



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.000156/2010-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.046 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO OCTACÍLIO GUALBERTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSAS DE ESTUDO PARA DEPENDENTES. SALÁRIO INDIRETO.

Constitui remuneração indireta o auxílio concedido através de bolsas de estudo, custeado pela empresa, em benefício dos dependentes de seus empregados, sendo tais valores considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias.

APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.

Com a revogação da súmula nº 119, DOU 16/08/2021, o CARF alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida a partir do art. 35 da Lei 8.212/91. Vencido o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya (relator). Designado o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim para redigir o voto vencedor na parte em que foi vencido o Relator.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (fls. (...)), que julgou procedente o lançamento decorrente de falta de recolhimento de Contribuições Sociais Previdenciárias.

Peço vênha para reproduzir o relatório produzido no acórdão recorrido:

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização (debcad (...)), referente a contribuições devidas à Seguridade Social, no valor total de R\$ (...), consolidado em (...), incidente sobre a remuneração de empregados, distribuídas entre a cota de contribuição a cargo da empresa e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

2. Em seu relatório de fls. (...), o Auditor-Fiscal informa que as contribuições ora lançadas incidem sobre os valores das gratuidades de ensino concedidas aos filhos dos segurados_ empregados (professores e administrativos) em atendimento a Convenções Coletivas de Trabalho, entendendo a autuada que tais valores não compõem a base de incidência das contribuições previdenciárias, deixando, assim, de recolhê-las, bem como de declará-las em GFIP.

3. Lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que os fatos acima descritos configuram, em tese, a prática de crime de sonegação de contribuições previdenciárias.

4. Às fls (...), anexa planilha onde constam os nomes dos segurados beneficiados, os dos alunos vinculados aos mesmos, o curso objeto da gratuidade, o percentual e o valor mensal da gratuidade.

5. Esclarece o Auditor Fiscal autuante que as infrações praticadas possuem fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/12/2008, data de entrada em vigor da MP nº 449. Por essa razão, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna, comparando-se a multa cominada pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com a imposta pela legislação superveniente.

6. Tece ainda considerações sobre prazos decadenciais, informando que não foram lançadas as competências (...), tendo em vista o marco inicial previsto no art. 150 § 4º do CTN.

Da Impugnação

A contribuinte foi intimada e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

DA IMPUGNAÇÃO

5. Notificada em (...), a empresa autuada apresentou defesa administrativa em (...), às fls. (...), alegando, em síntese:

5.1. Em conformidade com o art. 22, I, e 28, I da Lei 8.212/91, bem como com o disposto no art. 195, I, “a” da CF/88, as parcelas pagas aos empregados sem a finalidade de retribuir o respectivo trabalho não integram as bases de cálculo das contribuições.

5.2. No caso, a gratuidade de ensino concedida aos dependentes dos empregados da impugnante não pode ser tributada pelas contribuições porque não se destina a remunerar o trabalho, mas tem caráter meramente assistencial.

5.3. Aduna arestos e excertos doutrinários em abono de suas teses.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. (...)):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: (...)

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES.

As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenha relação jurídica laboral estão definidas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/9, não se incluindo entre as mesmas as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados da empresa. Os benefícios fiscais devem ser expressamente definidos, a teor do art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

As partes não podem afastar, mediante convenções particulares, a aplicação das normas imperativas de ordem pública, nas quais se enquadram as normas tributárias, nos termos do art. 123 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte, devidamente intimada da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário (fls. (...)) alegando: da não-incidência das contribuições sobre a gratuidade de ensino concedida aos filhos dos empregados da recorrente e em sede de memoriais, requereu a aplicação da retroatividade benigna com relação à multa.

Nos termos do § 1º do art. 47 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 153/2018, o presente processo é paradigma do lote de recursos repetitivos (O2.ACS.0223.REP.072).

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Da não-incidência das contribuições sobre a gratuidade de ensino concedida aos filhos dos empregados da recorrente

No caso em questão, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte e me utilizo como fundamento e razão de decidir, os argumentos lançados no voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 9202-010.535, de :

Cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação. Explico.

Como bem apontado pelo nobre Relator, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

"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;

(...)

§ 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;**

(...)" (destaques não constam do texto da lei)

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

- i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.
- ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador.

Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

"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.

(...)

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

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

II - **educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros**, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;**(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)** (destaquei)

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido, ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Aqui o cerne da minha divergência.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

(destaques nossos)

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória que, por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, a título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador restringe a fruição da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de fomento à educação após 2011. Tal afirmação merece maiores considerações, senão vejamos.

Como dito acima, **a leitura conjunta das disposições dos artigos 109 e 110 do CTN determina que a lei tributária “não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, mas pode dar-lhe tratamento tributário específico, ou seja, a lei tributária ao assumir conceitos, formas e definições do direito privado pode – sem desvirtuá-los – emprestar-lhes os efeitos tributários que entender cabíveis.** Nesse sentido, e somente nesse, recordemos o que ensina a doutrina hermenêutica: lei especial (tributária) prevalece sobre lei geral (CLT).

E é exatamente isso o que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei 12.513/11 fez ao impor limites e condições para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de promoção da educação de segurados empregados e trabalhadores avulsos, uma vez que delimitou a vantagem tributária aos valores despendidos com educação básica e educação profissional e tecnológica quando vinculadas a atuação empresarial. E mais, estabeleceu limites de valores para tal isenção.

Observe-se que, aqui, pode-se chamar de isenção, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias é limitada pela própria lei tributária. Ao reverso, no período de 2001 a 2011, trata-se de verdadeira não incidência, uma vez que a lei específica aplicável ao caso (CLT por tratar do conceito de remuneração do empregado) derogou tacitamente, lei tributária anterior, que usava conceito do direito privado alterado pela lei trabalhista.

Verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.

Diante de todo o exposto e pelos fundamentos apresentados, reconheço a procedência do recurso especial do contribuinte, dando-lhe provimento.

Portanto, dou provimento ao recurso quanto a este ponto.

A aplicação da retroatividade benigna com relação à multa.

Cabe observar a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, alínea “c”, do CTN. Feita a comparação com a multa prevista na MP nº 449/2008 (Lei 11.941/2009), a Autoridade Fiscal demonstra quadro comparativo em tabela. Por outro lado, deve ser dado provimento quanto a este pleito da Recorrente.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo então, Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo nº 16327.721425/2012-55, acórdão nº 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u>

¹ 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:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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.

<u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d)cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d)cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas, b, 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430</u>, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75% (setenta e cinco por cento)</u> sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, <u>de falta de declaração e nos de declaração inexata</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso</u>. §1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. <u>§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> §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.

--	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 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, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente

mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PFGN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da

infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, deve ser reconhecido o pleito do contribuinte para reduzir a multa aplicada para o patamar de 20%.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator designado.

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, ousa dele discordar apenas em relação ao tema

envolvendo a incidência das contribuições previdenciárias sobre a bolsa de estudos concedida aos dependentes dos empregados da contribuinte.

Gratuidades de ensino aos filhos de empregados – incidência das contribuições previdenciárias

Conforme consta do Relatório do Auto de Infração (fls. 31 e ss), a autoridade lançadora considerou os valores correspondentes às gratuidades de ensino concedidas aos filhos de segurados empregados como remunerações indiretas destes.

Entendo com razão a autoridade lançadora. É que, na época dos fatos (06/2005 a 12/2005), o art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 previa que somente não integravam o salário-de-contribuição as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

A RECORRENTE defende que os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, em linha com o art. 195 da Constituição Federal, elegeram a “retributividade pelo trabalho” como critério para incidência das contribuições previdenciárias. Desta forma, as bolsas de estudos concedidas pela RECORRENTE não seriam fatos geradores das contribuições lançadas.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE na medida que as bolsas de estudos concedidas trataram-se, inequivocamente, de uma remuneração indireta dos seus empregados, pois é notório que estes deixaram de ter uma despesa com a instrução de seus respectivos dependentes, representando um verdadeiro ganho, passível de ser quantificado, conforme feito através da planilha de fl. 43.

Alguns cursos, como o de medicina, representaram um ganho de mais de R\$ 20.000,00 no ano. E tal vantagem somente foi recebida pelo segurado justamente pelo fato deste ser empregado da RECORRENTE, sendo assim, na essência, a bolsa de estudo foi uma “retributividade pelo trabalho” do empregado.

A despeito da lógica linha argumentativa da RECORRENTE acerca do direito assegurado constitucionalmente à educação de todos os cidadãos, bem como dos precedentes judiciais apontados, entendo que o já citado art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 trata de uma hipótese de isenção tributária, uma vez que o art. 22 da mesma lei disciplina ser base de cálculo da contribuição patronal o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos sob a forma de utilidades, ainda que decorrente de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Apenas não integram a remuneração aquelas parcelas previstas na própria lei, como previsto pelo §2º do mesmo art. 22, ambos abaixo transcritos (redação vigente à época dos fatos):

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 que lhe prestem serviços, 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)

(...)

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

Como exposto, à época dos fatos, o § 9º do art. 28 apenas previa – em sua alínea “t” – que não integravam o salário-de-contribuição somente as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados. Somente em 2011, a partir da publicação da Lei nº 12.513/2011, foi que a Lei nº 8.212/91 passou a prever a possibilidade de se excluir do salário-de-contribuição a bolsa de estudo concedida a dependentes de empregados:

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, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Sendo assim, entendo tratar-se de verdadeira regra de isenção, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN:

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

(...)

II - outorga de isenção;

O tema não é novo nesta Turma, razão pela qual transcrevo, abaixo, trechos do voto proferido no acórdão 2201-009.383, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, os quais utilizo como reforço das minhas razões de decidir:

Através de uma visão panorâmica do recurso, percebe-se que a contribuinte tenta demonstrar, através de entendimentos doutrinários e / ou jurisprudenciais, o caráter social para a concessão da bolsa de estudos e que foi este o entendimento exarado pela alteração legislativa ocorrida em 2001, através da Lei 10.243/01, que alterou o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que aduz, expressamente, que as bolsas de estudos concedidas aos funcionários de escolas do tipo mantidas pela contribuinte não deveriam ser consideradas salário, portanto, não deveriam compor a base de cálculo do salário de contribuição, e se indevida a

obrigação principal, indevida também seria a obrigação acessória, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

(...)

Analisando os autos do processo, em especial o relatório fiscal, observa-se, conforme já mencionado, que o motivo da autuação foi a concessão de bolsa de estudos pela contribuinte a dependentes de seus empregados. Segundo a fiscalização, a bolsa de estudo, concedida a dependentes dos empregados não se encontra entre as utilidades enumeradas no § 9º, artigo 28 da Lei 8.212/91 e nem no § 9º do artigo 214, do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, como excluídas do salário de contribuição, pelo que então, sobre o valor relativo a esta bolsa, uma vez caracterizado como ganho habitual de trabalho, incide a contribuição previdenciária, demonstrando inclusive, que a inclusão dos dependentes, como beneficiários, deu-se apenas com o advento da lei 12.513/2011, conforme os trechos do relatório fiscal, a seguir transcritos (g.n.):

(...)

Diante da análise dos argumentos apresentados pelos atores deste processo, entendo que não assiste razão à recorrente, pois, ao analisarmos o principal argumento utilizado, ao suscitar o artigo 458 da lei 10.243/01 (*sic*), percebe-se, igualmente ao entendimento da fiscalização, que a referida lei faz menção à concessão de bolsas de estudos aos empregados e não aos seus dependentes.

(...)

Portanto, conforme exposto, corroborando com o fato de que o legislador não tinha a intenção inicial de conceder o benefício da bolsa de estudos para os dependentes, é que somente em 2011, através da publicação da Lei nº 9.513 é que previu a inclusão dos dependentes como beneficiários da bolsa de estudos para fins de exclusão da cobrança de contribuição previdenciária da empresa concessora.

Vale lembrar que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, emitiu a súmula de número 149, frisando que antes da lei 12.513/11, a exclusão da contribuição para bolsa de estudos concedida **a empregados** era motivo de dúvida apenas para os casos em que era questionado o cabimento relacionado à educação de ensino superior, conforme a referida súmula, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 149 (g.n.):

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.

(...)

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 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).

Quanto ao entendimento doutrinário, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária a ser seguida obrigatoriamente pela administração tributária ou pelos órgãos julgadores administrativos.

Pelo acima exposto, entendo que deve ser mantido o lançamento sobre a remuneração indireta (bolsas de estudo concedidas a filhos de segurados empregados).

Quanto ao tópico envolvendo a **“aplicação da retroatividade benigna com relação à multa”**, concordo com as razões expostas pelo Ilustre conselheiro relator em seu voto.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida a partir do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim