



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.002331/2008-53
ACÓRDÃO	2402-012.950 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de fevereiro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ESCOLA TECNICA DE AMERICANA LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Nos termos do art. 116 do Anexo Único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciarse a turma.

Existindo a obscuridade apontada, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos, com efeitos infringentes, integrando-os à decisão recorrida, para, saneando o vício neles apontado, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregório Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Francisco Ibiapino Luz.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão nº 9202-011.261 (p. 278), *in verbis*:

Trata-se de lançamento para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), haja vista que a contribuinte deixou de informar em GFIP como como salário de contribuição as bolsas de estudo concedidas aos filhos e dependentes dos seus empregados.

Em primeira instância, a DRJ julgou a impugnação improcedente mantendo-se, assim, o crédito tributário lançado na integralidade. Contra essa decisão foi interposto recurso voluntário.

Por meio do acórdão **2402-008.743** (fls. 180/190), foi dado provimento ao recurso do Contribuinte. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

BOLSA DE ESTUDO DEPENDENTES. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, tendo em vista que tais vantagens não assumem caráter de remuneração, sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração sob o argumento da existência de obscuridade na decisão recorrida, haja vista ter restado clara a decisão pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre

os valores correspondentes a bolsas de estudos oferecidas a dependentes dos empregados; porém, o voto vencedor apresentou argumentos no sentido de que a autoridade lançadora “*não se desincumbiu (...) de demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição*”. Desta forma, pleiteou fosse sanada a obscuridade apontada, pois não restou claro se tal afirmação constou apenas a título de *obter dictum* ou se se tratou de fundamento autônomo do acórdão.

Em análise do caso, por meio do Acórdão nº **2402-010.094** (fls. 210/213), a Turma recorrida não conheceu dos embargos, entendendo pela sua intempestividade. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

Os embargos de declaração poderão ser interpostos no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão.

A intimação presumida da Fazenda Nacional se dará com o término do prazo de 30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues para a Procuradoria, salvo se esta não ocorrer antes.

Em face da decisão acima, a Fazenda Nacional opôs novos embargos de declaração ao argumento de contradição e omissão no julgado, por ter deixado de considerar, na análise da tempestividade dos primeiros embargos, o previsto no art. 79 do RICARF e nos §§ 5º e 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010.

Ato contínuo, a Turma recorrida rejeitou os novos embargos, por meio do Acórdão nº **2402-010.830** (fls. 226/232), entendendo pela inexistência de omissão e contradição, mantendo o entendimento pela intempestividade dos primeiros embargos ao argumento de que tal conclusão foi uma interpretação do art. 23, §9º, do Decreto nº 70.235/72, alcançada pelo Colegiado, e que os novos embargos pretendiam uma reapreciação da matéria. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. AUSÊNCIA.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Inexistente a omissão e contradição apontadas, impõe-se a rejeição dos Embargos de Declaração, não se destinam estes para a rediscussão da matéria já julgada pelo colegiado.

Intimada da decisão, a Fazenda interpôs o Recurso Especial de fls. 233/257 para rediscutir as seguintes matérias:

i) Da contagem do prazo recursal da Procuradoria da Fazenda Nacional;

ii) Da bolsa de estudos paga a dependentes de empregados.

O despacho de admissibilidade de fls. 258/271 deu seguimento ao recurso.

Assim, com base nos **acórdãos paradigmas nº 3302-004.638 e nº 9101-003.273**, devolve-se a este colegiado o debate do tema “i”, acerca do **correto momento em que se dá a intimação antecipada da Fazenda Nacional** no caso de processo eletrônico: se é com a distribuição dos autos ao Procurador responsável (movimentação interna dos autos dentro da PGFN), ou se é na data em que o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos do processo, nos termos do art. 79 do RICARF, art. 23, § 9º do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.457/2007, e nos §§ 5º e 6º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010.

Já com base nos **acórdãos paradigmas nº 9202-003.013 e nº 2403-001.705**, devolve-se a este colegiado o debate do item “ii”, acerca das **bolsas de estudo concedidas a dependentes dos empregados** integrarem ou não o salário de contribuição.

Na sessão de julgamento realizada em 21 de maio de 2024, os membros da d. 2ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9202-011.261 (p. 278), por unanimidade de votos, conhecerem parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas em relação à matéria “Da contagem do prazo recursal da Procuradoria da Fazenda Nacional” e no mérito, na parte conhecida, deram-lhe provimento, determinando o retorno dos autos à turma ordinária de origem para julgamento dos primeiros Embargos de Declaração opostos pela d. PGFN.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Conforme exposto no relatório supra, a d. 2ª Turma da CSRF por meio do Acórdão nº 9202-011.261 (p. 278), conheceu parcialmente do Recurso especial da Fazenda Nacional apenas em relação à matéria “Da contagem do prazo recursal da Procuradoria da Fazenda Nacional”, e no mérito, na parte conhecida, deu-lhe provimento, determinando o retorno dos autos à turma ordinária de origem para julgamento dos Embargos de Declaração de p. 191, opostos pela d. PGFN.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade de p. 205, tem-se que:

- Da obscuridade apontada

A PGFN expõe as razões recursais nos seguintes termos:

A Turma concluiu, em síntese, que não deve haver incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores correspondentes a bolsas de estudos oferecidas a dependentes dos segurados empregados.

Entretanto, em que pese esteja clara a conclusão do julgado, restam obscuras as razões de decidir adotadas pelo Colegiado para cancelar a autuação.

Confira-se, por oportuno, o que constou no voto condutor do julgado, *verbis*:
[...]

A partir do trecho supratranscrito do voto condutor do acórdão ora embargado é possível extrair que a maioria dos membros do Colegiado encampou as razões de decidir expostas no acórdão nº 9202-006.502, que concluiu, em síntese, que não deve haver incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes. Naquela ocasião a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aduziu não se estar diante de fato gerador do tributo, *“isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classifica-las como salário utilidade”*.

Ocorre que constou também no voto condutor do acórdão ora embargado a afirmação que *“autoridade administrativa fiscal não se desincumbiu, no entendimento deste Conselheiro, de demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição”*.

Nesse contexto é que exsurge a obscuridade.

Não restou claro se essa afirmação de falta de demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego consta apenas a título de *obter dictum* ou se se trata de fundamento autônomo do acórdão.

Em princípio, esta Procuradoria entende que se trata apenas de *obter dictum*, que não integra a fundamentação do julgado, eis que resta incontroversa a caracterização da relação de emprego entre a empresa e seus segurados empregados. Com efeito, em nenhum momento a empresa autuada argumenta que as bolsas de estudo não foram oferecidas a dependentes dos seus empregados.

A controvérsia, *s.m.j.*, limita-se a uma questão eminentemente jurídica (e não probatória), que perpassa pela natureza jurídica das verbas pagas. Isto é, se as bolsas de estudo oferecidas a dependentes se caracterizam ou não como remuneração e, conseqüentemente, se devem ou não se submeter à incidência de contribuições previdenciárias.

Assim sendo, a fim de que não parem dúvidas acerca do decidido pelo Colegiado e a fim de garantir o pleno direito de defesa da União, faz-se mister que a Turma se pronuncie para esclarecer seu posicionamento. Isto é, esclareça a que título mencionou a necessidade da autoridade fiscal demonstrar os requisitos da relação de emprego em processo que discute a incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo oferecidas a dependentes de segurados que são (de forma incontroversa) empregados da autuada.

Destaque-se que não restou claro por qual razão a autoridade fiscal deveria *“demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego”*, tendo em vista que sob tal aspecto não há controvérsia.

A fim de que as partes consigam compreender o(s) fundamento(s) de decidir adotado(s) pela Turma, faz-se necessário que o Colegiado explicita de qual forma a demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego influencia na discussão sobre a natureza jurídica das verbas pagas a título de bolsas de estudo oferecidas a dependentes dos segurados. Isto é, na discussão sobre a caracterização (ou não) de tal verba como remuneração.

Nesse contexto, revela-se imperioso que a Turma especifique quais foram os fundamentos jurídicos que levaram o Colegiado a concluir que não deve haver incidência de contribuições previdenciárias sobre as bolsas de estudo oferecidas a dependentes de segurados empregados. Isto é, se : 1) o cancelamento do lançamento ocorreu tão somente em razão do entendimento exposto no acórdão nº 9202-006.502, segundo o qual não se está diante de fato gerador do tributo *“porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade”*; 2) ou se, adicionalmente, a Turma concluiu ter havido deficiência na elaboração do termo de verificação fiscal por falta de especificação dos requisitos da relação de emprego.

E, caso a Turma entenda que existem dois fundamentos autônomos que justificam o cancelamento da autuação, explicita de qual forma a ausência de demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego (relação essa incontroversa) influencia na discussão sobre a natureza jurídica das bolsas de estudo oferecidas a dependentes dos segurados empregados.

Destaque-se que tal manifestação revela-se relevante para que as partes entendam com exatidão as razões que formaram o convencimento do Colegiado e possam exercer plenamente o direito de defesa, com a interposição do recurso cabível.

(Grifos da Embargante)

Para fins de exame da alegada mácula, transcrevem-se trechos do Voto Vencedor do acórdão embargado (fls. 185 e 186):

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal (PAFs 13888.002329/2008-84, 13888.002332/2008-06 e 13888.002330/2008-17), que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

No julgamento dos susoditos processos principais, tem-se que a controvérsia a ser dirimida no presente caso se resume a definir se os valores pagos a título de bolsa de estudos para os dependentes dos empregados sofre incidência (ou não) de contribuição previdenciária.

[...]

Como se vê, o texto legal é claro e expresso ao definir que o salário-contribuição corresponde aos rendimentos auferidos pelo empregado destinados a retribuir o trabalho.

Neste espeque, em autuações dessa natureza, é imperioso a demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego, evidenciando-se que os rendimentos em análise são decorrentes de efetiva contraprestação pelo trabalho.

No caso concreto, analisando-se o Relatório Fiscal elaborado pela fiscalização, verifica-se que a autoridade administrativa fiscal não se desincumbiu, no entendimento deste Conselheiro, de demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição.

[...]

Concluiu a autoridade administrativa fiscal que *a concessão dessas bolsas provêm do contrato de trabalho e sobre elas incidem contribuições previdenciárias, como sendo remuneração recebida a qualquer título.*

É bem verdade, registre-se, que a Fiscalização chegou a ensaiar a demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição ao dissertar, em apenas dois parágrafos, um pouco sobre a habitualidade do pagamento. Todavia, parou por aí.

Neste contexto, por estar em consonância com o entendimento perfilhado por este Conselheiro, adoto como razões de decidir do presente voto as conclusões alcançadas pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora do voto vencido objeto do Acórdão nº 9202-006.502, de 26/2/18, trazido à baila pelo d. Relator do presente caso, *in verbis*:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

[...]

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, naqueles processos, o crédito tributário restou integral e definitivamente extinto, nos termos acima declinados, por falta de demonstração da ocorrência do fato gerador, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Dessa forma, de acordo com o resultado do julgamento dos PAFs 13888.002329/2008-84, 13888.002332/2008-06 e 13888.002330/2008-17, deve ser dado provimento ao recurso voluntário ora em análise, extinguindo-se o crédito tributário objeto do presente PAF, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada nos processos principais.

(Grifos nossos)

Da leitura dos trechos do Acórdão que trata sobre a matéria, constata-se que assiste razão à Embargante.

Assim como nos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal, o voto vencedor do acórdão embargado demonstra seu entendimento no sentido não haver incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores correspondentes a bolsas de estudos oferecidas a dependentes dos segurados empregados.

Todavia, resta obscuro se tal entendimento se deu exclusivamente por acolher as razões de decidir expostas no acórdão nº 9202-006.502 - que concluiu, em síntese, que “tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade” - ou se a afirmação do Redator designado, de que houve falta de demonstração pelo fisco dos elementos caracterizadores da relação de emprego, trata-se de fundamento autônomo da decisão do acórdão.

Portanto, torna-se necessário aclarar a decisão para que as partes tenham a compreensão do alcance do julgado, explicitando quais os fundamentos jurídicos que levaram o Colegiado a concluir pela não incidência de contribuições

previdenciárias sobre as bolsas de estudo oferecidas a dependentes de segurados empregados.

Pois bem!

Com vistas a sanar a obscuridade apontada, impõe-se destacar que o fundamento do voto vencedor objeto do Acórdão nº 2402-008.743 reside, de fato, no entendimento de que *não deve haver incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes*, tal como constatado pela Embargante e mencionado no susodito Despacho de Admissibilidade.

Esclareça-se, por oportuno, que a menção constante naquele voto vencedor no sentido de que a *“autoridade administrativa fiscal não se desincumbiu, no entendimento deste Conselheiro, de demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição”* se deu com vistas a afastar a afirmativa inserta no voto vencido do Acórdão nº 2402-008.743 (p. 180), no sentido de que *“os segurados receberam mensalmente as bolsas de estudo, o que retira destas a característica se serem não-habituais ou eventuais. Ademais, nos termos do parágrafo 11 do Relatório Fiscal, fl. 41, a concessão de bolsas de estudo foi estabelecida em Convenções Coletivas de Trabalho. Logo, não resta dúvida de que representa um benefício decorrente da prestação laboral. Portanto, as bolsas de estudo, em questão, não se enquadram na regra prevista no item 7 da alínea “e”.*”

Reitere-se, assim, que, tal como exposto pela própria Embargante, *a controvérsia se limita a uma questão eminentemente jurídica (e não probatória), que perpassa pela natureza jurídica das verbas pagas. Isto é, se as bolsas de estudo oferecidas a dependentes se caracterizam ou não como remuneração e, conseqüentemente, se devem ou não se submeter à incidência de contribuições previdenciárias.*

Neste espeque, cumpre destacar que o Pleno da 2ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024, aprovou o Enunciado de Súmula CARF nº 211, segundo o qual *a contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.*

Neste contexto, impõe-se o acolhimento dos Aclaratórios em análise, saneando-se a obscuridade neles apontada e, por conseguinte, a higidez do lançamento fiscal, à luz da novel Súmula CARF nº 211.

Conclusão

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para, saneando o vício de obscuridade neles apontado, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior

ACÓRDÃO 2402-012.950 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13888.002331/2008-53

DOCUMENTO VALIDADO