



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003689/2007-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.874 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2023
Recorrente ESCOLAS PADRE ANCHIETA SC LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2002

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS CONCEDIDAS A DEPENDENTES EM PERÍODO ANTERIOR À LEI 12.513, DE 2011.

Integra o salário de contribuição o pagamento de mensalidade escolar de dependentes dos empregados da empresa, uma vez que tais valores não se enquadram nas exclusões daquele conceito, previstas em lei.

ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP (CFL 68). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais.

Mantido o lançamento das obrigações principais, resta configurado o descumprimento da obrigação acessória relativa à não apresentação da GFIP com todas as informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Foram vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto que davam provimento ao Recurso. Designada para elaboração do voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 733/778), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 696/730), proferida em sessão de 15/10/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 16-23.213, da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP I (DRJ/SP1), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à Impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, comprovada através de impugnação em que demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A infração fiscal tem natureza meramente formal, não dependendo do agente, do resultado efetivamente ocorrido, da vantagem obtida, da eventual falta de recolhimento de tributo ou da extensão da lesão ao Fisco.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

A exigibilidade das obrigações acessórias decorre do interesse da fiscalização, razão pela qual, em face da inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08, aplica-se às mesmas o disposto no Código Tributário Nacional.

ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração.

Cabia à Impugnante apresentar os elementos capazes de desconstituir o lançamento.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

Indefere-se o pedido de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI DEBCAD nº 37.093.768-6), consolidado em 05/09/2007, lavrado contra a entidade em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e § 3º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, regulamentada pelo Decreto 3.048/99, uma vez que, segundo o Relatório Fiscal da Infração de fls. 14, não foram informados em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, nas competências 01/1999 a 12/2002, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A ciência do Sujeito Passivo se deu pessoalmente em 05/09/2007, através de recebimento de cópia da presente notificação pelo Diretor-Presidente.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração supracitado, temos resumidamente:

- A empresa deixou de declarar, nas GFIP das competências 01/1999 a 12/2002, os valores de bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários.

- A falta de declaração das verbas descritas em GFIP caracterizaram infração à Lei 8.212/91, conforme art. 32, inciso IV e § 5º (com a redação da Lei 9.528/97), combinado com o art. 255, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A multa aplicada é a prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 284, II, do Decreto 3.048/99, em sua redação original, com valor atualizado pela Portaria MPS nº 142, de 11/04/2007, em função do disposto nos artigos 92 e 102, ambos da Lei 8.212/91 e art. 373 do Decreto 3.048/99, correspondente ao valor de R\$ 116.241,24 (cento e dezesseis mil, duzentos e quarenta e um reais e vinte e quatro centavos), valor este consolidado em 05/09/2007, vide Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fls. 15) e cálculo do valor da multa constante da planilha que integra o Anexo I de fls. 16/18.

Além do Anexo I, foi apresentado conjuntamente ao Auto de Infração o documento fornecido pela empresa intitulado "Levantamento dos Valores de Bolsas a Filhos de Funcionários e Professores" que serviu de base para a elaboração da planilha supracitada.

Não constam outros Autos de Infração lavrados contra a empresa em fiscalizações anteriores, assim como não ficou configurada a ocorrência de qualquer circunstância agravante.

Além dos relatórios e planilhas supracitados, acompanham o Auto de Infração nº 37.093.768-6 os seguintes documentos: IPC — Instruções para o Contribuinte (fls. 2/3); REPLEG — Relatório de Representantes Legais (fls. 4); VÍNCULOS — Relação de Vínculos (fls. 5); MPF — Mando de Procedimento Fiscal (fls. 6/7); TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (fls. 8/11) e TEAF — Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 12/13).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 650, a empresa impugnou a autuação por meio do instrumento de fls. 419/463, com a juntada de documentos de fls. 464/649 (Procuração; Contrato Social; Ata de Eleição de Diretoria, cópias de Convenções Coletivas, cópia de Acórdão de Apelação Cível — TRF; cópia de informativo de jurisprudência do STJ), alegando, em síntese, os argumentos que seguem:

Preliminarmente

Ocorreu cerceamento do direito de defesa: o lançamento em questão é nulo, pois não respeita o princípio da tipicidade ou tipologia, sendo que sua fundamentação legal é a generalização de textos legais feita pra confundir o contribuinte e não para esclarecê-lo e orientá-lo na defesa, como deveria ser, de acordo com a disposição constitucional.

Prejudicial de mérito

As exigências anteriores ao ano de 2002 não devem subsistir, uma vez que atingidas pelo fenômeno da decadência, nos exatos termos do art. 173, I, do CTN.

Do mérito

Da prática de obrigação impossível por parte da requerente

Na GFIP deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valores a serem recolhidos ao FGTS.

Trata-se de obrigação impossível de ser satisfeita pela Requerente por não serem os dados "omitidos" fatos geradores de contribuições previdenciárias, como se verifica na concessão dos benefícios de bolsas de estudo aos filhos dos empregados da Requerente.

Do princípio constitucional e do direito a educação

A educação é direito social inserido na Carta Magna em seu artigo 6º e 7º.

Sendo notório que o Estado não possui condições de oferecer educação de qualidade e tampouco de dar suporte para que a maior parte de sua população aufera renda capaz de suprir a falha estatal, cabe a sociedade sanar tal omissão.

Conforme se extrai do art. 205 da Constituição a "educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade...".

Soma-se à inexistência de vagas na rede pública, a incapacidade do Estado de atender a demanda pelo ensino público com qualidade.

Sendo que a Impugnante atua na prestação de serviços educacionais, outra não poderia ser a atitude dos sindicatos representantes das instituições de ensino e dos trabalhadores em ensino a não ser incluir na Convenção Coletiva a instituição de bolsas de estudo para os funcionários e seus dependentes, sendo o motivo muito simples: o objeto de suas atividades é o de formar cidadãos, tendo consciência da relevância que a educação possui nesta preparação.

Alega que "a pretensão de tributar como Salário Indireto as bolsas concedidas a dependentes de empregados da Requerente, é atitude inconstitucional com os deveres do Estado para com a educação de seus cidadãos, pois se o particular envide esforços onde ele não se faz presente, o Estado não pode como consequente, tributar benefícios sociais a pretexto de salário indireto, sem qualquer previsão legal que o autorize".

Dá previsão da bolsa de estudos em
Convenção Coletiva e da justiça social

A bolsa de estudos concedida a todos os funcionários, independentemente de suas funções, é benefício previsto na Convenção Coletiva dos Professores de Jundiá e também está previsto na Convenção Coletiva do Sindicato dos Estabelecimentos de

Ensino do Estado de São Paulo e Federação dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Ensino do Estado de São Paulo.

A Requerente em nenhum momento poderia ser autuada por conceder um benefício aos seus funcionários e professores e consequentemente à toda a sociedade, uma vez que está contribuindo para o bem estar de todos, associado à construção de uma sociedade solidária e justa.

Dessa forma, mesmo contribuindo para o desenvolvimento humano, capaz., de reduzir desigualdades sociais na sociedade contemporânea através da livre iniciativa, a Requerente se vê injusta e ilegalmente compelida a arrecadar aos cofres públicos algo que não caracteriza renda e muito menos remuneração ao trabalho prestado pelos seus colaboradores.

Tal benefício é previsto em lei (CLT) e na própria legislação da Requerida como verba não integrante do salário de contribuição do empregado que também deve ser estendida aos seus dependentes, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial.

A previsão da Convenção Coletiva afasta o conceito remuneratório do benefício conforme exposto. Além disso, a convenção faz lei entre as partes, se sobrepondo inclusive sobre as leis infraconstitucionais conforme disposto no inciso XXVI do art. 7º da CF.

Sendo as convenções coletivas atos normativos e, como tais, fonte formal de direito do trabalho, possuem força obrigatória, devendo a Requerente submeter-se as suas decisões, não podendo o INSS descaracterizá-la e tributar, sem previsão legal, o benefício das bolsas de estudo concedidas aos filhos de seus empregados.

Da não caracterização salarial e da não incidência da contribuição previdenciária

O pagamento em utilidades é permitido por lei conforme reza o artigo 458 da CLT e não é considerado salário, não podendo ser base de cálculo da contribuição previdenciária.

O salário, base de incidência previdenciária, corresponde a contraprestação devida ao empregado pela prestação de serviços decorrentes do contrato de trabalho. Já a bolsa educação é benefício social concedido pela Requerente, o qual não se tributa por falta de lei que o autorize.

Alega que *"em princípio, salário é a utilidade habitual contra prestativa do trabalho do empregado. Não o será aquela cuja finalidade não é remunerar o trabalho, mas permitir que seja desenvolvido, o que ocorre quando estiver nítido que se trata de um instrumento para a execução dos serviços, como se fosse uma ferramenta de trabalho"*.

A educação é um dever imposto a todas as pessoas físicas e jurídicas da sociedade, não devendo jamais os valores recebidos a título de bolsa de estudo integrar o salário de contribuição fornecido pela Requerente aos seus funcionários e dependentes tendo em vista que: não possui caráter salarial; o benefício não é habitual; é um benefício social; sua tributação ocasionará a desestimulação de iniciativas semelhantes; não há previsão legal para a tributação; é infração às disposições dos artigos 200 e 205 da Constituição Federal.

Da afronta ao Princípio da Legalidade o

O Auditor Fiscal busca uma incorreta interpretação restritiva do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, isto porque, o rol trazido por esse parágrafo não é exaustivo, comportando interpretação à luz do princípio constitucional da correlação entre custeio e benefício trazido pela Constituição Federal.

O rol elencado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que dispõe a respeito das verbas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias indicam situações que implicam no pagamento de vantagens que não repercutem a base de cálculo previdenciária, sendo portanto necessária uma interpretação a respeito dos direitos assegurados aos trabalhadores. O Direito Tributário rege-se pelo princípio da Legalidade que prevê que só poderá ocorrer tributação em caso de expressa previsão legal.

Pelo Princípio da Proporcionalidade procura-se aferir a compatibilidade da lei aos fins constitucionais previstos. O Princípio da Proporcionalidade exige que haja uma

relação de congruência lógica entre o fato ocorrido e a atuação concreta da administração, o que não ocorreu no presente caso.

Causa estranheza tributar como salário indireto algo que:

- não existe como previsão legal para a tributação de salário indireto, bem como inexistência sua definição no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não podendo o INSS "criar" este conceito;

- o que existe no âmbito trabalhista é a previsão de salário "in natura" para o empregado e não para sua família e seus dependentes, não podendo o I. Fiscal estender este conceito sem norma autorizativa previdenciária;

- a convenção coletiva estabelece que o benefício não refere-se à remuneração;

- convenção coletiva faz lei entre as partes e se sobrepõe a qualquer legislação infraconstitucional;

- considera-se benefício concedido aos dependentes dos empregados da Requerente caracterizado como "doação", inexistindo previsão legal de norma previdenciária para referida tributação e levando em consideração que na legislação do Imposto de Renda a doação é isenta do Imposto de Renda na Fonte e na Declaração de Ajuste Beneficiário.

Do confisco praticado

O lançamento não está dentro dos parâmetros de legalidade e proporcionalidade definidos em lei para o tributo. A autoridade afastou-se dos fins objetivados pela lei constituindo-se o confisco e o desvio de poder.

Alega que *"o benefício concedido não representa renda para os empregados da Requerente, uma vez que a sua utilização é opcional e transitória. Assim, além de a Requerente estar concedendo um benefício social, ela está arcando com custos lesais relativos à prestação de serviços pelo fornecimento de educação, ainda tem a necessidade de prover a sua própria existência e de seus negócios através do dispêndio com despesas/custos operacionais que envolvem instalações, equipamentos, remunerações de seus colaboradores, insumos, dentre vários outros elementos necessários, logo, e em persistindo tal incidência, por certamente a Requerente — e porque não dizer todas as sociedades do mesmo segmento — ficará impedida de exercer sua atividade ou melhor definindo, será obrigada a encerrar suas atividades, não podendo assim a Requerente ser punida por agir de acordo com a responsabilidade social"*.

Da relevância da multa

Em nenhum momento houve a intenção de sonegar informações, de forma que a Requerente não pode sofrer penalização oriunda do descumprimento de referida obrigação uma vez que informou todos os fatos geradores da contribuição previdenciária e sempre pautou-se pela probidade e boa-fé em suas relações para com o Fisco.

Também, não sendo a Requerente reincidente e não incorrendo em situações agravantes, qual a razão encontrada pela fiscalização para não fixar a multa em seu valor mínimo previsto na legislação? Considerando ainda que a inexistência de agravantes, que deve ser considerada uma atenuante pelo Julgador, e o extenso número de anos fiscalizados sem constatação de qualquer irregularidade, não existe razão para a fixação da multa acima do limite mínimo previsto.

Do pedido

Requer seja reconhecida a ocorrência do cerceamento do direito de defesa, uma vez que a atuação não foi capitulada de forma clara e concisa, declarando-se, consequentemente, a sua nulidade.

Se superada a preliminar arguida, requer seja a decadência reconhecida com o consequente cancelamento do débito e do respectivo auto.

Requer, no mérito, que sejam acolhidas todas as suas alegações e julgada improcedente a presente atuação.

Suplantados os pedidos anteriores, requer seja relevada a aplicação de qualquer penalidade considerando a inexistência de circunstância agravante e da primariedade da Impugnante.

Requer, ainda, seja estabelecido o contraditório pleno com direito à ampla defesa, com produção de prova pericial, diligências, testemunhal, juntada de documentos e todas em direito admitidas.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, no que foi vencido, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento. Isso em relação as matérias bolsas de estudos dos filhos dos dependentes (lançamento principal), lançamento de obrigação acessória correlata relativa a não ter declarado os valores do lançamento principal em GFIP e irresignação em relação a taxa SELIC.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 12/11/2009, e-fl. 732, protocolo recursal em 08/12/2009, e-fl. 733, e despacho de encaminhamento, e-fl. 820), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

A controvérsia remanescente nos autos é relativa ao lançamento de ofício referente a compor, ou não, a base de cálculo das contribuições objeto do lançamento, *os valores de bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários*, não tendo sido declarados tais rubricas em GFIP, entendendo a fiscalização que são base de cálculo e daí compreender que são de inclusão obrigatória para elevar a base tributável das contribuições o que resultou na lavratura do auto de infração. Neste mesmo sentido, como obrigação acessória decorrente, a controvérsia também se circunscreve a infração à Lei 8.212/91 por falta de declaração em GFIP das referidas rubricas (*valores das bolsas de estudo aos filhos dos funcionários do recorrente*), conforme art. 32, inciso IV e §5º (com a redação da Lei 9.528/97), combinado com o art. 255, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Outrossim, insurge-se contra a taxa SELIC, o que encontra óbice na Súmula CARF n.º 4, que dispõe: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*” (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Logo, a matéria relativa à taxa SELIC fica desde já rechaçada.

Os fatos gerados do lançamento são relativos às competências 01/1999 a 12/2002, porém a DRJ reconheceu a decadência do lançamento no que se refere às competências 01/1999 a 11/2001, inclusive. A controvérsia remanesce em relação às competências 12/2001 a 12/2002.

Pois bem. Sobre as bolsas de estudo concedidas aos dependentes de segurados empregados, essas decorrem de instrumento coletivo de trabalho, especificamente das Convenções Coletivas de Trabalho colacionadas pelo recorrente. Os instrumentos coletivos, em síntese, foram firmados entre entidades sindicais representativas das categorias dos empregadores e dos empregados, isto é, entre o Sindicato de Entidades de Educação (Empregadores) e Sindicato de Empregados de Escolas.

Neste horizonte, decorrendo as bolsas de estudo de instrumentos coletivos de trabalho, entendo que elas não devem compor base de cálculo de contribuições previdenciárias, não se caracterizando como salário indireto, a teor da alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212. Ora, penso que, mesmo antes do advento da Lei nº 12.513/11 não se computava bolsas de estudo aos dependentes, previstas em Convenção Coletiva de Trabalho entre Sindicato de Entidades de Educação e Sindicato de Empregados de Escolas, como salário de contribuição por não possuir natureza contraprestativa pelo trabalho, além do mais sendo as bolsas de estudo prestadas em estabelecimento de ensino próprio.

Isto porque, os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de verba de natureza indenizatória. Insere-se na norma de não incidência. Ademais, o conceito advém da norma especializada proveniente da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Logo, não se configura como salário de contribuição.

Veja-se, aliás, o seguinte recentíssimo precedente jurisprudencial baseado em interpretação infraconstitucional, a partir da jurisprudência do TRF-3:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. SALÁRIO E GANHOS HABITUAIS DO TRABALHO. VERBAS INDENIZATÓRIAS E SALARIAIS. BOLSAS DE ESTUDOS A FILHOS DE FUNCIONÁRIOS.

- O Auxílio-educação é verba desonerada da incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, desde que observados os requisitos previstos no art. 28, §9º, "t", da Lei nº 8.212/1991.

- **Prevalece o entendimento jurisprudencial de sua natureza indenizatória, mesmo para período anterior à vigência da Lei nº 12.513/2011, de modo que não incide contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo pagas a filhos dos empregados. Precedentes do E.STJ e deste E.TRF.**

- No caso em análise, os débitos em cobrança na execução fiscal subjacente dizem respeito à **incidência de contribuição previdenciária patronal e de contribuições ao SAT/RAT e devidas a terceiros sobre os valores pagos a título de concessão de bolsas de estudos aos filhos de funcionários com vínculo celetista com a ora embargante, no período de 10/1999 a 09/2003, sendo indevidas as exações.**

- **Apelação da União Federal desprovida.**

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL 0009886-52.2018.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, julgado em 23/04/2023, DJEN DATA: 26/04/2023. Grifos e destaques acrescentados)

Demais disto, este é o entendimento hodierno, em minha ótica, que deve ser extraído dos precedentes deste Egrégio Conselho em sintonia com os precedente dos Tribunais Regionais Federais, a exemplo do TRF-3, a saber:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

(...)

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de verba de natureza indenizatória. Insere-se na norma de não incidência. O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes. Interpretação sistemática, teleológica e histórica, nos termos artigo 110 do CTN e o alcance do instituto, conceito e forma determinado na norma especializada, a Consolidação das Leis do Trabalho, acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Não configura salário de contribuição.

(Acórdão CARF n. 2401-010.699, de 07/12/2022)

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.

(Acórdão CARF n. 2201-003.223, de 15/06/2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos 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.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

(Acórdão CARF n. 2401-009.660, de 14/07/2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de verba de natureza indenizatória. Insere-se na norma de não incidência.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

Interpretação sistemática, teleológica e histórica, nos termos artigo 110 do CTN e o alcance do instituto, conceito e forma determinado na norma especializada, a Consolidação das Leis do Trabalho, acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Não configura salário de contribuição.

(Acórdão CARF n. 2401-009.587, de 09/06/2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

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

(Acórdão CARF n. 2402-009.811, de 09/04/2021)

Destarte, não compondo as bolsas de estudo a base de cálculo das contribuições, inexistente a infração da obrigação acessória também em lide.

Sendo assim, com razão o recorrente, devendo-se cancelar o lançamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, aferida toda a prova documental colacionada, não há, portanto, motivos que justificam a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado, em resumo, conheço

do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar o lançamento, reformando a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada.

Em que pesem os bem fundamentados argumentos expostos pelo ilustre Relator para dar razão à recorrente, o entendimento majoritário da Turma foi em sentido oposto, pelas razões que passo a discorrer neste voto vencedor.

Obrigação Principal

A controvérsia é relativa aos valores de bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários em período anterior a Lei 12.513, de 2011, não tendo sido declarados tais rubricas em GFIP, quando os valores devem integrar a declaração por comporem base de cálculo de contribuições previdenciárias, deixando o contribuinte de recolher a integralidade da obrigação principal considerando a redução indevida da base de cálculo.

Transcrevo inicialmente os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento, na redação vigente à época dos fatos geradores:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

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;

Abro parêntese para registrar que em 2011 o dispositivo legal acima foi alterado pela Lei nº 12.513, de 2011, a partir da qual foi instituída isenção para empresa quando esta arcar com plano educacional ou bolsa de estudos que vise à educação básica dos empregados e de seus dependentes. Entretanto, tal alteração não alcança os fatos geradores aqui discutidos, que são relativos ao período de 12/2001 a 12/2002, portanto anteriores à alteração legal, posto que, nos termos do art. 144 do CTN, a lei não retroage para alcançar fatos anteriores:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, para o deslinde da questão é necessário que se estabeleça o conceito de salário de contribuição contido no art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Para tal, peço vênias para transcrever os fundamentos contidos no Acórdão 9202-007.773, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, proferido em 23 de abril de 2019, em julgamento de caso semelhante ao que se discute:

Retornando-se à definição de salário de contribuição trazida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que está ali abrangida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

...

No caso concreto, o pagamento de bolsa escolar aos dependentes dos empregados constitui-se em ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, uma vez que:

1 - possui caráter oneroso, pois os empregados deixaram de pagar as mensalidades escolares, o que se constitui em salário indireto e portanto possui caráter oneroso; tanto é assim que no capítulo intitulado "Levantamento dos Valores de Bolsas a Filhos de Funcionários e Professores" foi possível apurar o valor da gratuidade concedida;

2 - foi concedido de forma habitual, pois foi oferecido de forma regular aos empregados (funcionários e professores) da empresa em benefícios de seus dependentes;

3 - possui também caráter contributivo, eis que oferecido no contexto da relação laboral, como contraprestação ao trabalho, concedido em razão de os beneficiários dos mesmos prestarem serviço à contribuinte.

Dessa forma, estão presentes todas as condições postas pela lei para que a verba seja considerado remuneração.

Em relação às exclusões do conceito de salário de contribuição, especificamente quanto à exclusão da verba que se discute, prossegue o Conselheiro em seu voto:

Especificamente com relação a valores despendidos com educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

Art. 28. [...]

[...]

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

A isenção referida nos dispositivo acima abrangia:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996; e

- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e

- deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

De se notar que a regra isentiva faz referência a “plano educacional que vise à educação básica (...) 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”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “t”) não faz menção a plano educacional ofertado a dependentes, mas tão somente a empregados e dirigentes da empresa, não havendo como estender o favor legal a hipóteses que não estejam expressamente prevista em lei visto que, neste ponto, estar-se-ia infringindo o art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando que disponha sobre isenção.

O lançamento se baseou numa interpretação literal da lei, que deve ser observada por seu aplicador nos termos de art. 111 do CTN, pois as bolsas de estudos foram concedidas aos filhos e dependentes dos professores e demais funcionários da empresa, ao passo que o benefício da isenção legal somente seria aplicado quando referidos os planos fossem pagos para os próprios dirigentes e empregados.

Argumenta ainda a defesa que a educação é direito social inserido na Carta Magna em seu artigo 6º e 7º, sendo notório que o Estado não possui condições de oferecer educação de qualidade e tampouco de dar suporte para que a maior parte de sua população aufera renda capaz de suprir a falha estatal, cabe a sociedade sanar tal omissão. Soma-se à inexistência de vagas na rede pública, a incapacidade do Estado de atender a demanda pelo ensino público com qualidade.

Ora, é fato que o Estado garante sim a educação fundamental a todos, conforme determina a Constituição Federal. A matrícula em uma unidade de ensino pública é obrigatória na faixa etária dos 4 aos 17 anos e é oferecida em todo o território nacional. Se a matrícula não for garantida, cabe aos pais procurar os órgãos competentes (conselho tutelar ou ao conselho municipal de Educação e dos direitos da criança e do adolescente ou ainda o Ministério Público e/ou à Defensoria Pública) a fim de requerer seus direitos de ter matriculados os filhos.

Quanto à alegação de que há previsão da bolsa de estudos em Convenção Coletiva dos Professores de Jundiaí e também na Convenção Coletiva do Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Estado de São Paulo e Federação dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Ensino do Estado de São Paulo, de forma que tal previsão afasta o conceito remuneratório do benefício, pois a convenção faz lei entre as partes, se sobrepondo inclusive sobre as leis infraconstitucionais, cabe registrar que, diferente do que entende a recorrente, tais Acordos (convenções) não se opõem à Fazenda Pública em razão do que dispõe o art. 123 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, a convenção coletiva não tem força de lei, de forma que o fato de haver a previsão de pagamento de bolsas a dependentes nas mesmas não altera sua natureza frente às normas tributárias, não sendo assim suficiente para excluí-las do conceito de remuneração. Nesse sentido, conforme prescreve o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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;

Quanto à violação a princípios constitucionais, conforme já sumulou este Conselho:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, considerando que os valores possuem natureza remuneratória, devem compor a base de cálculo das contribuições, devendo ser mantido o lançamento.

Da obrigação acessória correlata (reflexa)

Por ter deixado de declarar, nas GFIP das competências 01/1999 a 12/2002, os valores de bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários, a recorrente praticou infração à Lei 8.212/91, conforme art. 32, inciso IV, punível com a multa prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal.

No recurso, a recorrente pleiteia a relevação da multa, uma vez que

Em nenhum momento houve a intenção de sonegar informações, de forma que a Requerente não pode sofrer penalização oriunda do descumprimento de referida obrigação uma vez que informou todos os fatos geradores da contribuição previdenciária e sempre pautou-se pela probidade e boa-fé em suas relações para com o Fisco.

Inicialmente cabe frisar que a aplicação da penalidade independe da intenção do agente. Como não ocorreu a declaração em GFIP, por não reconhecer os valores como base de cálculo, o contribuinte violou norma de obrigação acessória, conforme art. 32, inciso IV, por não ter informado todos os fatos geradores das contribuições devidas na GFIP, de forma que correta a aplicação da multa prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal.

Quanto ao pedido de relevação da multa ou de sua aplicação em seu valor mínimo, este não poderá ser atendido por falta de previsão legal.

Contudo, registro que a penalidade que se discute no presente processo estava antes prevista no § 5º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, sendo que esta mesma lei acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 32-A, que trata de nova penalidade quando da constatação da mesma infração que se discute. Trata-se assim de multa aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja,

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

Assim, quando da execução do presente acórdão, deve-se atentar para a aplicação da retroatividade benigna, conforme acima descrito.

Por fim, mantidos os lançamentos, conforme já destacado pelo ilustre Relator no voto vencido, correta a aplicação da taxa de juros Selic sobre os débitos lançados, a teor da Súmula CARF nº 4:

Outrossim, insurge-se contra a taxa SELIC, o que encontra óbice na Súmula CARF n.º 4, que dispõe: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Logo, a matéria relativa à taxa SELIC fica desde já rechaçada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva