



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.731330/2013-43
ACÓRDÃO	2301-011.393 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

DEPENDENTES DO EMPREGADO. BOLSAS DE ESTUDO. ANTES DA ALTERAÇÃO DA LEI 12.513. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. SALÁRIO INDIRETO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O auxílio concedido através de bolsas de estudo custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, antes da alteração do art.

28, §9º, “t” da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 12.513, de 2011, constitui salário indireto, sendo considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado de omissão, retificar o Acórdão 2301-009.838, decidindo que, à época de ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à pessoa jurídica, constituindo salário indireto o auxílio concedido por meio de bolsas de estudo custeadas pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Vencidos os Conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Paulo Cesar Mota, que acolhiam os embargos sem efeitos infringentes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Paulo Cesar Mota e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração de fls. 2094/2098 interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em face de Acórdão nº 2301-009.838 de fls. 2.067 a 2.081, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho.

Com a devida *venia*, reproduzo parte do despacho de admissibilidade de embargos de declaração depor bem reproduzirem os fatos:

“(…)

Do acórdão embargado

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção exarou o Acórdão nº 2301-009.838, em 13/09/2022, fls. 2.067 a 2.081, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula Carf nº 28.)

CONHECIMENTO. RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A Relação de Vínculos anexa ao auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribui responsabilidade tributária às

peçoas ali indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE AS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula Carf nº 1.)

DECADÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. (Súmula Carf nº 148.)

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE.

DESCONTO MENOR DO QUE O AUTORIZADO PELA LEI.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte. A lei autoriza, mas não obriga, o desconto de até 6% da remuneração do empregado para

custeio do vale-transporte. A ausência de desconto ou o desconto menor do que o autorizado não implicam descaracterização do benefício.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO ABERTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE DE CONTEMPLAR TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Não compõe a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a planos de previdência complementar de entidades abertas, ainda que destinados a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANOS DE SAÚDE DISTINTOS.

O fato de o plano de saúde não ter cobertura idêntica a todos os empregados, não ofende o requisito da universalidade, porquanto todos têm, de algum modo, acesso à assistência médica.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO PARA GRADUAÇÃO.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pósgraduação 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. (Súmula Carf nº 148.)

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O seguro de vida em grupo somente pode ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária se for acessível a todos os segurados.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula Carf nº 108.)

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO.

É de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo para a homologação do pagamento de tributo sujeito a esse tipo de lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa de ofício para 150% somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

A parte dispositiva foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das questões relacionadas à representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28) e ao Relatório de Vínculos (Súmula Carf nº 88), nem das nulidades e das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais SAT e RAT, em face da concomitância (Súmula Carf nº 1), afastar a decadência das multas por descumprimento de obrigação acessória, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para: 1) excluir dos lançamentos os valores relativos à diferença do percentual descontado a título de valetransporte, ao plano de previdência complementar, aos planos de saúde e às bolsas de estudo; 2) reduzir a multa correspondente ao Debcad nº 51.044.376-1 para R\$ 453.011,03, e 3) Manter o lançamento correspondente ao Debcad nº 51.044.375-3, apenas em relação ao seguro de vida em grupo.

Dos embargos de declaração

Cientificada da decisão, a PGFN opôs os embargos de declaração de fls. 2.083 a 2.090, com fundamento no art. 65, § 1º, inciso III, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, alegando, em síntese, omissão no acórdão embargado. (...)”

Há petição do contribuinte de fls. 2102/2119 trazendo informações acerca da certificação da contribuinte pelo MEC, juntando documentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade - Relatora.

Inicialmente, esclareço que não conheço da petição da contribuinte de fls. 2102/2119 em razão de não se tratar do recurso aqui julgado.

Dessa forma, passo a análise dos embargos de declaração da PGFN de fls. 2083/2090, protocolados tempestivamente e admitidos, às fls. 2094/2098. Para melhor contextualização, destaco as razões recursais:

“Os presentes Embargos de Declaração restringem-se à matéria relativa ao pagamento de bolsa de estudos.

Entendeu o colegiado que as verbas a título de bolsa de estudos têm como único fundamento o fato de serem destinadas a cursos superiores, o que, nos termos da Súmula CARF nº 149, não constitui óbice a ensejar a incidência de contribuição previdenciária.

Contudo, **há outras irregularidades levantadas no lançamento que não foram devidamente apreciadas pelo colegiado do CARF relativas à concessão de bolsa a dependentes dos empregados, bem como à falta de correlação entre os cursos realizados e a atividade desenvolvida pela empresa**, violações indicadas no Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

“6.5.2.5. Desta forma, verificamos que as bolsas oferecidas em cursos de graduação e pós-graduação não se enquadram no mandamento legal supracitado por não se tratar de educação básica, nem de educação profissional e tecnológica de empregados vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

6.5.2.6. As bolsas de estudos de graduação universitária concedida a dependentes, parentes e empregados não é uma utilidade fornecida para o trabalho, pois não constitui investimento na capacitação profissional do funcionário, por se tratarem de bolsas destinadas a qualquer curso, não se tratando de cursos específicos de acordo com a área que o funcionário atua dentro da Empresa. Outro aspecto observado que não se enquadra no mandamento legal é o fato já que trata de bolsas que são concedidas também a dependentes e parentes, não somente a funcionários.

6.5.2.7. Assim, considerando que os pagamentos indiretos relativos às bolsas são repassados aos empregados, constituindo-se ganho habitual e que tais pagamentos não se enquadram nas hipóteses excludentes de incidência de contribuição previdenciária, as remunerações indiretas concedidas na forma de bolsas de estudos a dependentes, parentes e aos próprios empregados que prestaram serviços aos sujeito passivo em questão se incorporam ao salário-

decontribuição e são consideradas fatos geradores de contribuições sociais, estando, pois, sujeitas à incidência dessas contribuições.” Os dois aspectos indicados pelo auto de infração e que não foram enfrentados no julgado embargado – concessão de bolsa a dependentes, bem como ausência de correlação entre o curso e a área de atuação do empregado – constituem fundamentos autônomos suficientes para manutenção da incidência.

E, destaque-se, tais violações não foram alcançadas pelo enunciado da Súmula nº 149 do CARF que tão somente dispõe acerca da possibilidade de que a bolsa de estudos se refira a curso superior, nos seguintes termos:

“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.” O entendimento da súmula se firmou a partir da controvérsia no tocante à eventual restrição de que as bolsas de estudos deveriam se referir apenas à educação básica ou curso de capacitação e qualificação. Sedimentou-se que poderia alcançar também cursos de graduação e pós-graduação, mas não se exclui a necessidade de vinculação à atividade desenvolvida, sequer abrange dependentes.

Por sua vez, o auto de infração não se restringiu ao fundamento afastado pela súmula, mas indica outros aspectos que, por si só, tem o condão de manter a incidência tributária: **ser concedido a dependentes dos segurados e, para os empregados, não estar correlacionado à atividade desenvolvida na empresa.**

Observe-se, inclusive, que a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC enfrentou a questão de forma mais abrangente, considerando todas as violações ora apontadas, conforme voto a seguir transcrito:

[...]

Tendo em vista se tratar de questão relevante para o deslinde da lide, imprescindível que haja manifestação do colegiado acerca dos demais fundamentos indicados pela autoridade fiscal para a exigência, a fim de possibilitar o devido exercício do direito de defesa da União (Fazenda Nacional).

Em face da omissão exposta, requer a União (Fazenda Nacional) sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração para que esse e. Colegiado complemente o acórdão. (Grifos da Embargante)

Sobre a matéria, vejamos como dispôs o voto condutor do acórdão (fl. 2.078):

3.5 DAS BOLSAS DE ESTUDO

Quanto aos valores pagos a título de bolsas de estudo para graduação, observo que o fundamento do lançamento está no fato de serem destinadas a cursos superiores.

Entendeu, a Autoridade Lançadora, que essa característica exclui a hipótese de isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Sendo esse o único fundamento do lançamento acerca dessa rubrica, é o caso de se aplicar a Súmula Carf nº 149:

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.

Dou provimento ao recurso voluntário na matéria. (...)” - (Grifos da Embargante)

Pois bem. Analisando à legislação aplicável ao caso, não vislumbro nos autos, nem tampouco no relatório fiscal, outro fundamento que tenha justificado o lançamento fiscal, além da questão de a bolsa de estudos ser para graduação ou de pós-graduação. Inclusive, por tal motivo, aplicou-se a Súmula CARF 149, vinculante a estes julgadores, inclusive.

Para melhor ilustração, destaco a redação da lei 8.212/91, em seu art. 28, já alterada pela Lei 12.513/2011 que, a meu ver, não traz a restrição legal apontada nos referidos embargos:

“(...

Art. 15. O art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 28.

.....

§ 9º
.....

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:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e 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;(...)”

Da leitura da lei, pondero inicialmente que a bolsa de estudo exclusivamente em prol da educação profissional e tecnológica de empregados, é que deve estar vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

Além disso, vê-se que, de forma mais ampla, a primeira parte da alínea “t”, é que exclusivamente prescreve que as bolsas para plano educacional, ou bolsa de estudo, é que devem visar à educação básica de empregados e seus dependentes.

Da análise do caso, entendo que o Acórdão nº 2301- 009.838, proferido em 13/09/2022, fls. 2.067/2.081, que deu provimento ao recuso voluntário no sentido de reconhecer que a bolsa de estudo de graduação ou de pós-graduação, como não integrante do salário de contribuição, concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, é considerada como único motivo do lançamento para exigir a referida contribuição. E, portanto, mantida a aplicação da Súmula 149.

Além disso, a partir da análise do razão contábil da recorrente (fls. 1050/1064), não se depreende a informação relatada pela PGFN no sentido de se segregar quais montantes se [tratariam de “valores despendidos com bolsas para funcionários e parentes de funcionários, apresentados pela UCSAL], que estão compilados no anexo Outros Documentos Comprobatórios II e foram contabilizados nas contas 3.2.3.002.029 (Bolsa servidores) e 3.1.2.001.009 (Bolsa professores), com o histórico”, conforme recorrido pela PGFN às fls. 2088. Não se depreende tal interpretação como se pretende alegar pela PGFN.

Além disso, **ressalto que as utilidades a título de educação ou bolsa de estudo não são consideradas salários, mas sim, benefícios concedidos aos empregados ou seus dependentes. E, justamente pela falta de natureza salarial é que não estão no campo de incidência das contribuições previdenciárias** (e não em razão estar ou não vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, quando se tratar de educação profissional e tecnológica dos empregados).

Adicionalmente, esclareço que o próprio relatório fiscal, às fls. 136/137, menciona que foram efetuados lançamentos dos valores escriturados na contabilidade 3.2.1.002.003 Bolsa Professor e 3.2.1.002.002 Bolsa Servidores como Base de Cálculo das contribuições patronais. Ou seja, não se vê tal desdobramento: de qual bolsa em favor dos empregados, em sendo de profissional e tecnológica é relacionada e vinculada a atividade da empresa.

Ademais, ainda que isso fosse feito, destaco que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e mesmo superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, justamente por não terem o caráter salarial, justamente porque não retribuem o trabalho efetivo e não têm a característica da habitualidade.

Nesse sentido, esta não sujeição não decorre do fato de que tal bolsa de estudo em favor dos empregados, em sendo para fins profissional e/ou tecnológica seja relacionada e vinculada a atividade da empresa.

O intuito da alteração da lei 8.212/91, com o advento da Lei nº 12.513/11, ao modificar os requisitos para a obtenção de tal benefício, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e ainda, estendendo-o aos dependentes, nem poderia vincular a atividade da empresa.

Destaco ainda, Acórdão nº 2401-010.561, em sessão de 09 de novembro de 2022, cujas razões de decidir infirmam a posição aqui posta:

“(…)

A começar, entendo, pois, que a análise da incidência sobre essas rubricas deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário, e, da mesma forma, seguem os arts. 22 e 28, da Lei nº 8.212/91. A propósito, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado.

Nesse contexto, no caso dos autos, entendo que a circunstância de o auxílio educação (bolsa de estudos) ter sido pago em benefício dos dependentes dos empregados, não altera a natureza jurídica da referida verba que, a meu ver, permanece desvinculada do salário.

Ademais, o advento da Lei nº 12.513/11 que modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes, possui nítido caráter interpretativo, posto que a análise da incidência sobre essas rubricas, conforme visto, deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988.(…)”

Ademais, este Tribunal possui outros julgados no mesmo sentido:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária. [...]

(Acórdão nº 2301-004.978, Rel. Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 04 de abril de 2017)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008 BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência. [...]

(Acórdão nº 2402-004.150, Rel. Thiago Taborda Simões, Sessão de 16 de julho de 2014)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006 BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES.

NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva. [...]

(Acórdão nº 2201-003.229, Rel. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 15 de junho de 2016)

Diante deste contexto, pelas razões acima, entendo que o fornecimento de bolsas de estudos aos filhos e dependentes legais dos professores e funcionários do sujeito passivo, não se constituem em fatos geradores para a apuração das contribuições lançadas pelo fato de não se classificarem como salário. Tal situação se aplica às bolsas de estudo concedidas a empregados ou a seus dependentes, ainda que se trate de cursos não relacionados à atividade desenvolvida na empresa.

Portanto, dou provimento aos presentes os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, corrigindo a Ementa e conclusão de votos proferidos, que passam a constar consoante segue:

EMENTA:

“SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO PARA GRADUAÇÃO.

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. (Súmula Carf nº 148.)

NATUREZA DA BOLSA DE ESTUDO. FINALIDADE DO BENEFÍCIO.

Valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por não ter natureza salarial e sim de benefício, justamente porque não retribuem o trabalho efetivo e são desprovidos da característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.”

E, na parte das conclusões do voto, altera-se a redação para sanar a omissão alegada, nos termos que seguem:

“(…) Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das questões relacionadas à representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28) e ao Relatório de Vínculos (Súmula Carf nº 88), nem das nulidades e das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais SAT/RAT, em face da concomitância (Súmula Carf nº 1), afastar a decadência das multas por descumprimento de obrigação acessória e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para:

- 1) excluir dos lançamentos os valores relativos à diferença do percentual descontado a título de vale-transporte, ao plano de previdência complementar, aos planos de saúde e às bolsas de estudo, seja para fins de professores e servidores e seus dependentes;
- 2) reduzir a multa correspondente ao Debcad nº 51.044.376-1 para R\$ 453.011,03, e,
- 3) manter o lançamento correspondente ao Debcad nº 51.044.375-3 apenas em relação ao seguro de vida em grupo.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, dou provimento aos embargos de declaração.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora designada

O entendimento da turma foi por acompanhar o voto da Relatora, exceto na questão que a concessão de bolsa de estudos para graduação ou de pós-graduação aos filhos e dependentes legais dos professores e funcionários do sujeito passivo, não se constituem em fatos geradores para a apuração das contribuições previdenciárias.

A legislação que rege o tema, *in verbis*

Decreto 3.048/99.

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

(...)

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

(...)

IX - a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 1977;

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

(...)

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

Lei 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;

(...)

§ 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 1998).

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)

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

I - Suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - Outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(grifei)

A legislação previdenciária entende que o salário de contribuição (art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991) abrange a “totalidade dos rendimentos pagos” ainda que na forma de “ganhos habituais sob a forma de utilidade”. O §9º vem, taxativamente, ao usar o termo “exclusivamente”, fazer a exclusão a esse conceito amplo. Já a alínea “t”, trata da questão da educação, “menciona plano educacional” e traz alguns requisitos, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, em vigor no momento dos fatos geradores da contribuição previdenciária.

Em 2011, alteração no texto da aliena “t” incluiu a expressão “bolsa de estudo”, e ampliou a concessão para “empregados e seus dependente” A ampliação só correu em período posterior ao lançamento (anos-calendários 2009 e 2010).

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, na época dos fatos geradores, não havia

exclusão do conceito de salário-de-contribuição do pagamento de bolsa de estudos à filhos de empregados ou outros parentes.

Qualquer argumentação a fim de “ampliar” as exclusões taxativas do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, seria afronta ao disposto no art. 111 do CTN, e ao princípio da legalidade tributária.

Ainda sobre o assunto é pertinente a Súmula CARF nº 149, a *contrario sensu*.

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. (grifei)

A Súmula CARF se referiu exclusivamente a “concedida aos empregados” e não “concedida aos empregados e seus dependentes”. Mostrando mais uma vez que a ampliação só ocorreu com a nova redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011, portanto, só aplicável para fatos geradores ocorridos a partir da mudança da lei, não podendo ser aplicada retroativamente.

Deste modo, os valores correspondentes aos pagamentos de bolsa de estudo para não funcionários da UCSA, conforme planilha do Anexo VIII, do Relatório Fiscal, são base de cálculo da contribuição social previdenciária.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, voto por acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado de omissão, retificar o Acórdão 2301-009.838, decidindo que, à época de ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à pessoa jurídica, constituindo salário indireto o auxílio concedido por meio de bolsas de estudo custeadas pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias