualidade de residentes em medicina veterinária.

Integra a base de cálculo de contribuição previdenciária a importância paga a pessoa física (contribuinte individual), constante em recibos de pagamento.

Impugnação Improcedente

(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.228 a 1.274):

1. Aduz que, com a vigência da Lei n.º 10.243, de 19/6/2001, o art. 458, §2º, II da CLT excluiu a educação do rol de benefícios que integram a remuneração do empregado.

2. Salienta que a bolsa de estudo universitário enquadra-se na hipótese de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212, de 1991.

3. Firma o entendimento de que manifestado benefício consta da Convenção Coletiva de Trabalho, razão por que, em suas palavras, o caso em apreço afronta o art. 7º, inciso XXVI, da CF/88, bem como o art. 110 do CTN.

4. Firma a inconstitucionalidade da exigência de depósito recursal.

5. Subsidiariamente, requer a aplicação de penalidade mais benéfica introduzida pela Lei nº 11.941, de 27/5/2009.

6. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 8/10/2009 (processo digital, fl. 1.222), e a peça recursal foi interposta em 21/10/2009 (processo digital, fl. 1.228), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e garantia recursal

A lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, art. 126, § 1º, preconizava o depósito prévio como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretendesse discutir crédito previdenciário. Na mesma linha, a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, incluiu igual exigência no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sendo convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que manteve reportada condição de admissibilidade.

Contudo, o STF vinha declarando a inconstitucionalidade de reportada exigência em sede de controle difuso, sob o entendimento de que o direito à ampla defesa e ao contraditório estava, por ela, sendo afetados.

Na sequência, a Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, art. 19, inciso I, revogou a condição de garantia recursal exigida para a discussão do crédito previdenciário, sendo convertida na Lei nº 11.727, de 23 de julho de 2008, a qual manteve referido afastamento, em seu art. 42, *verbis*:

Medida Provisória nº 413, de 2008:

Art. 19. Ficam revogados:

I - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991; e

Lei nº 11.727, de 2008:

Art. 42. Ficam revogados:

I – a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;

Por fim, o entendimento da Egrégia Corte restou pacificado mediante o Enunciado nº 21 de Súmula Vinculante, emitido em 29 de outubro de 2009, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “a”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Súmula Vinculante nº 21 do STF:

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

Ante o exposto, não mais há de se cogitar acerca da exigência de prévia garantia recursal como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretenda discutir crédito tributário de qualquer origem. Logo, a interposição tempestiva do recurso voluntário, mantém a suspensão da exigibilidade do correspondente crédito tributário, exatamente como preconiza o art. 151, inciso III, do CTN, nestes termos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei

ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Bolsa de estudo

No plano constitucional, as contribuições previdenciárias incidentes no cenário da relação laboral atingem a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, ao respectivo prestador, ainda que sem vínculo empregatício, exatamente como prevê o art. 195, incisos I, alínea “a”, e II, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, [...]

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. No entanto, seu §9º, alínea “t”, **na redação vigente à época dos fatos geradores**, isentava as contribuições vertidas pelo empregador para custear a **educação dos empregados**, nestes termos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (destaquei)

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso XIX, também **na redação vigente à época dos fatos geradores**, replica exatamente o que está posto na transcrição precedente. Confira-se:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;

[...]

(Destaque nosso)

Contextualizada a legislação aplicável, passaremos propriamente ao enfrentamento da questão posta.

Consoante visto no excerto do Relatório da Fiscalização ora transcrito, os valores pagas na rubrica “Bolsa de estudo” compuseram a base de cálculo das contribuições apuradas, tão somente porque dito benefício não foi fornecido aos empregados, e sim aos seus dependentes (processo digital, fls. 76 e 80):

2.2.1 Na ação fiscal desenvolvida junto à empresa acima identificada, foram apuradas remunerações na forma de utilidades (Bolsas de Estudo) fornecidas pela empresa aos dependentes dos empregados e caracterizada pela fiscalização como verbas salariais indiretas; tornando-se esses pagamentos integrantes do salário-de-contribuição dos funcionários para fins previdenciários, de conformidade com o que define o artigo 214, do Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999, assim transcrito:

[...]

2.4.4 Portanto verifica-se que o valor relativo a plano educacional (Bolsa de Estudo) que não integra o salário-de-contribuição é somente para os empregados e **não sendo extensiva aos seus dependentes.** (destaquei)

O Julgador de origem manteve integralmente o crédito constituído, sob o mesmo fundamento, qual seja: o benefício não ter sido fornecido aos empregados, e sim aos seus dependentes. Confira-se (processo digital, fl. 1.216):

No presente caso, as bolsas de estudo **foram concedidas aos dependentes dos segurados, fato não abrangido pela isenção** estabelecida no dispositivo em comento e por esse motivo, integram o salário de contribuição para fins previdenciários. (destaquei)

A Recorrente firma o entendimento de que aludida contribuição não incide sobre a “bolsa de estudo” sob os pressupostos de que, com a vigência da Lei n.º 10.243, de 19/6/2001, o art. 458, §2º, II, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) excluiu a educação do rol de benefícios que integram a remuneração do empregado. Nesse pressuposto, assevera que reporta utilidade enquadra-se na hipótese de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212, de 1991, vide excerto que ora transcrevemos (processo digital, fls. 1.234, 1.250, 1.252 e 1.256):

8. Nos termos do artigo 458, § 2º, II da CLT, a educação foi excluída do salário dos empregados. Vejamos.

[...]

13. Vale destacar, por oportuno, que o dispositivo que excluiu a educação da remuneração do empregado entrou em vigor a partir da publicação da Lei nº 10.243, de 19.6.2001 que alterou o artigo 458 da CLT.

14. Com efeito, a partir dessa alteração e com a consequente exclusão das utilidades nela relacionadas como parte integrante do salário do empregado, podemos concluir que o custeio da educação pelo empregador, independentemente da forma ou extensão que esse benefício é concedido, jamais será objeto do fato gerador previsto no artigo 22, I, da Lei n.º 8.212/91.

15. Isso porque, o dispositivo sob comentário não especifica que a educação que está excluída do salário é aquela concedida exclusivamente ao empregado.

[...]

25. Não bastasse isso, o caso vertente, ao contrário do alegado no Acórdão sob recurso, também se enquadra na hipótese de isenção contida no artigo 28, § 9º, “i”, [sic] da Lei n.º 8.212/91, regulamentado pelo artigo 214, §9º, XIX do Dec. n.º 3.048/91. Vejamos.

[...]

Como se vê, a controvérsia estabelecida cinge-se quanto às referidas bolsas não terem sido fornecidas aos empregados da Recorrente, mas aos seus respectivos dependentes.

Contudo, dito entendimento não pode prosperar, tanto porque **oposto** ao que determina a legislação previdenciária como pelo fato da norma trabalhista **balizar** claramente seus próprios **efeitos fiscais**, aí não se incluindo a suposta **isenção** sob análise. A primeira, sustentada por meio dos arts. 22, §2º, e 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, regulamentada mediante o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, §9º, inciso XIX, **considerada a redação vigente à época dos fatos geradores**; a segunda, fundamentada na interpretação construída a partir da leitura dos arts. 81, 82, 457 e 458 da manifestada CLT.

Por pertinente, mencionada inferência fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, *verbis*:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos **complementares** à norma enunciada no caput do artigo e as **exceções** à regra por este estabelecida;

d) promover as **discriminações** e **enumerações** por meio dos incisos, alíneas e itens.

(Grifei)

Assim entendido, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **dizem** as normas previdenciária e trabalhista, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a elas se subsume, nos termos sequenciados, tais vertentes serão abordadas individualizadamente. Por conseguinte, citada análise terá início e finalização pela incidência tributária estabelecida na legislação previdenciária, bem como os contornos fronteiriços estabelecidos pela lei trabalhista respectivamente.

No primeiro eixo, nota-se que mencionada utilidade está incluída na regra de incidência tributária legalmente estabelecida no art. 22, inciso I, §2º, **que ora transcrevo**, cuja base tributável vem prevista no inciso I do art. 28 da lei previdenciária, eis que não excepcionada, à época, na alínea “t” do §9º deste mesmo artigo, **já transcritos precedentemente**, nestes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)

[...]

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28. (destaquei)

[...]

Ademais, entendimento semelhante abstrai-se da leitura do art. 214, inciso 10 do reportado Decreto nº 3.048, 1999, vez que dita utilidade foi paga aos dependentes, e não propriamente aos empregados da Recorrente, *verbis*:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, **quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos**, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(Destaque nosso)

No eixo seguinte, entendo que os §§ 2º, inciso V, e 5º do art. 458 da CLT, quando interpretados juntamente com os art. 457, §2º, da mesma lei, sinalizam que o comando legal ali exposto não **reflete efeitos previdenciários** acerca da mencionada utilidade. Afinal, quando assim o quis, descrito Ato Legal, expressamente, traduziu ditos comandos por meio das expressões **e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário** (art.457, §2º) e 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 (art. 458, §9º). Confira-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e **previdenciário**. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

[...]

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 força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário** as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

(Destaquei)

Como se vê, o legislador dispensou tratamento diferenciado à dita vantagem, “bolsa de estudo”, já que silente quando à suposta exclusão do crédito previdenciário dele decorrente, como o fez declaradamente, a exemplo, com a “**ajuda de custo**” (art. 457, § 2º) e o “**serviço médico ou odontológico**” (art. 458, §5º), vistos precedentemente. Ademais, cotejando supracitados preceitos juntamente com aqueles abarcados pelos arts. 81, 82 e 457, §1º (antes e após a redação atual), entende-se que o comando no sentido de que anunciadas utilidades **não serão consideradas como salário** reflete exclusivamente nos cálculos das correspondentes verbas trabalhistas, aí se incluindo a parcela paga em dinheiro (art, 82, § único), percentagens e gratificações legais, entre outras (art. 457, §1). Confira-se:

Art. 81 - O salário mínimo será determinado pela fórmula $S_m = a + b + c + d + e$, em que "a", "b", "c", "d" e "e" representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários à vida de um trabalhador adulto.

§ 1º - A parcela correspondente à alimentação terá um valor mínimo igual [...]

[...]

Art. 82 - Quando o empregador fornecer, in natura, uma ou mais das parcelas do salário mínimo, o salário em dinheiro será determinado pela fórmula [...]

Parágrafo único - O salário mínimo pago em dinheiro não será inferior a 30% (trinta por cento) do salário mínimo fixado para a região, zona ou subzona.

[...]

Art. 457 - [...]

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

Nesse pressuposto, considerando que a definição deve abranger o **todo** definido e tão **somente** ele, tratam-se de expressões e contextos distintos, como tais, devendo ser traduzidos. Afinal, as expressões **não constituem base de incidência [...] previdenciária e não integram [...] o salário de contribuição** carregam conteúdo normativo totalmente diverso daquela **não serão consideradas como salário**. Confira-se:

1. o art. 457, §2º: e **não constituem base de incidência** de qualquer encargo trabalhista e **previdenciário**;

2. o art. 458, §5º: **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. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

3. o art. 458, §2º, V: não **serão consideradas** como salário as seguintes utilidades [...] seguros de vida e de acidentes pessoais.

Do até então posto, infere-se que o dispêndio com “bolsa de estudo” compõe o salário-de-contribuição do empregado quando disponibilizado aos respectivos dependentes, e não a eles propriamente. Afinal, tratando-se da concessão de isenção, o disposto nos arts. 28, §9º, alínea ‘t’, da Lei nº 8.212, de 1991, e Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, §9º, inciso XIX, já transcritos, há de ter interpretação literal, precisamente como determina o art. 111, inciso II, do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

A propósito, tratando-se de autuação que teve por fundamento o fornecimento de utilidade aos dependentes dos empregados, e não a eles propriamente, citada controvérsia não tem amparo no Enunciado nº 149 da jurisprudência deste Conselho, que trata unicamente do lançamento motivado pelo fato do benefício referir-se a ensino superior. Confira-se:

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.

Também não pode prosperar o entendimento de que manifestado benefício consta da Convenção Coletiva de Trabalho, razão por que, nas palavras da Recorrente, o caso em apreço afronta o art. 7º, inciso XXVI, da CF/88, bem como o art. 110 do CTN. Afinal, o fato de determinado benefício está previsto em lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho,

por si só, não tem o condão de afastar a incidências das contribuições sociais previdenciárias sobre ele incidentes, pois referida desoneração carece de previsão legal expressa nesse sentido.

No caso, não se está desconhecendo a validade do caráter normativo da convenção coletiva de trabalho, que tem força de lei entre as partes dela signatárias, mas tão somente firmando o entendimento de que, por si só, não pode contrapor incidência tributária legalmente prevista. É o que se apresenta por meio do art. 176, *caput*, do CTN, *verbis*:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Disto, sem razão a Recorrente.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

Inicialmente, vale consignar que dito lançamento teve seus acréscimos legais fundamentados nos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, conforme trechos extraídos dos “FLD - Fundamentos Legais do Débito”, abaixo transcritos (processo digital, fl. 64):

601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 Competências: 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004, 01/2005 a 12/2005

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III [...]

[...]

602 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS

602.07 - Competências: 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004, 01/2005 a 12/2005

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 34 [...]

Assim sendo, citado lançamento levou em consideração, rigorosamente, as disposições legais vigentes à época.

Retroatividade benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os

arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Mais precisamente, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar da multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), decorrente do recolhimento intempestivo, mas espontâneo, das contribuições devidas, nestes termos:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

De outro, as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas incluídas art. 32-A, desde que apuradas em procedimento de ofício que trate isoladamente de tais obrigações acessórias - a não apresentação da GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões. Confira-se:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

Por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A, quando apurada em procedimento de ofício tratando do descumprimento da obrigação principal e/ou acessória. Afinal, o novo comando legal abarcou tanto a multa pelo descumprimento da obrigação principal como aquela decorrente da falta de entrega da GFIP ou quando sua entrega se deu com incorreção ou omissão, afastando-se a aplicação simultânea de tais penalidades, nestes termos:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Do até então posto, a partir da nova configuração dada à matéria, pode-se inferir acerca das referidas penalidades:

1. art. 35: trata da multa moratória decorrente do recolhimento intempestivo, **mas espontâneo**, das contribuições devidas. Por tais razões, inaplicável ao procedimento de ofício;

2. art. 32-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício isolado, que tenha por objeto a apuração do descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão);

3. art. 35-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício que apurou o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão) cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Ante o que se viu, a análise da retroatividade benigna passa, inicialmente, pelo conhecimento das penalidades apuradas no procedimento fiscal, eis que manifestado sopesamento circunscreve-se a matérias de cunho material análogo. Logo, há de se conhecer se reportada autuação se deu apenas em face do descumprimento da obrigação instrumental atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões) ou se foi cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Nessa seara, reportada retroatividade terá por parâmetro a origem da matéria autuada, se exclusivamente houve o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP ou se este se deu cumulativamente com a falta de recolhimento das contribuições não declaradas, nestes termos:

1. quando a infração teve por motivação, exclusivamente, o descumprimento dos revogados §§4º e 5º do art. 32 da citada lei (obrigação acessória referente à entrega da GFIP): o sopesamento terá por parâmetro o valor autuado e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 32-A;

2. quando dito lançamento trata do descumprimento das obrigações principal e acessória já citadas, manifestada comparação terá por parâmetro o somatório das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (art. 35, na redação anterior) e acessória (art. 32, §§4º ou 5º, na redação anterior) e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 35-A.

Ademais, trata-se de entendimento pacificado tanto na Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se vê na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Confira-se:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dito isso, salvo quanto à exceção acima replicada, depreende-se que a multa de ofício e os juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, conforme Enunciados nºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência transcritos na sequência:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Por oportuno, registre-se que no caso em análise houve o descumprimento cumulativo das obrigações principal e acessória, consoante se vê no excerto do relatório fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fl. 90):

9.1. Em decorrência da mesma ação fiscal, foram ainda lavrados os seguintes documentos:

DOCUMENTO	Nº DEBCAD	VALOR
AUTO DE INFRAÇÃO	37.187.223-5	86.998,66
AUTO DE INFRAÇÃO	37.187.224-3	189.941,76
AUTO DE INFRAÇÃO	37.187.222-7	96.864,07
AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 30	37.187.226-0	1.254,89
AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 59	37.187.227-8	1.254,89
AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 68	37.187.228-6	392.828,71
AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 69	37.187.229-4	2.948,78

A propósito, oportuno registrar o trecho da decisão de origem que ratifica reportado entendimento, nestes termos (processo digital, fl. 1.218):

MULTA DE MORA – RETROATIVIDADE BENÉFICA

Observa-se que a multa de mora foi aplicada na presente notificação com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. A presente autuação envolve as contribuições devidas referentes ao período de 01/2003 a 12/2005. Portanto, foi aplicada a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Contudo, observa-se que com o advento da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, a Lei nº 8.212/91 sofreu diversas alterações, entre elas, no artigo supra mencionado, alterando de maneira substancial a aplicação de multa por infração à legislação previdenciária. Com a inclusão do artigo 35-A na lei de custeio da Previdência Social, a multa passou a ser aplicada nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento e ausência ou inexatidão da declaração, passando a incidir o percentual de 75% (multa de ofício).

Em observância às disposições contidas no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, existindo lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato, a lei deve ser aplicada retroativamente, beneficiando o contribuinte.

Contudo, observa-se que a multa aplicada na notificação em tela é aplicada gradativamente, conforme a fase em que se encontre o processo. Da mesma forma, a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sofre reduções, conforme o momento em que o débito for quitado, compensado ou parcelado.

Considerando as disposições acima mencionadas, conclui-se que a fixação da multa aplicada depende de ato a ser praticado pelo contribuinte e só poderá ser mensurado no momento da quitação do débito.

Portanto, a verificação de qual é a penalidade é mais benéfica ao sujeito passivo só poderá ser efetuada no momento da efetiva quitação do débito, pela autoridade a quem for postulada referida quitação, possibilitando, assim, a fixação da multa conforme a fase em que se encontrar o processo.

Assim entendido, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, a unidade preparadora deverá identificar e cobrar a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória, e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da reporta Lei.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo.

Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto, devendo a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, identificar e cobrar a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação, correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz