



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

Processo n° 14041.000973/2008-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.219 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CENTRO DE ENSINO UNIFICADO DE BRASÍLIA - CEUB
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

A bolsa de estudo destina-se a ressarcir os valores pagos a título de mensalidades escolares dos próprios empregados ou de seus filhos, não possuindo natureza salarial. É um incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho. Por tal razão, os valores que porventura forem expendidos a este título não devem integrar o salário de contribuição.

MULTA. RECÁLCULO.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, 1) Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso, para determinar a exclusão dos valores apurados a título de bolsas de estudo. 2) Por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 03-36.152 fls. 128/144, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada para exonerar parte do crédito tributário exigido no AI DEBCAD 37.142.150-0, cujo valor originariamente lançado equivale ao importe de R\$ 1.998.672,68 (um milhão novecentos e noventa e oito mil seiscentos e setenta e dois reais e sessenta e oito centavos) em razão do reconhecimento da decadência, nos termos do parágrafo 4º do Art. 150 do CTN, para as competências 01/2003 a 09/2003.

O Auto de Infração abrange o período de 01/2003 a 12/2006, tendo sido lavrado em 07/10/2008 e cientificado o contribuinte em 10/10/2008, almeja o recolhimento de **diferenças de contribuições previdenciárias** devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa, em razão dos fatos assim consignados no Relatório Fiscal, fls. 65/82:

10. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

10.1. Análise da Folha de Pagamento dos Segurados Empregados e Contribuintes Individuais

(...)

Os valores da folha de pagamento foram compatibilizados com os valores declarados em GFIP antes do início da ação fiscal. Foram encontrados valores não declarados em GFIP que são objeto de lançamento (...).

10.2. Análise da Folha de Pagamento dos Segurados Empregados – rubricas não tributadas pelo sujeito passivo

10.2.1. Da análise das rubricas apresentadas na folha de pagamento foram encontradas algumas rubricas que não foram consideradas como base de contribuições previdenciárias. São elas:

- a) *Rubrica 172 – DIF. 13.SALÁRIO: Os valores pagos a título de 13º salário deverão ser tributados com base no § 7º do art. 28 da Lei 8.212/91.*
- b) *Rubrica 238 – RECESSO ESCOLAR, Rubrica 331 – INDENIZAÇÃO SEMESTRAL e Rubrica 808 – ESTABILIDADE CL.21: Os valores pagos deverão ser tributados por não corresponder a nenhuma das exclusões previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.*

Vale salientar que a lista apresentada no referido artigo é exaustiva e deverá ter interpretação literal conforme doutrina pacífica no direito civil brasileiro.

O inciso VI do art. 97 do Código Tributário Nacional estipula que “Somente a lei pode estabelecer: VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

Não pode nenhum documento infralegal ou interpartes definir não incidência de contribuição previdenciária, incluindo acordos e convenções coletivas de trabalho.

10.3. Análise dos documentos, livros e arquivos contábeis

(...)

10.3.3. Analisados os lançamentos contábeis constatou-se as seguintes incongruências:

- a) Lançamentos contábeis diversos nas contas relativas à folha de pagamento cujos valores não constaram da tabela de itens prevista no MANAD. Também foram encontrados lançamentos realizados em conta diversa da de salário, valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais.*

Os valores foram apresentados ao sujeito passivo conforme item 5.5 deste relatório. Após resposta, para os lançamentos com a identificação correta da pessoa física envolvida, pelo fornecimento do CPF e nome completo, foram confrontados com os itens constantes da folha de pagamento individual de cada empregado.

O sujeito passivo realizou lançamento de fatos geradores de previdência social em contas diversas daquelas corretamente previstas no Plano de Contas da empresa, conforme detalhado no “Relatório 06 – Valores lançados na CONTABILIDADE sem identificação (NIT/CPF)

- b) Lançamentos contábeis diversos relativos a serviços prestados por pessoas físicas pagas por RPA, lançados em contas diversas. Procedida à identificação correta do prestador de serviço ocorreram duas situações:*
 - a. Quando se tratava de segurados empregados, referidos valores foram adicionados às remunerações pagas no mês e realizados os cálculos de contribuições previdenciárias devidas.*
 - b. Quando se tratava de contribuintes individuais foram cobrados como tal, agrupando-se os valores pagos dentro da competência para o cálculo das contribuições devidas pela pessoa física.*

(...)

10.4. Análise das despesas médicas contabilizadas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24.05.2001

Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR INGARI

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10.4.1. Da análise dos lançamentos contábeis realizados na conta 51021 – ASSISTÊNCIA MEDICO HOSPITALAR verificou-se a existência de vários lançamentos relacionados à assistência médica paga a diretores e alguns funcionários.

10.4.2. Tendo em vista que esses valores não foram pagos de forma homogênea a todos os empregados e que a empresa não tem plano de saúde extensivo a todos os funcionários e diretores, referidos valores foram considerada base de contribuição previdenciária nos termos da letra “q” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 (...)

10.5. Análise dos valores declarados na DIRF

10.5.1. Dos valores declarados na Declaração do Imposto Retido na Fonte constatou-se que vários não constavam da folha de pagamento ou da GFIP, além do que também não foi localizado o lançamento contábil relativo.

(...)

10.6. Descontos concedidos nas mensalidades escolares

10.6.1. Da análise dos dados apresentados pela empresa conforme itens 5.9 se verificou que vários funcionários obtiveram, para si ou para seus dependentes, descontos nas mensalidades escolares.

(...)

10.6.9. Desta forma os descontos concedidos em mensalidades escolares, denominado pelo sujeito passivo de bolsa, quando concedidos às pessoas que lhes prestam qualquer tipo de serviço, correspondem a uma contraprestação inerente à relação comercial e trabalhista criada e, portanto trata-se de remuneração indireta passível de tributação.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa apresentou Impugnação, a qual foi anexada ao processo principal nº. 14041.00972/2008-98.

DA INFORMAÇÃO FISCAL

Diante da vastidão de documentos apresentados pelo contribuinte, foi proferido despacho pela DRJ, fls. 86/87, solicitando diligência fiscal para que haja o pronunciamento do auditor notificante.

A informação fiscal, fls. 101/102, reconheceu a duplicidade de lançamentos feitos a Danilo Barbosa e demais contas, tendo elaborado planilha de exclusão dos valores indevidamente lançados, entretanto rebateu as demais alegações.

Devidamente cientificado da informação fiscal, o contribuinte apresentou sua manifestação por meio das fls. 105/126

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Brasília, DRJ/BSB, prolatou o Acórdão nº 03-36.152, fls. 128/144, acolhendo parcialmente a impugnação para exonerar o crédito tributário em razão de se ter operado a decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, excluindo-se, desta feita, as competências de 01/2003 a 09/2003, conforme ementa que abaixo é transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS.**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006.

AIOP DEBCAD nº. 37.142.150-0

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhes concedido prazo para sua manifestação, e quanto estejam discriminados nestes a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

DECADÊNCIA.

Quando se verifica a antecipação de pagamento, mesmo que parcial, por parte do contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

BOLSA DE ESTUDO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A previsão legal de exclusão do salário-de-contribuição somente é aplicável aos pagamentos de plano educacional que vise à educação básica 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 benefício.

JUROS SELIC.

As contribuições sociais arrecadadas em atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, de caráter irrelevável.

Impugnação Improcedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 166/183, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Em sede preliminar, almeja à nulidade do lançamento em razão dos seguintes fatos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/09

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. não fornecimento das planilhas de forma a possibilitar o seu manuseio e total compreensão dos cálculos efetuados pelo Auditor Fiscal;
 2. a inexistência da coluna utilizada pelo Auditor para fundamentar os cálculos e valores apurados;
 3. desconsideração das retificações promovidas pelo Recorrente antes da lavratura do Auto de Infração;
 4. ausência de fundamentação e insuficiente exposição dos fatos.
- Ausência de remuneração indireta, eis que a concessão de descontos nas mensalidades não constitui salário, nos termos do art. 458, § 2º, da CLT.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fl. 186, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DOS ARGUMENTOS DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Dos documentos em formato “xls”

A Recorrente apresentou petição, fls. 306/307 nos autos processo principal nº. 14041.00972/2008-98, anterior à Impugnação, na qual requereu a entrega das planilhas elaboradas pela auditoria fiscal no formato “xls”, alegando não ser possível a leitura de dados através do formato “pdf”, razão pela qual cercearia o seu direito de defesa.

Tal argumento, entretanto, não merece guarida. O formato como são entregues as planilhas ao contribuinte tem por objetivo evitar possíveis alterações nos dados informados pelo Auditor, eis que o formato solicitado pela Recorrente permite o fácil manuseio das informações ali contidas.

Portanto, não há que se considerar cerceamento do direito de defesa pela não entrega dos documentos em “xls”, eis que independente do formato, os dados ali consignados são os mesmos e o contribuinte teve ciência do que se tratava.

Inexistência de fundamentação quanto ao cálculo e os valores apurados

As planilhas elaboradas pela auditoria, ao contrário do que alega a Recorrente, encontra a explicação da aplicação de alíquotas e resultado dos valores apurados no Relatório Fiscal, mais precisamente em seu item 09, fls. 71/72.

Ademais, o Relatório Fiscal consigna minuciosamente todo o procedimento fiscal e todo o percurso para encontrar os valores apurados e lançados na presente autuação.

Portanto, não prospera tais argumentos da Recorrente.

Retificações realizadas após o início do procedimento fiscal

Segundo relata a Recorrente, não foram consideradas as retificações promovidas até 16/09/2008, as quais não foram inseridas nas planilhas da auditoria, razão pela qual foram indevidamente tributadas, restando, por conseguinte, a anulação da presente autuação.

É sabido, contudo, que iniciado o procedimento fiscal, quaisquer declarações ou retificações não surtiram efeitos em eventual lançamento de ofício oriundo da dita fiscalização, conforme entendimento sumulado por este Conselho, *in verbis*:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Portanto, tendo em vista que o TIAF foi lavrado e cientificado ao contribuinte em 29/01/2008, conforme fls. 177/178 do processo principal mencionado, desde a referida data não hão que ser consideradas eventuais declarações e/ou retificações posteriormente apresentadas, muito menos após a lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, é de se considerar que o Relatório 04, anexo ao Relatório Fiscal, fls. 269/272 do processo principal, foi elaborado especificamente para se proceder à comparação entre os valores apurados pela auditoria e os corrigidos durante a ação fiscal, inclusive aquelas realizadas em 16/09/2008, item 9.1.4 do Relatório Fiscal. Importa ressaltar que a empresa não procedeu a integral correção dos valores, de modo que não foi aplicada a redução prevista no § 4º do art. 35, vigente à época dos fatos geradores e das retificações.

Ausência de fundamentação e insuficiente exposição dos fatos

O Relatório Fiscal consigna minuciosamente todos os fatos que culminaram na autuação em epígrafe. Desde a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, informações obtidas pela Receita Federal, consideração dos recolhimentos apresentados pelo contribuinte até à explicação dos relatórios e créditos constituídos, com a respectiva análise dos documentos, rubricas e diferenças encontradas.

Vê-se que, pois, que a Recorrente teve conhecimento de todos os atos do procedimento fiscal, bem como estavam claros os fatos e valores apurados, o que permitiu a devida elaboração de sua defesa.

Quanto à fundamentação, inobstante o Relatório Fiscal consignar, no item 11 – dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a transcrição e indicação dos artigos que fundamentaram a autuação, há nas fls. 61/62, documento específico, denominado Fundamentos Legais do Débito – FLD, no qual é elencado todos os dispositivos legais que embasam a presente autuação, desde a competência para fiscalizar até à aplicação da multa.

DO MÉRITO

DAS BOLSAS DE ESTUDO PARA FILHOS DE FUNCIONÁRIOS E DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Uma das imputações lavradas em face da Recorrente foi oriunda da não inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores correspondentes às bolsas de estudo concedidas a seus funcionários e dependentes, nem tal informação em GFIP.

Entretanto, cabem ser feitas algumas considerações acerca desta rubrica.

A base de cálculo tomada para mensurar o valor da cotização dos segurados é denominada salário de contribuição. O salário de contribuição é grandeza fiscal pecuniária útil para a aferição da contribuição do segurado e do salário de benefício¹ e encontra-se definido no inc. I, do art. 28, da Lei n. 8.212/91:

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;** (grifamos)*

Note-se que o salário-de-contribuição tem como núcleo principal a remuneração percebida pelo empregado, englobando o salário, a gorjeta e as conquistas sociais, ou seja, benefícios obtidos sem terem correspondência com a prestação direta do serviço, normalmente oriundos de determinação legal, contrato individual ou coletivo de trabalho, como é o caso que ora se analisa.

Já se encontra devidamente pacificado que, a partir da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, a qual trouxe alterações ao regime de previdência social, as contribuições previdenciárias podem incidir sobre o salário indireto por possuírem natureza salarial. Nesse sentido, cito os acórdãos nº. 2302-00.569, 2402-01.216, 2301-01.367, 2803-00.163, 2301-01.471, todos do CARF.

O parágrafo 9º, da Lei n. 8.212/91, elenca uma série de hipóteses que não integram o salário-de-contribuição para fins da contribuição previdenciária. A situação que mais se encontra em evidência, no presente caso, é aquela prevista na alínea “t”, que trata sobre a educação básica do trabalhador, *in verbis*:

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;

Apesar da redação, o art. 458 das Consolidações das Leis do Trabalho – CLT, inserido no Capítulo II – Da Remuneração, preceitua que, de um modo geral, compreende-se no salário, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações *in natura* que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

Contudo, no parágrafo 2º, inciso II, do mesmo diploma legal, o legislador excetua do referido conceito as utilidades concedidas pelo empregador **para fins de educação**, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

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.

§ 1º - Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os

dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (arts. 81 e 82).

§ 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;

III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V - seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI - previdência privada;

VII - (VETADO) (grifamos)

Em 26/10/2011, por intermédio da Lei n. 12.513/11, o legislador alterou a redação da alínea “t”, do parágrafo 9º, do art. 28, da Lei n. 8.212/91, de modo que o normativo se harmonizou com o preceituado na consolidação trabalhista quanto ao conceito de salário e as parcelas dele excluídas. Eis a nova e atual redação:

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

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

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)

O mesmo dispõe o parágrafo 6º, do art. 15, da Lei n. 8.036/90, para o FGTS:

§ 6º *Não se incluem na remuneração, para os fins desta Lei, as parcelas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.*

Por tudo o que se expôs, percebe-se que o auxílio-educação ou “bolsas de estudo”, muitas vezes custeado pela empresa, destina-se a ressarcir os valores pagos a título de mensalidades escolares dos próprios empregados ou de seus filhos. No caso da Recorrente, por ser Instituição de Ensino, e em razão da função exercida pelos empregados, as bolsas não

representaram nenhum dispêndio a este título, ao contrário, um incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho.

No mesmo sentido a apelação n. 1665246 (APELREEX), 1685621 (AC), 1552052 (AC), 299875 (AMS), 297063 (AMS), todos do TRF da 3a Região; com destaque para o seguinte julgado do STJ, de relatoria do Min. Luiz Fux:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

Sabendo então que as bolsas de estudo, seja ela destinada aos empregados ou aos dependentes deste, não possuem natureza salarial, não há que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária neste caso.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

*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). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

DOS DEMAIS LANÇAMENTOS

Constam no relatório fiscal, diversos outros lançamentos, dentre eles: Diferença de 13º salário; recesso escolar; indenização semestral; estabilidade; despesas com vestibular; RPA lançado na contabilidade; assistência médica.

No entanto, o recorrente não enfrenta em qualquer momento estes lançamentos, atendo-se apenas às nulidades, assim como para o mérito da assistência escolar, da mesma forma procedeu em sede de impugnação.

Portanto, não apresentou o contribuinte qualquer prova capaz de infirmar as imputações realizadas pelo fiscal, afastando-se de seu ônus probatório, razão pela qual tem-se por procedente os demais lançamentos.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso voluntário para **dar parcial provimento, a fim de determinar a exclusão dos valores apurados a título de bolsas de estudo assim como**

Processo nº 14041.000973/2008-32
Acórdão n.º **2403-002.219**

S2-C4T3
Fl. 9

determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto

CÓPIA