



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11330.000126/2007-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.174 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente ASSOCIACAO NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES DO MERCADO FINANCEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

PRAZO DECADENCIAL.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o que resultou na expedição da Súmula Vinculante nº 8.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial deve ser interpretada em consonância com os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, em especial no § 4º do art. 150, no caso de pagamento antecipado, ou com base na regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, na hipótese da inexistência de pagamento parcial ou da comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No caso, houve pagamento antecipado. Constata-se a ocorrência da decadência de parte do crédito tributário.

BOLSAS DE ESTUDOS. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. CARÁTER NÃO SALARIAL

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear curso de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência até a competência 02/2002.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I - RJ (DRJ/RJOI) que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 12-14.628 (fls. 839/852):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. BOLSA DE ESTUDO.

O prazo decadencial das contribuições destinadas à a Seguridade Social é de 10 (dez) anos, conforme art. 45 da Lei nº 8.212/91. As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária estão listadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

O valor relativo a plano educacional não integra o salário-de-contribuição, quando visa à educação básica e aos cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, *ex vi* art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91 c/c. art. 214, § 9º, XIX do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Lançamento Procedente

O presente processo trata da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD DEBCAD nº 37.021.861-2 (fls. 02/27), consolidado em 22/03/2007, no valor de R\$ 126.341,98, referente ao período compreendido entre 01/01/2000 a 31/12/2002, relativo às contribuições destinadas à Previdência Social, relativas às rubricas da empresa, seguro de acidente de trabalho (SAT), e aos Terceiros, que não foram recolhidas à época própria.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 35/37), temos que:

1. O fato gerador são os pagamentos a título de Bolsa de Estudo a Funcionários, realizado em desacordo com a legislação previdenciária;
2. A Fiscalização constatou no Livro Diário, na conta **3.1.1.03.007 - Auxílio Instrução**, o pagamento de bolsa de estudo a funcionários, de acordo com Regulamento Empresarial nas fls. 38 a 41;
3. De acordo com o item II do Regulamento, o benefício concedido não era destinado a todos os funcionários, mas somente àqueles com mais de um ano de empresa;
4. A Fiscalização entendeu, diante desses fatos, que a concessão do benefício era restrita, pois nem todos os empregados e dirigentes tinham acesso, acarretando assim a incidência da contribuição previdenciária sobre as

verbas pagas a título de bolsa de estudo, em face da dicção a *contrario sensu* do art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/91;

5. A base de cálculo do lançamento foi apurada através dos valores pagos pela empresa, extraídos do Livro Diário, em confronto com os pagamentos efetuados pelo setor financeiro da empresa;
6. Os valores utilizados como base de cálculo estão discriminados nas Planilhas às fls. 41/77.

O contribuinte tomou ciência da Notificação de Lançamento, pessoalmente, em 22/03/2007 (fl. 02) e, em 09/04/2007, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 90/104, instruída com os documentos nas fls. 105 a 836, cujos argumentos estão sumariados no relatório do Acórdão recorrido.

O Processo foi encaminhado à DRJ/RJOI para julgamento, onde, através do Acórdão nº 12-14.628, em 21/06/2007 a 11ª Turma julgou no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/RJOI, pessoalmente, em 02/10/2007 (fl. 122) e, inconformado com a decisão prolatada em 01/11/2007, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 871/895, onde, em síntese:

1. Assevera que o pagamento de bolsas de estudo aos funcionários e dirigentes, se enquadra nos limites legais, pois não há qualquer limitação à sua aquisição;
2. Afirma que a exigência de tempo mínimo de permanência no emprego se destina a resguardar os interesses da empresa, evitando que haja dispêndio no desenvolvimento profissional de funcionários que não utilizará tal conhecimento em suas atividades;
3. Alega que o pagamento das bolsas de estudo se configura investimento para aprimoramento da produção do empregado, no exercício de sua função, estando em total conformidade com o objetivo pretendido pelo Legislador;
4. Aduz que o tempo mínimo de permanência como funcionário não retira o caráter geral e indistinto da concessão de tal benesse pela empresa, já que, objetivamente, todos os funcionários ou dirigentes que atinjam tal condição objetiva fazem jus ao pagamento das bolsas de estudo.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Decadência

Inicialmente, cabe esclarecer que o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o que resultou na expedição da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20/6/2008, *verbis*:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir de tal entendimento, a contagem do prazo decadencial deve ser interpretada em consonância com os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, em especial no § 4º do art. 150, no caso de pagamento antecipado, ou com base na regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, na hipótese da inexistência de pagamento parcial ou da comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, senão vejamos:

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.

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;

Nesse sentido, foram editadas as Súmulas CARF de números 99 e 101, assim redigidas:

Súmula CARF nº 99

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.

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No presente caso o lançamento foi realizado apenas sobre os valores pagos a título de verbas destinadas às bolsas de estudos dos funcionários, portanto, foi constatado que haviam

diferenças de recolhimentos, conforme se destaca no Relatório de Lançamento, bem como nos documentos adunados aos autos (itens 8 e 9 fl. 36).

Assim, no caso em apreço, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

Dessa forma, dado que o contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/03/2007, e tendo em vista a antecipação do pagamento, deve ser declarada a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, referente ao período anterior a 03/2002.

Mérito

Trata o presente processo da exigência de contribuições sociais devidas à previdência social e a terceiros, no período de 01/2000 a 12/2002, incidente sobre o pagamento a título de BOLSA DE ESTUDOS A FUNCIONÁRIOS.

Segundo a fiscalização, nem todos os empregados e dirigentes têm acesso às bolsas de estudo, pois concedida apenas a funcionário com mais de um ano de empresa.

A Recorrente assevera que o pagamento de bolsas de estudo aos funcionários e dirigentes, encontra-se enquadrado nos estritos limites legais, visto que não há qualquer limitação à sua aquisição. Afirma que a exigência de tempo mínimo no emprego se destina a resguardar a empresa do dispêndio no desenvolvimento profissional de um funcionário que não utilizará tal benesse no desempenho de suas atividades, tendo em vista que o pagamento das bolsas de estudo se configura em investimento para aprimoramento da produção do empregado, no exercício de sua função laborativa, estando em total conformidade com o objetivo pretendido pelo Legislador.

Aduz ainda que o tempo mínimo de permanência como funcionário não retira o caráter geral e indistinto da concessão de tal benesse pela empresa, já que, objetivamente, todos os funcionários ou dirigentes que atinjam tal condição objetiva fazem jus ao pagamento das bolsas de estudo.

O artigo 28 da lei 8.212/91 estabelece como regra a tributação da totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho. Porém, especifica algumas hipóteses de não incidência, tal como 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.

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

I- para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 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).

Como se destaca, o referido dispositivo legal estabeleceu que a verba paga a título de bolsa de estudo não integra o salário-de-contribuição, desde que: (i) 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; (ii) não seja utilizada em substituição de parcela salarial; e (iii) todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

No caso sob análise, conforme se verifica no Relatório de lançamento, não há qualquer elemento que, de fato, restrinja a bolsa de estudos para determinados empregados em detrimento de outros em face da sua condição funcional, vez que os critérios e procedimentos são estabelecidos no Regulamento (fls. 38/41) para todos os funcionários. A condição temporal de um ano na empresa demonstra razoabilidade e convergência com o espírito da lei que estabelece capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, consoante interpretação sistemática nos limites da lei 8.212/91.

Destarte, as bolsas de estudo são ofertadas em cumprimento à finalidade da própria norma. Sendo assim, embora decorram do contrato de trabalho referidas bolsas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente prestado, mas sim de investimento no desenvolvimento profissional.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de exclusão de tais verbas relativas às bolsas de estudo do conceito de salário de contribuição, senão vejamos:

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

1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

2. Recurso Especial provido.

(REsp 1666066/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 30/06/2017)

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

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

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

3. Agravo regimental desprovido.

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

Neste contexto, entendo que a concessão de bolsas de estudos aos empregados insere-se na norma de não incidência, razão porque impõe-se a reforma da decisão de primeira instância, com a exoneração do crédito tributário.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, para declarar a decadência referente ao período anterior a 03/2002 e, na parte não decadente, exonerar o crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto