



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003724/2007-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.853 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente SOCIEDADE PADRE ANCHIETA DE ENSINO SC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/01/2007

BOLSAS DE ESTUDO. SALÁRIO INDIRETO.

O auxílio concedido através de bolsas de estudo custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados constitui salário indireto, sendo considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/01/2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO

As matérias não contestadas explicitamente quando da apresentação da manifestação de inconformidade são consideradas não impugnadas, no termos do art. 17 do mesmo Decreto, e não podem ser apreciadas na segunda instância de julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-010.853 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13839.003724/2007-89

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-22.810 que julgou parcialmente procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – AIOA - DEBCAD nº 37.093.777-5.

O crédito tributário lançado corresponde ao período de 01/02/1997 a 31/12/2002, e se refere à infração por deixou de declarar em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP), as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas aos filhos dos funcionários, nas competências 01/1999 a 12/2002 (Relatório Fiscal e-fl. 34).

A ciência do lançamento foi em 10/09/2007 (e-fl. 02).

A impugnação foi apresentada em 10/10/2007 (e-fls. 285 a 330), alegando em preliminar: cerceamento de defesa, nulidade por conter base de cálculo de período não fiscalizado e decadência. No mérito afirmou sobre princípios constitucionais, previsão de bolsa de ensino em convenção coletiva, não incidência de contribuição em benefício social, afronta à legalidade, confisco, e relevação da multa

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 557 a 572) e decidiu por acolher parcialmente os argumentos reconhecendo a decadência do período de 01/1999 a 11/2001, inclusive, mantendo os demais períodos do lançamento.

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. SUMULA VINCULANTE. STF.

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

É dever da autoridade administrativa providenciar a retificação do lançamento fiscal, quando procedentes as alegações deduzidas na impugnação do sujeito passivo. (inteligência do art. 145 c/c art. 149 do CTN).

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O cálculo para aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei n.º 11.941/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 06/11/2009 (e-fl. 575). Em 25/11/2009, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 581 a 642.

No mérito alegou que a concessão de bolsa de estudos a dependentes dos empregados por estabelecimento de ensino, não caracteriza salário indireto e ilegalidade da aplicação da taxa SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Mérito

Bolsa de Estudos fornecida à filhos dos empregados

O recurso não tratou das questões atinentes ao lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória por deixar de declarar em GFIP as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas aos filhos dos funcionários. Limitou-se a discutir o mérito da obrigação principal, lançada no processo nº 13839.003685/2007-10

Segundo o relatório fiscal daquele processo, o lançamento considerou como salário indireto o valor das mensalidades não cobradas pela empregadora relativa à mensalidade dos filhos dos empregados:

A empresa supra identificada, Sociedade Padre Anchieta de Ensino S/C Ltda, tem como principal objetivo a prestação de serviços de Ensino regular de Nível Superior, conforme consta em seu contrato social e para a consecução desses objetivos, a mesma cobra mensalidades dos seus alunos.

Ocorre que referidas mensalidades não são cobradas dos alunos, cujos pais são empregados da Instituição. Desta forma, além dos salários contratuais pagos 'em

pecúnia, esses funcionários são beneficiados com os valores das mensalidades escolares que seriam pagas, caso eles não trabalhassem na empresa, portanto os valores dessas mensalidades constituem verdadeiros salários indiretos. (grifei)

O relatório ainda faz a ressalva que o lançamento não inclui mensalidades quando o aluno é o próprio empregado, por entender que neste caso há amparo legal.

Ressalta-se que nessa Notificação Fiscal, estão sendo tributadas somente as mensalidades escolares dos filhos dos funcionários, que são retribuições pelo trabalho, diferente das mensalidades escolares dos próprios funcionários, que constituem um aperfeiçoamento, portanto para o trabalho. (grifei)

Na impugnação a entidade defende que a concessão da bolsa a filho de empregados tem uma dimensão social. Argumenta que é inconstitucional tributar as bolsas concedidas como salário indireto pois o próprio Estado tem o dever de fornecer educação aos cidadãos.

A DRJ manteve o lançamento sob o argumento que a exclusão do valor relativa à bolsa de ensino somente poder constituir em utilidades de houve disposição expressa neste sentido.

Claro está que, para a aplicação desta norma de isenção é necessário que estejam presentes todas as condições nela previstas, e que de fato a exclusão legal não alcance os valores de planos educacionais destinados aos dependentes. (grifei)

Inconformada com a decisão, a recorrente argumentou que o conceito de salário está disposto no art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, que o art. 458 expressamente dispõem que bolsa de estudo não é salário indireto, e cita também o art. 110 do CTN para subsidiar o argumento que a lei tributária não poderia mudar o conceito de salário com o propósito de tributar.

A legislação que rege o tema, *in verbis*

CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...)

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)

Decreto 3.048/99.

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Lei 8.212/91

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

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

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

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

CTN

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(grifei)

É equivocado a afirmação da recorrente que há descumprimento do art. 110 do CTN a interpretação dada a lei tributária que distorce o conceito de salário e tributa bolsa de ensino como salário indireto.

Na verdade, pelo texto do artigo seguinte do CTN, 111, a Administração Fiscal está compelida a não aumentar as condições e a forma que a lei determinar para que crédito tributário possa ser excluído.

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

Em 2011, alteração no texto da alínea “t” incluiu a expressão “bolsa de estudo”, e ampliou a concessão para “empregados e seus dependentes”. A ampliação só correu em período posterior ao lançamento sob análise, logo não se aplica a ele.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, na época dos fatos geradores, não havia exclusão do conceito de salário-de-contribuição do pagamento de bolsa de estudos aos filhos de empregados.

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

Ainda sobre o assunto é pertinente a Súmula CARF nº 149, a contrário senso.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. (grifei)

Note que a súmula se referiu exclusivamente a “concedido aos empregados” e não “aos empregados e seus dependentes”. Mostrando mais uma vez que a ampliação só ocorreu com a nova redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011.

Quanto ao argumento de que o benefício tem papel social importante, é inquestionável. Ocorre que esse motivo não é suficiente para desconsiderar que esse fornecimento representa para o trabalhador salário indireto, à medida que o empregado teria que arcar com o custo da educação de seus filhos em uma outra unidade escolar.

Também não prospera o argumento que o fato de fazer parte de “convenção coletiva de trabalho”, excluiria a natureza de remuneração indireta.

O art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, quando dá o amplo conceito de remuneração, não faz distinção se o recebimento ocorre em razão de “lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”, razão porque não pode o aplicador do comando fazê-lo.

Considerando que eram devidas as contribuições sociais para a previdência, incidentes sobre as parcelas do salário-de-contribuição relativas às mensalidades escolares dos filhos dos empregados, também é dever do empregador informar tais fatos geradores em GFIP, sendo a falta punida com multa por descumprimento de obrigações acessória, nos termos auto-de-infração lavrado.

Conclusão

Por todo o exposto, voto NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias