



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13855.002666/2007-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.643 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ACEF S/A SUCES DE ACEF CULT EDUC FCA LTD
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

MPF. CIENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo será cientificado do MPF através de seu representante legal, mandatário ou preposto.

PROCESSO DE CONSULTA FISCAL.

Não produz efeito a consulta formulada por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada.

NULIDADE. PREJUÍZO. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais da NFLD e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

LAVRATURA DA NFLD. CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO.

O lançamento contempla todas as informações previstas na Legislação Previdenciária e no Código Tributário Nacional, com correta identificação e demonstração do sujeito passivo, da matéria tributada, do montante devido e da fundamentação legal que ampara o lançamento do crédito previdenciário, viabiliza ao contribuinte o direito de defesa e a produção de provas, não há que se falar em nulidade.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. REPLEG. SÚMULA CARF Nº 88.

Nos termos da Súmula CARF nº 88, a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de

Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Conforme Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

BOLSAS DE PESQUISA FORNECIDAS A EMPREGADOS. BOLSA DE ESTUDOS PAGAS A MÉDICOS RESIDENTES. EDUCAÇÃO BÁSICA E EDUCAÇÃO PROFISSIONAL. NÃO ENQUADRAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não se enquadram no conceito de educação básica, e educação profissional e tecnológica, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, as bolsas de pesquisa concedidas aos segurados empregados e as bolsas de estudo pagas a médicos residentes.

As bolsas de pesquisa pagas aos segurados empregados, não concedidas nos termos da Lei nº 8.958/94, integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Incidirá contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos pagas aos médicos residentes, na qualidade de contribuintes individuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 13855.002666/2007-78, em face do acórdão nº 14-20.028, julgado pela 9ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão realizada em 14 de agosto de 2008, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD — DEBCAD nº 37.105.248-3, de contribuições sociais correspondentes à cota patronal, à parte dos segurados empregados, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e As contribuições destinadas As Entidades Terceiras - SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SESC, INCRA e SEBRAE, incidentes sobre parcela integrante do salário de contribuição paga aos segurados empregados; cota patronal e contribuição do segurado contribuinte individual incidentes sobre os valores pagos aos mesmos. O débito foi apurado de acordo com o explicitado no Relatório Fiscal e todos os Anexos integrantes da Notificação em tela, no montante de R\$ 286.102,11 (duzentos e oitenta e seis mil, cento e dois reais e onze centavos), consolidado em 28/09/07.

Noticia o Relatório Fiscal (fls. 53 a 60) que a ACEFRAN efetuou pagamentos aos seus professores e a residentes, sob a denominação de "Bolsas de Estudo e Pesquisa".

Outrossim que o valor das bolsas concedidas aos pesquisadores (docentes da UNIFRAN) e a residentes do hospital veterinário e fisioterapia não se enquadram na hipótese de isenção prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Informa o Relatório Fiscal que, embora os valores das "bolsas de estudo" terem sido repassados, diretamente, pela FUNADESP — Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular, na conta dos bolsistas, as bolsas foram pagas diretamente pelas doações da ACEF para FUNADESP. Constatou a Auditoria Fiscal que as bolsas de estudo não foram estendidas a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Conclui a Auditoria Fiscal que as bolsas concedidas a Pesquisadores e Residentes da UNIFRAN — Universidade de Franca são consideradas Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III da Lei nº 8.212/91.

Constam As fls. 61 a 72 — Anexos I e II - Planilhas com a discriminação dos segurados empregados e contribuintes individuais (residentes) beneficiados, os valores individualmente

percebidos, os salários de contribuição e o cálculo das contribuições devidas.

IMPUGNAÇÃO:

Dentro do prazo regulamentar a Empresa Notificada contestou o Lançamento através do instrumento de fls. 313 a 340 , consubstanciada nas seguintes alegações:

Das Preliminares. Da Nulidade do Procedimento Em Debate — MPF Entregue a Pessoa Inapta — Inteligência Decreto nº 70.235/1972.

- É nula a NFLD tendo em vista que os Mandados de Procedimento Fiscal e os termos enviados pela fiscalização não são válidos, pois entregues a pessoas sem autorização para a prática de tais atos. Menciona neste particular inúmeros artigos de seu Estatuto Social e o artigo 23 do Decreto 70.235/72 e acrescenta que a apresentação de defesa não supre a nulidade em questão;

- Da Existência de Procedimento de Consulta. Pende de apreciação junto à Secretaria da Receita Federal, consulta formulada sobre o objeto da presente autuação (documentos em anexo), protocoladas antes do início da ação fiscal, levando-se em conta a nulidade do início da fiscalização como argumentado e provado no tópico anterior.

- Uma vez que nulo de início o procedimento fiscalizatório, de rigor o cancelamento da NFLD, na medida em que não pode o contribuinte ser autuado enquanto pendente resposta de consulta administrativa.

- Dos Fatos. Supostamente deixou de recolher as contribuições previdenciárias dos empregados da empresa, relativos a suposto salário indireto pagos a seus funcionários através de bolsas de estudo e pesquisa concedida por pessoa jurídica diversa, qual seja a FUNADESP, que concede bolsas a funcionários mediante preenchimento de vários requisitos pelos bolsistas/pesquisadores, ficando claro que tais bolsas não compõem o salário, eis que só os pesquisadores aptos recebem tal incentivo.

- No caso dos autos não ocorreu a hipótese de incidência dos tributos cobrados, esclarecendo desde já que não cometeu eventual crime de apropriação indébita, na medida que não descontou dos empregados qualquer valor, pois ficará demonstrada a não ocorrência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias.

- Da Não Incidência de Contribuição Social Bolsas Pagas a Título de Pesquisa.

Preliminarmente — Da Introdução Sobre o Caso. Reporta-se inicialmente ao mandamento constitucional da obrigação do estado em oferecer educação de qualidade à população.

- É mantenedora de instituições de ensino com fins lucrativos , periodicamente, doa a entidade sem fins lucrativos denominada FUNADESP — Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular recursos para o desenvolvimento da educação superior do país, através de convênio com ela firmado.

- A FUNADESP é uma instituição sem fins lucrativos, tendo sido criada em 1998, por Instituições de Ensino Superior (IES) distribuídas por todo o país e tem por finalidade promover a busca continuada da excelência do ensino superior particular.

- Das Condições Legais Para Concessão de Bolsas de Estudo e Pesquisas. Não há legislação específica no ordenamento jurídico brasileiro sobre bolsas de estudo e pesquisas; seu tratamento advém de construção doutrinária e jurisprudencial e das disposições previstas na legislação do Imposto de Renda. Cita e transcreve dispositivos das Leis nº 3.830/60 e 9.250/95.

- A doação de recursos para a concessão de bolsas pode ser feita por qualquer pessoa física, jurídica, pública ou privada. Não há impeditivo na legislação. Uma instituição privada de ensino superior poderia conceder bolsas de estudo e de pesquisa a seus próprios alunos e professores. O fato de preferir não fazê-lo diretamente advém da dificuldade de cumprir os requisitos de impessoalidade e mérito, na escolha dos beneficiários.

- Para assegurar as regras de impessoalidade e mérito, a impugnante como diversas mantenedoras optaram pela FUNADESP. Entidade especializada no estímulo à pesquisa, que distribui recursos entre as várias instituições de ensino mediante a análise rigorosa dos projetos apresentados e o acompanhamento de cada projeto, terá melhores condições de conceder bolsas a alunos e professores, com base em critérios de mérito e impessoalidade, tudo através de convênio.

- Entidades desse tipo são uma garantia de qualidade dos projetos apresentados e da certeza de que as bolsas estão a servir de estímulo ao desenvolvimento da capacitação científica nacional, extirpando a dúvida de que as Universidades estejam a usar bolsas de estudo em substituição a salários.

- Fatores que Asseguram a Isenção Concedida as Bolsas. Natureza das Bolsas: caráter de impessoalidade; ausência de benefício direto para o doador; e limitação à pesquisa e estudos, não podendo destinar-se A. contraprestação de serviços, para não configurar salário.

- Impessoalidade. Para que as bolsas sejam isentas, devem ser concedidas sem favorecimento, com base em mérito pessoal comprovado em concurso ou em aprovação de projeto específico.

Para isso, é preciso que os escolhidos sejam melhores e que as escolhas se baseiem em projetos avaliados e aprovados.

- A definição legal de bolsas não prevê que haja retorno ou benefício econômico ao doador. A limitação a atividades de estudos e pesquisa significa que não é possível o uso de bolsas para um programa de desenvolvimento interno de uma instituição, como o treinamento de pessoal administrativo.

- Os professores que já sejam contratados pela instituição de ensino e venham a receber bolsas de estudo e pesquisas deverão comprovar que, além de suas atividades de ensino, pelas quais são remunerados por salários, dedicam-se a desenvolver, também, um projeto de pesquisa específico.

- A distinção entre a atividade laboral (remunerada por meio de salários) e a bolsa de estudo são claras.

- A relação de trabalho prevê subordinação, não eventualidade e salário, quando se trata de empregado, admite eventualidade, não subordinação e remuneração por serviço específico, quando se trata de autônomo.

- As bolsas de estudo são caracterizadas pela eventualidade, não subordinação e interesse coletivo de aperfeiçoamento, portanto livre da incidência de contribuições sociais, vide o disposto nos artigos 26 da Lei nº 9.250/95 e § 90, alínea "f" da Lei nº 8.212/91.

- Para evitar dúvida entre bolsa de estudos e complementação salarial, é crucial examinar-se o programa de estudos e pesquisa da instituição de ensino, acompanhado dos projetos individualizados por bolsista. O programa de pesquisas detalhado vai demonstrar as funções de cada bolsista, sua participação e sua contribuição para a busca de novos conhecimentos.

- A fiscalização não deve limitar-se a examinar o número de horas trabalhadas e os pagamentos realizados, o que levaria a interpretar a bolsa como prestação de serviços de típico contrato laboral. Seu instrumento de análise principal devem ser os programas de estudos e pesquisas da instituição de ensino, que terão dado origem as bolsas de estudo e de pesquisa de cada bolsista. Transcreve doutrina.

- Da Atuação da FUNADESP. Faz um breve histórico sobre a criação e a atuação da Fundação, quanto aos programas, seleção, valores das bolsas de estudo, controle e publicações.

- Assim, ante todo o acima, temos que é ilegal a cobrança formulada na NFLD em debate, eis que inócua a hipótese de incidência a título de contribuições previdenciárias, eis que tais pagamentos são feitos pela FUNADESP somente após o preenchimento de certos requisitos, não sendo portanto complemento salarial, não sofrendo incidência dos tributos reclamados na NFLD.

-
- No caso em tela, a Auditoria Fiscal sequer preocupou-se em examinar os projetos de pesquisa merecedores de bolsa concedida pelo FUNADESP.
 - O sistema gerido pela FUNADESP é praticamente idêntico ao do CNPq e da Capes e esses renomados órgãos públicos jamais foram acusados, pela fiscalização de complementar salários sob a forma de bolsas.
 - De todo o exposto, parece claro que as bolsas de estudo e de pesquisa concedidas pela FUNADESP acham-se inteiramente cobertas pela legalidade e são, por sua natureza, não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias.
 - A incorporação do benefício denominado bolsa de pesquisa é também absolutamente impraticável e citamos alguns exemplos para chegarmos a tal conclusão. Como incorporar o benefício ao professor ou ao funcionário que não faz jus ao recebimento da bolsa? Como incorporar um benefício ao salário de alguém que não se dedica à pesquisa?
 - É óbvio que não há habitualidade em situações, bem como inexistente a hipótese de incidência do tributo, eis que não é salário bolsa recebida a título de pesquisa. Traz o conceito trabalhista de salário e conclui que pelas disposições legais mencionadas que a concessão de bolsas de pesquisa a pesquisadores não é salário, inexistindo portanto a hipótese de incidência do tributo em debate.
 - A impugnante não recebe qualquer pagamento ou contraprestação de serviço pelas bolsas concedidas pela FUNADESP, ao contrário, abre oportunidade para que seus pesquisadores desenvolvam trabalhos, toda sociedade sairá ganhando.
 - A Auditora Fiscal interpreta equivocadamente o disposto no art. 28, I e III, já que no caso em debate, as bolsas previstas recebidas por pesquisa não integram o conceito de salário de contribuição.
 - Por fim, caso ocorra a tributação de tal incentivo a pesquisa, deve ele ser cobrado da pessoa jurídica correta, qual seja, a FUNADESP, pois é ela quem concede as bolsas de pesquisa, ficando patente a ilegitimidade passiva da impugnante em responder pelo tributo em discussão.
 - Assim consoante disposições constitucionais, todas as contribuições pagas para o custeio da seguridade social devem ser de natureza salarial, que é caracterizada pela habitualidade, o que não ocorre com as bolsas, que não são habituais e por consequência lógica, ilegal e inconstitucional qualquer cobrança que eventualmente poderá vir a ser feita.
 - Da Multa Aplicada — Efeito Confiscatório da Multa — Vedação Constitucional. - a multa aplicada é confiscatória, portanto, inconstitucional, posto que superior a 20% (vinte por cento), devendo assim ser cancelada. Tece argumentação sobre

a matéria, transcreve jurisprudência, e conclui que a multa deve ser cancelada em obediência as disposições constitucionais.

-Da Impossibilidade de Comunicação ao Ministério Público de Eventual Prática de Crime Fiscal. Afigura-se a impossibilidade de comunicação ao Ministério Público Federal de suposta prática criminosa, posto que ainda não exaurida a via administrativa. Transcreve precedente do E. STF.

- Da Impossibilidade de Apontamento de Co-Responsáveis Legais Por Mero Auditor Fiscal — Ofensa ao Princípio da Legalidade. Existe óbice para o apontamento de co-responsável legal por mero agente fiscalizador (cita os artigos 128 e 135 do CTN), representando arbitrariedade a desconsideração da personalidade jurídica da entidade.

- Tece elaborada argumentação. Transcreve Jurisprudência e por final conclui que é totalmente nulo o item 11 do relatório fiscal, já que os sócios e demais órgãos da sociedade impugnante desta NFLD não podem figurar no pólo passivo.

- Do Pedido:

- declaração da nulidade da NFLD em decorrência da nulidade dos mandados de procedimento fiscal que deram termo inicial à NFLD e, uma vez reconhecida tal nulidade, seja a Secretaria da Receita Federal impossibilitada de autuar a autuada até a resposta das consultas por ela formuladas.

- caso não acolhida a nulidade argifida, decretação da improcedência da NFLD, vez que inviável a tributação de contribuições sociais sobre verbas que não compõem o salário ou porque não tem legitimidade passiva a impugnante em pagar tais contribuições, tudo porque as bolsas são concedidas pela FUNADESP.

- caso superado seja cancelada a multa por ter efeito confiscatório.

- cancelamento do CORESP feito pela fiscalização e,

- independente do resultado do procedimento administrativo, que não seja feita nenhuma comunicação ao Ministério Público Federal antes de exaurido o presente.

Junta os documentos de fls. 341 a 512.

É o Relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência do lançamento, mantendo-se, assim, o crédito tributário exigido na integralidade. A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls.725/772, reiterando as alegações expostas em impugnação. Na oportunidade, a contribuinte junta o Parecer Jurídico sobre as Bolsas de Estudo e de Pesquisa da FUNADESP.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminares.

Preliminarmente alega que há nulidade da autuação porque o MPF foi entregue a pessoa que não detinha poderes para recebê-lo.

Na visão da recorrente o MPF somente poderia ter sido entregue ao seu Diretor Presidente ou Diretor Superintendente, aos quais cabem os poderes de representação.

Questão similar relativa à ciência da própria notificação fiscal de lançamento já foi superada nesse Conselho, o qual admite sua validade ainda que o recebedor não detenha poderes de representação. Nesse sentido a Súmula CARF 09:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Por decorrência lógica, se é válida a ciência do lançamento ainda que o recebedor não detenha poderes para tanto, quanto mais o MPF que demarca o início da fiscalização.

Assim, presentes os requisitos legais da NFLD e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

O lançamento contempla todas as informações previstas na Legislação Previdenciária e no Código Tributário Nacional, com correta identificação e demonstração do sujeito passivo, da matéria tributada, do montante devido e da fundamentação legal que ampara o lançamento do crédito previdenciário, viabiliza ao contribuinte o direito de defesa e a produção de provas, não há que se falar em nulidade.

Rejeita-se, portanto as preliminares de nulidade suscitadas.

Consulta fiscal.

Sustenta o recorrente que não poderia ter sido lavrada a NFLD uma vez que havia processo de consulta pendente com o mesmo matéria objeto do lançamento. Acerca do processo de consulta dispõe do artigo 48 do Decreto 70.235/72:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I- de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II -de decisão de segunda instância

Como se vê nenhum procedimento será instaurado quando o sujeito passivo tenha iniciado, previamente, o processo de consulta, cuja matéria seja semelhante. No caso dos autos, como bem apontado pela r. decisão recorrida o pedido de consulta protocolado pelo recorrente foi posterior ao procedimento fiscal, em setembro/2007, enquanto que a fiscalização teve início em 07 de março de 2007, antes portanto, das consultas trazidas aos autos.

Uma vez que o sujeito passivo já estava sob procedimento fiscal quando da formulação das consultas em questão, não se verifica qualquer óbice à lavratura fiscal consubstanciada na presente NFLD.

Logo, rejeito também a preliminar.

Alegações de inconstitucionalidade. Caráter confiscatório da multa.

A análise da alegação do efeito confiscatório da multa aplicada e sua consequente inconstitucionalidade esbarra no fato de que este órgão julgador não dispõe de competência para analisá-la, pois isso implicaria em adentrar na suscitada colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário. Ademais, prevê a Súmula CARF nº 02 o seguinte:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante disto, não há acolher os argumentos da contribuinte quanto as alegações de inconstitucionalidade.

Representação Fiscal Para Fins Penais.

Quanto à questão argüida pela Autuada, referente à Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP noticiada nos autos, cabe esclarecer que este órgão julgador não dispõe de competência para apreciar o inconformismo externado pelo sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 28 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, rejeita-se a alegação da contribuinte.

Relatório de Representantes Legais.

A contribuinte também se mostra irredimida em relação ao item "11" do Relatório Fiscal, redigido nos seguintes termos:

"Os responsáveis legais pelo débito encontram-se discriminados no Relatório de Co-responsáveis — CORESP, anexo."

Cumpre esclarecer que o Relatório de Co-responsáveis - CORESP, previsto na redação original do artigo 660, X da Instrução Normativa MPS SRP 03/2005 (DOU de 15/07/2005) foi substituído pelo Relatório de Representantes Legais - REPLEG, conforme alteração do citado dispositivo pela Instrução Normativa SRP 20, de 11/01/2007 (DOU de 16/01/2007).

Assim, não existe nos autos o relatório CORESP, mas sim o REPLEG, o qual, em seus próprios dizeres, *"...lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação."*

Esclarece-se que a menção ao CORESP no Relatório Fiscal não gera qualquer efeito em relação ao lançamento fiscal realizado, conclusão extraída da análise dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 e artigos 27 e 28 da Portaria RFB 10.875/2007, sobre os quais já se discorreu anteriormente no presente voto. Salienta-se o disposto na Súmula CARF nº 88, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não existe fundamentação jurídica nem fática para a argumentação e o pedido de exclusão de sócios, cumprindo notar que a autoridade administrativa age por força de ato vinculado e obrigatório, devendo revesti-lo de todas as formalidades legais, face ao artigo 202 do CTN, ressaltando-se, porém, que eventual responsabilidade de cada um somente será posteriormente apurada, em sede de execução fiscal.

Deste modo, rejeita-se a alegação da contribuinte.

Mérito.

Relativamente aos benefícios concedidos a título de bolsa de estudos, a autoridade recorrida, acompanhando o entendimento da autuante, ficou adstrita à previsão constante no art. 28, § 9º, "t" da Lei 8.212/1991:

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

.....

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)

Não obstante as limitações impostas na referida lei, acompanho integralmente o entendimento pacífico do STJ 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, já que a verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. Transcrevem-se as ementas dos julgados:

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 324.178PR, 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.

(STJ AgRg no Ag: 1330484 RS 2010/01332373, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/11/2010, T1 PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados ou aos filhos destes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial provido.

(STJ – RESP 921.851/SP. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Julgamento: 11/09/2007)

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. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pósgraduação.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 182495 / RJ Relator(a) Ministro Herman Benjamin (1132) Órgão Julgador

Data da Publicação/Fonte DJe 07/03/2013

Corroborando, o voto proferido pelo Ministro Luis Roberto Barroso no RE nº 593.068, afirmou que “o conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os ganhos habituais e os que têm reflexos para aposentadoria.” Com efeito, a Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu art. 458, §2º, II, afasta a natureza salarial de benefícios pagos a título de bolsa de estudos, verbis:

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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 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)

Este Conselho possui julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementa de julgado abaixo transcrita, julgado por unanimidade pela 1a. Turma Ordinária da 2a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento, de Relatoria do Conselheiro Eduardo Tadeu Farah:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 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 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.

Isso posto, os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes do nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária..

Conclusão.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora designada

Congratulo o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênia para divergir de seu posicionamento.

O i. Relator votou por dar provimento ao recurso entendendo que o valor pago a título de bolsa de estudos aos empregados e dependentes não integra o salário de contribuição. Entretanto, no caso dos autos, trata-se de pagamento de bolsa de pesquisa para os professores (empregados), e pagamento de bolsa a médicos residentes (contribuintes individuais). Isso é o que se extrai do relato fiscal:

5.1 O valor das bolsas concedidas aos pesquisadores (docentes da UNIFRAN) e a residentes do hospital veterinário e fisioterapia não se enquadra na hipótese de isenção prevista na alínea e "t" do § 9º deste mesmo artigo:

5.1.1 A alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 dispõe que não integra o salário-de-contribuição "o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 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".

5.1.2 Em relação à primeira condição: valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, as bolsas em questão não se enquadram, uma vez que a educação básica é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, ou seja, não inclui a educação superior, conforme estabelece o art. 21, inciso I da Lei 9.394/96:

"Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - Educação Superior."

5.1.3 Não se enquadra também na segunda condição: cursos de capacitação e qualificação profissionais, por se tratar de bolsas de estudos destinadas a remunerar as atividades de pesquisa realizadas pelos docentes da UNIFRAN e a remunerar os residentes do Hospital Veterinário e da Fisioterapia, e não a bolsas de estudos para cursos de capacitação ou qualificação.

5.1.4. Não se enquadra ainda "t" na 'terceira condição: que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, pois, a notificada a seu livre arbítrio, estabelece os requisitos e aprova os projetos cujos autores-empregados se tornam aptos a receberem a- bolsa. Disto resulta que a empresa escolhe e indica o beneficiário a quem a bolsa será dada, não a oferece a todos empregados, deixando de cumprir também este requisito de não incidência. (Grifei)

Como ressaltado pela auditoria, a natureza desses pagamentos não se enquadra como plano educacional que vise à educação básica, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, não estão amparados pela não incidência da letra "t" do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, a norma exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária as seguintes bolsas:

Art. 28 [...]

§ 9º [...]

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

[...]

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)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Pelo que se verifica, as bolsas concedidas pela recorrente não se enquadram em nenhuma das bolsas de que trata a norma de não incidência.

Ademais, tendo em vista que a recorrente afirma a não incidência de tributação sobre as bolsas, vez que não existe contraprestação de serviço, nem benefício direto para o doador, há que se observar que a auditoria fiscal relata o pagamento de bolsas de estudo a médicos residentes. Nesse aspecto, ressalto que existem dispositivos normativos que demonstram o contrário do afirmado pela defesa, e, por isso colaciono-os:

Lei nº 8.212/91

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Decreto nº 3048

Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

V-como contribuinte individual:

[...]

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

[...]

§15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do **caput**, entre outros; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

[...]

X-o médico residente de que trata a Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

[...]

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

[...]

II-vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III-quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§2º Integra a remuneração para os fins do disposto nos incisos II e III do **caput**, a bolsa de estudos paga ou creditada ao médico-residente participante do programa de residência médica de que trata o art. 4º da Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.405, de 9 de janeiro de 2002. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003) (Grifei).

Assim, não há como negar a incidência de contribuição previdenciária, dada a natureza dessas bolsas apuradas pela fiscalização.

Em relação à bolsa de pesquisa concedida aos empregados (professores), também não está inclusa nas hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária de que trata o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não se enquadra como educação profissional e tecnológica ou educação básica, como corretamente exposto no relato fiscal.

Adiciono que, a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 e o Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004, que a regulamentou, ambos vigentes à época dos fatos geradores, estabeleciam o seguinte:

Lei nº 8.958/94

Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção

superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

Decreto nº 5.205/2004

Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

[...]

§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

[...]

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.
(Grifei)

Assim, para saber se a bolsa de pesquisa fornecida a seus empregados (professores) não estava passível de contribuição previdenciária, restaria verificar se era concedida nos termos da Lei nº 8.958/94 e do Decreto nº 5.205/2004.

Essa análise foi abordada pelo julgador *a quo*, de cujo voto extraio os seguintes trechos, que acolho como razões de decidir:

Em razão da defesa fazer menção à Lei nº 9.250/95 - art. 26 e também que a forma de atuar da FUNADESP é análoga a outras Entidades Públicas, vale dizer que encontramos no inc. XXVII do art. 72 da Instrução Normativa MPS SRP 3 de 14 de julho de 2005 (DOU de 15/07/2005), a previsão de não incidência de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, mas que diz respeito especificamente às bolsas concedidas em conformidade com a Lei nº 8.958, de 20/12/94, que dispõe sobre as relações entre as

instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e o Decreto nº 5.205 de 14/09/04, que Regulamenta a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, o que não se aplica a este caso.

A Lei nº 8.958/94, e o Decreto nº 5.205/04 regem, tão somente, as relações entre instituições federais de ensino superior e pesquisa científica e as fundações de apoio, dispondo sobre a participação de servidores/professores das instituições federais contratantes nas atividades da contratada, não amparando a concessão de bolsa de ensino, pesquisa e extensão a alunos de qualquer outra instituição de ensino. (Grifei)

Mais uma vez extraio trecho do acórdão recorrido que acertadamente estabelece a natureza remuneratória das bolsas de pesquisa concedidas aos empregados:

Não se pode esquecer ainda que mesmo tendo sido a Mantenedora à época dos fatos uma Associação sem fins lucrativos, beneficiava-se com o trabalho dos bolsistas empregados e residentes, pois a realização das pesquisas e a divulgação de seus resultados serviam para difundir e elevar o nome da Instituição, aumentando a procura por seus cursos e por conseguinte, contribuíam para o seu resultado positivo e o incremento de seus objetivos institucionais.. Dessa forma, não é possível falar em simples doação ou em inexistência de prestação de serviços: A Notificada beneficiava-se do trabalho dos bolsistas.

Neste passo e, ante a descrição dos fatos feita pela fiscalização, restou evidenciado que os resultados das atividades desenvolvidas pelos segurados empregados e também dos residentes, representam uma vantagem para o "doador" e uma contraprestação de serviços por parte dos mesmos, não importando o nome que se dê à atividade e ao pagamento, por força da legislação previdenciária, referida parcela tem natureza salarial e integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições sociais.

Considerando que não há qualquer dispositivo que albergue a não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas aqui debatidas, não merece reparos o acórdão recorrido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.

Processo nº 13855.002666/2007-78
Acórdão n.º **2202-004.643**

S2-C2T2
Fl. 925
