



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

Processo nº 11020.002359/2007-84
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.013 – 2ª Turma
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA, BOLSA DE ESTUDOS E CURSO SUPERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na 15ª Proposta de Enunciado de Súmula CARF, aprovada no Pleno da CSRF, datado de 09/12/2013.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS. EDUCAÇÃO BÁSICA E CURSOS NÍVEL SUPERIOR. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA. LEI Nº 8.212/91. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA.

Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Código Tributário, quando contemplar

hipóteses de isenção. Com arrimo no Princípio da Especialidade das leis, os ditames contidos no § 2º, do artigo 458, da CLT, sobretudo após a alteração introduzida pela Lei nº 10.243/2001, não tem o condão de suplantar as exigências legais do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos funcionários da empresa, *in casu*, a título de plano educacional.

PLANO EDUCACIONAL. CURSOS NÍVEL SUPERIOR. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. VINCULAÇÃO ATIVIDADES DA EMPRESA. NECESSIDADE.

Não obstante os cursos de nível superior/graduação, pós-graduação e/ou outros do gênero, estarem amparados pela norma isentiva do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se vinculados às atividades desenvolvidas na/pela empresa.

BOLSA EDUCACIONAL. DEPENDENTES EMPREGADOS E DIRETORES. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. NÃO ALCANCE.

Em face da absoluta ausência de previsão na legislação que regulamenta a matéria, notadamente o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, a isenção contemplada neste dispositivo legal, relativamente ao plano educacional concedido aos empregados e diretores, não alcança os seus respectivos dependentes.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 24/02/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Relatório

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.045.971-7, em 21/12/2006, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim consideradas as importâncias concedidas a título de Plano Educacional aos funcionários e dependentes, em relação ao período de 07/1998 a 12/2001, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 58/63, e demais documentos que instruem o processo.

Esclarece o fiscal autuante que a empresa concede aos funcionários e dependentes bolsas, na forma de descontos nas mensalidades dos cursos de educação básica e superior, em face de acordos firmados a partir de Convenções Coletivas de Trabalho, consubstanciadas nos levantamentos BDE, BFU, BOD e BOF.

Com mais especificidade, ressalta a autoridade lançadora que a hipótese de isenção prevista no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, estabelece três condições para afastar tais valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não tendo, porém, a contribuinte observado o fato de a extensão aos dependentes não encontrar guarida na legislação de regência, bem como que os Cursos Superiores somente atendem os preceitos legais se vinculados as atividades desenvolvidas na empresa, o que não se vislumbra na hipótese vertente, onde fora concedida de forma indistinta, *independentemente do curso escolhido*.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul/RS, DN nº 19.422.4/0122/2007, às fls. 227/249, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 01/12/2010, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2301-01.758, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2001

PRELIMINAR - INEXIGIBILIDADE DE DEPÓSITO RECURSAL

Não há que se falar em depósito recursal pois a norma que o exigia foi revogada.

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência.

Não havendo pagamento antecipado do tributo exigido no lançamento, aplica-se o prazo quinquenal previsto no artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

BOLSAS DE ESTUDO

De acordo com a previsão legal o valor relativo a plano educacional deve visar a educação básica prevista no artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estando preenchidos os requisitos previstos no item "t" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro, razão pela qual, no caso concreto, não são consideradas como remuneração a partir de junho de 2001.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 439/453, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 2401-001.759 e 2302-001.180 (Decadência) e 2401-00.759 e 2401-00.245 (Bolsa Estudos), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente à decadência, para fins de delimitação do tema, explicita que na hipótese dos autos firmou-se o entendimento de que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no art. 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponível e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada em sede de Recurso Repetitivo do STJ.

Por outro lado, infere que nos Acórdãos paradigmas, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, determinou-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aduz que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte das competências lançadas, inclusive o mês 12 (dezembro), enquanto os decisórios paradigmas utilizaram a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação *mais adequada* da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

Acrescenta que, *ao mencionar que o dies a quo, segundo o art. 173, I, do CTN, corresponderia ao primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponible, quis o STJ afastar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.*

Em defesa de sua pretensão, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

Partindo dessas premissas, não há se falar em decurso do prazo decadencial para a administração pública proceder ao lançamento, relativamente à competência de 12/2000, ao contrário do que restou assentado no decisório combatido.

No que tange ao mérito, ou seja, a concessão de Plano Educacional, sustenta que o Acórdão recorrido, *em relação às bolsas de estudo de ensino superior concedidas, entendeu que a Lei nº 10.243/2001, ao alterar o artigo 458 da CLT, excluiu do conceito de salário e remuneração “a utilidade fornecida pelo empregador, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro”, concluindo que a utilidade “educação” não é atingida pelas contribuições previdenciárias, eis que não se conceituam como remuneração*, independentemente da vinculação com as atividades da empresa, enquanto o decisório apontado como paradigma exige o cumprimento dos preceitos previstos na Lei nº 8.212/91, legislação específica, para efeito de exclusão de tais valores da base de cálculo dos tributos ora lançados.

Igualmente, assevera que o *decisum* guerreado contrariou o entendimento adotado nos paradigmas relativamente à extensão de tais benefícios aos dependentes, os excluindo da tributação, diante da interpretação de não haver na Lei nº 8.212/91 qualquer restrição neste sentido.

Aduz que as hipóteses de isenção prescritas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devem ser interpretadas literalmente, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ressaltando que, no caso de Bolsa de Estudos, o legislador estabeleceu alguns requisitos para afastar a tributação, quais sejam, *devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.*

Dessa forma, defende que *a verba relativa a bolsas de estudo em cursos de nível superior e concedidas aos filhos e dependentes legais dos funcionários do contribuinte não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.*

Inferre que a própria literalidade do dispositivo legal pertinente (artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91) impossibilita a extensão de aludidos benefícios aos dependentes dos funcionários e diretores.

No mesmo sentido, reitera que a norma legal supra não contempla a graduação de nível superior no rol dos benefícios fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, por não se caracterizar como *educação básica do empregado e dirigente, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996.*

Em outras palavras, explicita que *a educação superior não se confunde com a básica e, da mesma forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, de onde se pode concluir que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.*

Acrescenta que o disposto na Lei nº 10.243/2001 *alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica, devendo prevalecer diante das demais.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu dos entendimentos consubstanciados nos paradigmas a respeito das mesmas matérias, consoante se positiva do Despacho nº 2300-557/2012, às fls. 458/459.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 502/508, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, relativamente à decadência e parte do salário indireto, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 475/495, com arrimo no artigo 68 do RICARF, contra parte do Acórdão ora guerreado, pleiteando a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, e, bem assim, o reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre a totalidade das verbas pagas aos empregados e dependentes, reiterando as razões esposadas em seu recurso voluntário, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada, mormente em relação aos pressupostos de conhecimento da peça recursal, como se extrai do Despacho nº 2300-032/2013, às fls. 512, ratificado pelo Despacho de fl. 513, da lavra do Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias referentes à parte da empresa, do SAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim consideradas as importâncias concedidas a título de Plano Educacional aos funcionários e dependentes, em relação ao período de 07/1998 a 12/2001.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, acolhendo a decadência de parte do crédito tributário, com base no artigo 173, inciso I, do CTN, relativamente ao período de 07/1998 a 12/2000, inclusive, afastando, ainda, a incidência de contribuições previdenciárias sobre parte dos valores pagos com base no Plano Educacional.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 2401-001.759 e 2302-001.180 (Decadência) e 2401-00.759 e 2401-00.245 (Bolsa Estudos), impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovadas as divergências arguidas, as quais passaremos a contemplar separadamente.

DA DECADÊNCIA

Pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, aduzindo, em síntese, ter contrariado a jurisprudência desta Corte, ao determinar que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no art. 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponible e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

Em outra via, infere que nos Acórdãos paradigmas, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, estabeleceu-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acrescenta que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte do período exigido, inclusive a competência 12 (dezembro), enquanto o decisório paradigma utilizou a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia

do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação mais adequada da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a eterna discussão a propósito do prazo decadencial a ser adotado nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mormente levando em consideração a existência ou não de antecipação de pagamento, especialmente após a decretação da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, bem como a uniformização da jurisprudência do STJ em sede de Recurso Repetitivo, mais precisamente a delimitação do *dies a quo* para contagem de aludido lapso temporal.

Com efeito, ao adotar como termo inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do fato imponible da obrigação tributária, o nobre Conselheiro redator do voto condutor do Acórdão recorrido assim o fez utilizando os seguintes fundamentos:

“[...] Figure-se, portanto, o lançamento de ofício embasado nas hipóteses do artigo 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual se submete ao prazo previsto no artigo 173, inciso I desse mesmo diploma legal. Isto é, ao prazo quinquenal cujo dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido levado a efeito.

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre julho de 1998 a dezembro de 2001 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 21 de dezembro de 2006, verifica-se que está decaído o período de julho de 1998 a dezembro de 2000. [...]”

Constata-se que, de fato, o Acórdão recorrido adotou a tese de observância literal aos preceitos inscritos no *decisum* exarados nos autos do Recurso Repetitivo nº 973.733, de maneira que, mesmo discordando da conclusão ali aventada, admitiu como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do ano subsequente ao fato imponible, sobretudo com esteio no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

Decorre daí o insurgimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, pugnando pela interpretação do artigo 173, inciso I, do CTN, nos seus próprios termos, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, na forma que o STJ vem decidindo nos casos dessa natureza, inobstante o Recurso Repetitivo encimado contemplar a interpretação inscrita no Acórdão recorrido.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos

geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,*

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal, bem como qual seria o termo inicial da decadência na hipótese de aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

In casu, a Turma recorrida, por unanimidade de votos, entendeu por bem aplicar o prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do CTN, considerando a inexistência de antecipação de pagamento, mesmo tratando-se de lançamento com base em salário indireto.

Em outra via, fixou tese no sentido de que o termo inicial da decadência do artigo 173, inciso I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte ao fato impositivo da obrigação tributária, razão do insurgimento da Procuradoria.

Cumprir registrar que a interpretação conferida pela Turma guerreada faz prevalecer literalmente o disposto no RICARF, o qual exige a observância aos termos das decisões tomadas em sede de Recurso Repetitivo, sob pena, inclusive, de aplicar dois pesos e duas medidas à solução da controvérsia, uma vez que admitindo-se a pretensão da recorrente, estaríamos aplicando a seu favor somente a parte do Acórdão do Recurso Repetitivo que melhor lhe cabe, afastando naquilo que vai contra aos seus interesses, relativizando, portanto, o Regimento Interno.

Muito embora concorde com o posicionamento da Turma recorrida, conforme manifestações proferidas no início destes debates nesta Colenda Câmara Superior, sou forçado a admitir que a lógica interpretativa, conjugada com o dispositivo legal sob análise (artigo 173, inciso I, do CTN) e com o decisório do Recurso Repetitivo, nos conduz à conclusão de que, de fato, o nobre Ministro Relator pretendeu estabelecer com seus ensinamentos que a contagem do prazo decadencial com base naquela norma inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado.

Mais a mais, apesar de muito nos debater em favor da tese consignada no Acórdão recorrido nas discussões inaugurais, após várias decisões em que restamos vencidos, achamos por bem aderir ao entendimento encampado pela Procuradoria, mormente em face da jurisprudência firmada neste Colegiado, em homenagem, ainda, à economia processual, senão vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

**PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.
REGRAS, ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.**

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra expressa no I, Art. 173 do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 35421.001772/200513, Acórdão nº 9202-002.832 – Sessão de 08/08/2013 – Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira)

Partindo dessa premissa, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de admitir como termo inicial do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser realizado o lançamento, na forma sustentada pela Procuradoria.

Não obstante o entendimento acima esposado, na hipótese dos autos, o que torna ainda mais digno de realce é que as contribuições previdenciárias ora lançadas incidiram sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Bolsa de Estudos, ou seja, salário indireto, **portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento dos tributos incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Aliás, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão realizada em 09/12/2013, afastou qualquer dúvida quanto ao tema, determinando que tratando-se de tributação sobre salário indireto, impõe-se à adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, como se verifica da 15ª Proposta de Súmula CARF, aprovada naquela oportunidade, com o seguinte Enunciado:

“Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

No entanto, afóra a necessidade de observância ao disposto na Súmula acima, aplicando-se o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, à hipótese vertente, processualmente, estamos diante de uma limitação para tanto, em face do princípio do *non reformatio in pejus*.

Em outras palavras, a Turma recorrida entendeu por bem aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, na contagem do prazo decadencial, abarcando a competência **12/2000**, conforme acima explicitado, razão do recurso da Procuradoria. Por outro lado, a jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada pela Súmula retro, impõe a aplicação do prazo

constante do artigo 150, § 4º, do CTN, o que ensejaria rechaçar o crédito tributário até a competência 11/2001, não fosse o fato de aludido posicionamento reformar o Acórdão em prejuízo à recorrente.

Com mais especificidade, diante do princípio do *non reformatio in pejus* torna-se defeso aplicar o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, para abarcar período não reconhecido pelo Acórdão recorrido (até 11/2001), uma vez que assim o seria em prejuízo a recorrente, que pretendeu simplesmente restabelecer a competência 12/2000.

Entrementes, em observância à Súmula acima transcrita, é de se reconhecer a decadência nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, limitando-se, porém, à competência 12/2000, já rechaçada pelo Acórdão recorrido, o qual deverá ser mantido, assim, por outros fundamentos, sobretudo em homenagem ao princípio do *non reformatio in pejus*.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 21/12/2006, com a devida ciência da contribuinte constante do AR, de fl. 159, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente a os fatos geradores ocorridos no período de 07/1998 a 12/2000, inclusive 13ºs Salários (1998, 1999 e 2000), os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

Consoante se positiva dos autos, a empresa concede aos funcionários e dependentes bolsas, na forma de descontos nas mensalidades dos cursos de educação básica e superior, em face de acordos firmados a partir de Convenções Coletivas de Trabalho, consubstanciadas nos levantamentos BDE, BFU, BOD e BOF.

Melhor elucidando, ressalta a autoridade lançadora que a hipótese de isenção prevista no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, estabelece três condições para afastar tais valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não tendo, porém, a contribuinte observado o fato de a extensão aos dependentes não encontrar guarida na legislação de regência e, bem assim, que os Cursos Superiores somente atendem os preceitos legais se vinculados as atividades desenvolvidas na empresa, o que não se vislumbra na hipótese vertente, onde fora concedida de forma indistinta, *independentemente do curso escolhido*.

Ao analisar a demanda, a Turma recorrida posicionou-se no sentido de que a legislação de regência não veda a concessão de bolsa de estudos, seja qual for a modalidade, aos dependentes dos funcionários, bem como que, a partir da edição da Lei nº 10.243/2001, o curso de nível superior não precisaria mais se vincular às atividades da empresa, razão pela qual afastou a tributação sobre a totalidade das *bolsas de estudo concedidas no âmbito da educação básica e, com relação ao ensino superior, apenas os valores posteriores a junho de 2001*.

Ainda irresignada, sustenta a Procuradoria que o Acórdão recorrido, *em relação às bolsas de estudo de ensino superior concedidas, entendeu que a Lei nº 10.243/2001, ao alterar o artigo 458 da CLT, excluiu do conceito de salário e remuneração “a utilidade fornecida pelo empregador, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro”, concluindo que a utilidade “educação”, não é atingida pelas contribuições previdenciárias, eis que não se*

conceituam como remuneração, independentemente da vinculação com as atividades da empresa, enquanto o decisório apontado como paradigma exige o cumprimento dos preceitos previstos na Lei nº 8.212/91, para efeito de exclusão de tais valores da base de cálculo dos tributos ora lançados.

Igualmente, assevera que o *decisum* guerreado contrariou o entendimento adotado nos paradigmas relativamente à extensão de tais benefícios aos dependentes, os excluindo da tributação, diante da interpretação de não haver na Lei nº 8.212/91 qualquer restrição neste sentido.

Aduz que as hipóteses de isenção prescritas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devem ser interpretadas literalmente, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ressaltando que, no caso de Bolsa de Estudos, o legislador estabeleceu alguns requisitos para afastar a tributação, quais sejam, *devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes*.

Dessa forma, defende que *a verba relativa a bolsas de estudo em cursos de nível superior e concedidas aos filhos e dependentes legais dos funcionários do contribuinte não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias*.

Inferi que a própria literalidade do dispositivo legal pertinente (artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91) impossibilita a extensão de aludidos benefícios aos dependentes dos funcionários e diretores.

No mesmo sentido, reitera que a norma legal supra não contempla a graduação de nível superior no rol dos benefícios fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, por não se caracterizar como *educação básica do empregado e dirigente, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996*.

Em outras palavras, explicita que *a educação superior não se confunde com a básica e, da mesma forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior*, de onde se pode concluir que *curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior*.

Acrescenta que o disposto na Lei nº 10.243/2001 *alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica*, devendo prevalecer diante das demais.

Em síntese, extrai-se dos autos que o ponto nodal da demanda repousa sobre três questões aventadas pela Procuradoria, limitando a análise nesta instância à esses temas, quais sejam, a) A concessão de curso de nível superior/graduação não encontra amparo na hipótese de incidência sob análise; b) Necessidade de observância da legislação previdenciária para efeito da regra isentiva em epígrafe; c) Possibilidade de extensão das bolsas de estudos, em qualquer modalidade, aos dependentes dos empregados e diretores; o que passaremos a contemplar de maneira apartada adiante.

A) CURSO DE NÍVEL SUPERIOR E LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ESPECÍFICA

De início, impende delimitar o tema de maneira a facilitar a compreensão do caso sob análise, afastando, de pronto, qualquer argumentação impertinente ou mesmo que não fora objeto da autuação.

Dessa forma, não merece acolhimento a tese encampada pela Procuradoria no sentido de que o curso de nível superior/graduação fornecido pela contribuinte aos funcionários não se encontra amparado pelo artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91.

Isto porque, aludida tese não fora apontada como justificativa para o lançamento, uma vez que a autoridade fiscal incluiu tais valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias em virtude da constatação de descontos em mensalidades de cursos que não se vinculam as atividades da contribuinte, senão vejamos do Relatório Fiscal:

“[...] Cursos superiores fogem ao conceito de educação básica pelo que só poderão integrar plano educacional, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, se estiverem vinculados às atividades da FUCS. O que esta fiscalização pôde constatar é que os descontos são concedidos indistintamente a todos os docentes e demais funcionários, independentemente do curso escolhido, o que configura verdadeira substituição da parcela salarial, pelo que devem os mesmos ser oferecidos tributação. [...]”

No mesmo sentido, o Acórdão recorrido não contemplou aludida matéria, tendo simplesmente reconhecido que, de fato, inexistia vinculação entre os cursos de nível superior custeados pela empresa aos segurados empregados e dependentes, o que ensejaria a manutenção do feito, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas exclusivamente a partir de junho de 2001, em face da edição da Lei nº 10.243/2001, a qual, no entendimento do nobre redator do voto condutor do *decisum* guerreado, excluiu *do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro.*

Não bastasse isso, este Egrégio Colegiado já rechaçou a tese da Procuradoria tendente a afastar o curso de nível superior/graduação, pós-graduação e outros do gênero da hipótese de não incidência prevista no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, como se verifica do Acórdão nº 9202-001.746, da lavra do ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, exarado em Sessão realizada em 28/09/2011, nos autos do processo nº 37017.001558/2006-37, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/07/2004

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. QUALIFICAÇÃO
PROFISSIONAL. BOLSA DE ESTUDO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não integra o Salário-de-Contribuição 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. Caracteriza-se como cursos de capacitação e qualificação profissionais os cursos de graduação e MBA, desde que relacionados com as atividades da empresa.

Partindo dessas premissas, seja em razão de não ser objeto do lançamento, não ter sido contemplada no Acórdão recorrido ou mesmo pelo próprio mérito, não merece prosperar o argumento da recorrente no sentido de que o curso de nível superior/graduação fornecido/custeado pela contribuinte aos funcionários não encontra supedâneo no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91.

Por outro lado, impõe-se o acolhimento do pleito da Procuradoria ao argumentar que a Lei nº 10.243/2001 não promoveu quaisquer alterações na legislação previdenciária, surtindo efeito tão somente para os dispositivos legais trabalhistas, mormente em razão do princípio da especialidade das leis, impondo sejam observados os pressupostos legais insculpidos no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, para não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas.

Acrescenta que a ementa da Lei nº 10.243/2001 se limita a tratar de questões trabalhistas, não fazendo qualquer menção à matéria previdenciária, na forma que a Lei Complementar nº 95/1998 exige, capaz rechaçar os preceitos do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91.

Não obstante os argumentos inseridos no voto condutor do Acórdão atacado, o entendimento do insigne Conselheiro Relator não pode prosperar. Da análise dos autos, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se dissonante com os dispositivos legais que regem a matéria e, bem assim, com os princípios constitucionais aplicáveis ao caso, devendo ser retificado de maneira a restabelecer a ordem legal.

Com efeito, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida, a edição da Lei nº 10.243/2001, que alterou o § 2º, do artigo 458, da Consolidação das Leis Trabalhistas, não tem o condão de revogar as determinações contidas no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91.

Destarte, como muito bem asseverado pela recorrente, entendimento compartilhado por este Conselheiro, o legislador, ao elaborar a Lei nº 10.243/2001, não pretendeu fazer qualquer alteração na legislação previdenciária, tratando exclusivamente de questões trabalhistas. Perfunctória leitura da ementa daquele Diploma Legal corrobora a pretensão da Fazenda Nacional, senão vejamos:

“Acrescenta parágrafos ao art. 58 e dá nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.”

Na esteira desse entendimento, a Lei Complementar nº 95/1998, a qual dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina em seu artigo 5º, que a ementa de uma lei estabelecerá precisamente do que será tratado no diploma legal, criando, por conseguinte, os limites dos seus efeitos, como segue:

“Artigo 5º - A ementa será grafada por meio de caracteres que a realcem e explicitará, de modo conciso e sob a forma de título, o objeto da lei.”

Por sua vez, o artigo 9º da LC nº 95/1998, prescreve as condições para cláusulas de revogação, *in verbis*:

“Artigo 9º - Quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas.”

Na hipótese dos autos, a Lei nº 10.243/2001, além de não trazer em sua ementa qualquer referência à matéria previdenciária, em momento algum impõe a revogação do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, na forma que restou decidido no Acórdão recorrido.

Tivesse o legislador a intenção de revogar/alterar os ditames da Lei nº 8.212/91, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal (Lei nº 10.243/2001), o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.

Destarte, tratando-se de hipótese de isenção e/ou não incidência, os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

“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 acessórias””

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

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições que não decorrem da lei seca.

Mais a mais, a especialidade das leis é princípio mezinheiro do direito, determinando que havendo duas ou mais normas, de mesma hierarquia, se contrapondo, deverá ser adotada aquela que contempla especialmente a matéria em debate, *in casu*, a Lei nº 8.212/91.

Observe-se, que a legislação trabalhista servirá de amparo às questões previdenciárias, a exemplo das demais áreas do direito, quando houver lacunas nas normas específicas ou quando existir nos próprios dispositivos de regência expressa determinação nesse sentido, sendo defeso, porém, revogar as disposições específicas contempladas na legislação previdenciária.

Somente a título elucidativo, é de bom alvitre salientar que, admitindo-se os ditames da Lei nº 10.243/2001 em detrimento à legislação previdenciária específica, ***ad argumentandum tantum***, além dos requisitos do plano educacional, estaríamos afastando, igualmente, os pressupostos legais para concessão, sem incidência de contribuições previdenciárias, de assistência médica, seguro de vida, previdência privada, e outros, como se constata dos incisos do § 2º, do artigo 458, da CLT, malferindo outras disposições do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

Na esteira desse entendimento, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

“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;”

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada a observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforçar-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Trabalhista, Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao sustentar a aplicabilidade da Lei nº 10.243/2001 para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas em comento, em detrimento à legislação específica, porquanto mister se reportar aos dispositivos legais que instituíram o favor fiscal, mas não outra que lhe é estranha.

B) DA EXTENSÃO AOS DEPENDENTES

Constata-se do processo que a contribuinte concedia descontos nas mensalidades dos cursos de educação básica e superior dos empregados, diretores e seus dependentes, tendo a Turma recorrida entendido que o simples fato de beneficiar, igualmente,

os dependentes não teria o condão de afastar a hipótese de incidência prevista no 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, mormente quando este não contempla qualquer limitação neste sentido, razão pela qual rechaçou a exigência fiscal no que pertine à educação básica e ensino superior (em parte).

Por seu turno, pretende a Procuradoria a reforma do *decisum* recorrido, aduzindo, em síntese, que a própria literalidade do dispositivo legal pertinente (artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91) impossibilita a extensão de aludidos benefícios aos dependentes dos funcionários e diretores, entendimento que tem o condão de macular o posicionamento levado a efeito no decisório combatido.

Destarte, na esteira das razões de fato e de direito ofertadas acima, repita-se, a interpretação a ser conferida às hipóteses de isenção deve observar os preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem a interpretação literal dos dispositivos legais que tratem de tais benefícios fiscais.

E, na linha desse entendimento, é certo que o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, não contempla o auxílio educação destinado aos dependentes dos empregados ou diretores como parcela isenta das contribuições previdenciárias, o que impossibilita ao julgador e/ou aplicador da lei conferir interpretação que não decorre da legislação que instituiu a isenção sob análise.

Somente a título elucidativo, para não pairar dúvidas a respeito da matéria posta nos autos, convém esclarecer que o dispositivo legal encimado, em sua alínea “t”, contempla a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores concedidos aos **empregados e dirigentes**, visando a educação básica ou qualificação profissional, atendidos os demais pressupostos, e não aos seus dependentes.

Mais a mais, em nosso entendimento, podemos concluir que a intenção do legislador, ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de plano educacional, observados os requisitos para tanto, teve por desiderato qualificar o empregado e/ou diretor para o desenvolvimento das atividades na empresa. Tanto é verdade, que no caso do curso de capacitação, exige-se a vinculação com as atividades da empresa.

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela da verba em sob análise, extensiva aos dependentes dos funcionários da empresa, pagas, portanto, em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que negar validade ao artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, e/ou interpretá-lo de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Afora as demais discussões a respeito da matéria, o certo é que nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do “benefício” em comento, sobretudo quando os pagamentos foram efetuados aos dependentes dos funcionários da empresa sem qualquer observância às normas legais que regem a matéria.

Nessa toada, tendo a contribuinte concedido auxílio educacional sem levar em consideração os preceitos legais que disciplinam o tema, notadamente descontos de

mensalidades em cursos de nível superior desvinculados das atividades da empresa e, bem assim, educação básica e graduação a dependentes dos segurados empregados e diretores, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção parcial do feito.

Cabe ressaltar, por fim, que somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias os valores pertinentes aos descontos de mensalidades de educação básica dos segurados empregados e/ou diretores da empresa, os quais observaram os preceitos legais.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, **somente para restabelecer a exigência fiscal relativamente as bolsas/descontos mensalidades concedidos aos dependentes dos empregados e diretores e, bem assim, relativas aos cursos de nível superior**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira