



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.727421/2009-06
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.421 – 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Matéria BOLSA DE ESTUDOS - DEPENDENTE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COLEGIO APOIO LTDA - EPP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida de Auto de Infração (37.255.377-0) referente a contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre:

Folha de pagamento não declarada em GFIP;
Desconto na mensalidade dos filhos dos empregados não declarados em GFIP;
Contribuintes Individuais contidos na contabilidade e não declarados em folha de pagamento e nem em GFIP; e
Ajuda/pagamento de faculdade concedido a um funcionário.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 71/92.

A DRJ em Salvador julgou procedente o lançamento às fls. 466/471.

Por sua vez, a 3^a Turma Ordinária da 4^a Câmara deu provimento em parte ao Recurso Voluntário por meio do acórdão 2403-001.974 - fls. 499/508.

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial às fls. 510/521, pugnando, ao final, fosse conhecido e provido o recurso para restabelecer a contribuição e multa incidentes sobre as bolsas de estudo pagas a dependentes dos segurados.

Em 22/4/16 - às fls. 524/528 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **"incidência de contribuição previdenciária sobre o valor das bolsas de estudo concedidas a dependentes"**.

Cientificado em 19/7/16, o sujeito passivo não apresentou recurso especial, tampouco contrarrazões ao recurso da União.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Do conhecimento.

O Recurso Especial é tempestivo. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Antes de adentrar à análise dos autos, cumpre registrar que dentre os processos aqui apensados, encontram-se os de nº 10580.727424/2009-31 (DEBCAD 37.255.379-6) - **CFL 34** e 10580.727422/2009-42 (DEBCAD 37.255.378-8) - **CFL 30**, que tratam de multas por descumprimento de obrigação acessória. Após a decisão de primeira

instância, não houve a apresentação de Recurso Voluntário, sendo certo que ambos os débitos encontram-se baixados por pagamento, conforme noticiam as fls. 113 e 196, respectivamente.

Voltando aos autos, como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido no que tange à matéria **"incidência de contribuição previdenciária sobre o valor das bolsas de estudo concedidas a dependentes"**.

Nesse ponto, cumpre destacar que **embora o recurso especial trouxesse - ao seu final - pedido no sentido de restabelecer, inclusive, a multa relacionada à verba lá tratada**, a apresentação de paradigmas e toda a sua fundamentação foram voltadas ao, apenas e tão somente, tema central, é dizer, se haveria, ou não, incidência da exação sobre bolsas de estudo pagas a dependentes dos segurados.

No mesmo sentido, o despacho de admissibilidade, embora tivesse dado seguimento ao recurso, não abordou, por óbvio, a temática da multa exonerada, já que não houve manifestação sobre ela no corpo do recurso fazendário.

Prosseguindo então, o acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso do contribuinte por meio da seguinte ementa e dispositivo:

RECURSO PARCIAL

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

EDUCAÇÃO

Não integra o salário de contribuição o valor relativo à educação desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

[...]

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão do levantamento DES e por maioria de votos, determinar a exclusão da multa. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari(relator) e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa. Designado para redigir o voto o conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

Dadas as razões de decidir do voto vencedor na matéria¹, a Fazenda Nacional, em seu recurso, passou a sustentar a impossibilidade da retroatividade da Lei 12.513/2011, para alcançar fatos geradores aperfeiçoados antes de a sua vigência.

Com razão a Fazenda Nacional.

¹ Não entendo que a alínea “t” exclui bolsas concedidas a dependentes.

Além disso, mesmo ciente que o CTN estabelece como regra geral que o lançamento reportase à data da ocorrência do fato gerador da obrigação (no caso, o ano 2005) e regese pela lei então vigente, observo que a Lei nº 12.513, de 2011, deu nova redação à alínea “t”, acima citada, incluindo expressamente na não incidência da tributação o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes.

O tema não é novo neste Colegiado.

Na sessão de 24 de setembro deste ano, quando do julgamento no processo 10580.728729/2009-61 - acórdão 9202-008.166 - tive a oportunidade de redigir o voto vencedor sobre o assunto.

Naquela oportunidade e aqui torno a fazê-lo, vali-me, e adotei, das razões de decidir da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relatora do acórdão 9202.005.972, de 26.9.2017, na medida em que, não obstante tenha promovido uma abordagem mais ampla quanto ao tema, bem expressou meu posicionamento sobre ele. Confira-se:

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 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 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 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituisse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições

previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho CLT, realmente de encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreendese 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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

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)

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, 't' da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o saláriodecontribuição 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)

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 saláriodecontribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montante. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a educação, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso oferecido. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991:

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considerar infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que

excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süsskind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos à título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregados.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para

adquirilas. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparamse a instrumentos de trabalho e, consequentemente, não têm feição salarial."

Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c/c com o art. 28, I e §9º. 't" da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

No caso, quanto à verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Nesse mesmo sentido, os acórdãos 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559 e 9202-005.759.

Com efeito, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti