



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.000672/2007-05
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.213 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO DE ENSINO EURIPIDES SOARES DA ROCHA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIGÊNCIA REFLEXA. APLICAÇÃO DO RESULTADO DO JULGAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Aplica-se por consequência lógica ao lançamento de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória reflexa o resultado do julgamento proferido nos autos de exigência da obrigação principal.

BOLSA DE ESTUDO CONCEDIDA A EMPREGADOS. NÍVEL SUPERIOR. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. 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.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência da multa relativamente às bolsas de estudos para dependentes dos segurados.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, substituído pelo conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória (DEBCAD nº 37.072.884-0 // AI 68), lavrado por ter o sujeito passivo apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de cumprir a obrigação prevista no art. 32, IV e § 5.º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com art. 225, IV e § 4.º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

De acordo com o Relatório Fiscal a autuada, no período de 01/1999 a 12/2006, apresentou GFIP preenchidas com omissão dos seguintes fatos geradores de contribuições sociais: valores pagos a segurados empregados a título de bolsa de estudo no período de 01/1999 a 12/2006 e remunerações pagas a contribuintes individuais no período de 04/2003 a 03/2006.

Vale destacar que o presente auto de infração é decorrente do lançamento de obrigação principal correlata analisada no processo nº 11444.000764/2007-87.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. Quanto a multa relativa a omissão das informações relativa aos valores das bolsas de estudos concedidas aos empregados e dependentes, concluiu o Colegiado que tais valores não compõem o conceito de salário de contribuição, e quanto a multa de omissão dos pagamentos efetuados a contribuintes individuais conclui pela sua relevação nos termos do art. 291 do Regulamento da Previdência Social então vigente.

O acórdão 2201-003.222 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 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.

RELEVAÇÃO DA MULTA. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos legais insculpidos no artigo 291 do RPS, vigentes à época do lançamento e da interposição da defesa, impõe-se reconhecer o direito de relevação da multa, ainda que posteriormente tais normas tenham sido revogadas e/ou alteradas, não podendo novas disposições legais retroagirem à época da prática do ato quando suas inovações prejudicarem o contribuinte.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial o qual foi parcialmente admitido com relação as seguintes matérias:

- 1) Com base nos acórdãos paradigmas 2401-00.759 e 2302-01.859, defende a União que o art. 28, § 9º, “t”, da Lei n.º 8.212/91, somente excluiu do conceito de salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica não abrangendo cursos de nível superior, devendo-se aplicar ao caso a interpretação literal disposta no art. 111 do CTN.
- 2) Incidência da contribuição previdenciária sobre verbas correspondentes a bolsas de estudos disponibilizadas aos dependentes dos empregados da Contribuinte. Segundo os paradigmas 2403-001.705 e 2401-001.967, subsídios concedidos a título de bolsa de estudos (descontos em mensalidades escolares) aos filhos ou dependentes dos empregados da empresa, integram o conceito de salário-de-contribuição e não se enquadram em nenhuma das hipóteses isentivas previstas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso. Na oportunidade fez destaque acerca da decisão proferida pelo STF no RE nº 566.622, em processo sob a sistemática de Repercussão Geral, onde teria sido sedimentado o entendimento no sentido de que os requisitos da imunidade prevista no art. 195, § 7.º da Constituição Federal devem estar previstos em lei complementar e não em lei ordinária.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para o conhecimento.

Antes de analisarmos o mérito é relevante destacar que os argumentos trazidos em sede de contrarrazões pela Contribuinte acerca da aplicação ao caso do entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 566.622, são argumentos estranhos a lide. Referida decisão analisou a compatibilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991 com a norma da imunidade prevista no

art. 195, § 7º, da Constituição Federal, debate relevante apenas para os lançamentos de exigência da “cota patronal” de contribuições previdenciárias.

O presente lançamento, como exposto, está atrelado ao lançamento de contribuições previdenciárias “cota segurados” exigidos por meio do processo nº **11444.000764/2007-87**. Exige-se multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato de o Contribuinte ter deixado de lançar em GFIP valores considerados pela autoridade fiscal como remuneração indireta.

O recurso devolve a esta Câmara Superior a discussão sobre 1) incidência de Contribuições Previdenciárias relativamente aos valores pagos a título de bolsas de estudo de ensino superior; e 2) incidência de Contribuições Previdenciárias relativamente aos valores pagos a título de bolsas de estudo de ensino superior em benefício de dependentes.

Como dito o presente auto de infração é decorrente do lançamento de obrigação principal correlata analisada no processo nº 11444.000764/2007-87, assim o entendimento lá fixado, por meio do acórdão nº 9202-010.214, será transportado para este processo haja vista a dependência direta entre a exigência da presente obrigação acessória e a caracterização da obrigação principal.

Quanto a primeira matéria - incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de curso superior concedida aos empregados - este Tribunal por meio da Súmula CARF nº 149, aprovada em 03/09/2019, fixou o entendimento de que até a edição da Lei nº 12.513/2011 estaria contemplando dentro do conceito de “cursos de capacitação e qualificação profissionais” descrito na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, os cursos de graduação e pós graduação. A súmula possui a seguinte redação:

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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Assim, aplicando ao caso a Súmula CARF nº 149, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional neste ponto.

A segundo divergência tem como foco a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados e, quanto a este tema o Colegiado no citado acórdão nº **9202-010.214**, por maioria de votos, nos termos do voto do Conselheiro Redator, manteve a exigência fiscal. O voto condutor possui a seguinte fundamentação:

Pois bem. O tema não é novo neste colegiado, que vem decidindo pela incidência das contribuições sobre os valores relativos ao auxílio educação pago a dependentes dos trabalhadores em período anterior à entrada em vigor da Lei 12.513/2011, não se aplicando, ao caso, as disposições do artigo 106 do CTN, por não se tratar de norma **expressamente** interpretativa, tampouco de norma que disponha sobre penalidades. Trata-se, pois, de verba paga de forma previsível no contexto da relação laboral.

Para tanto, adoto como razões de decidir o percuciente voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relatora do acórdão 9202.005.972, de 26.9.2017, o qual passo a transcrever na íntegra.

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

Art.28. Entende-se por salário de contribuição: I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

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

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

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

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

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

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

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

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, 't' da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011.

Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

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)

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

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

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

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

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

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

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

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

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

confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

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

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

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c/c com o art. 28, I e §9º. "t" da lei 8212/91.

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

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

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

Diante do exposto, considerando o resultado do julgamento do processo nº 11444.000764/2007-87 onde se analisou o lançamento da obrigação principal que deu origem a exigência da multa ora tratada, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa relativamente às bolsas de estudos para dependentes dos segurados.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

