



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.003324/2009-50
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.230 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COLÉGIO SALESIANO DOM BOSCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 A 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. MENSALIDADE ESCOLAR PAGA PARA DEPENDENTES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que negava provimento.

(assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-011.230 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13888.003324/2009-50

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão de recurso voluntário **2401-010.699**, e que foi admitido pela Presidência, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Bolsa de estudo a dependentes**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

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 n.º 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

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação e às bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados (levantamentos “AL1 – ALIMENTAÇÃO”, “BE1 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO” e “BE2 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO”). Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente) que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão apenas para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/01/23 . De acordo com o disposto no RICARF, anexo II, artigo 79, § 2º, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 02/02/23, mas ainda em 31/01/23 (e-fls.1.090, do processo principal), a PGFN apresentou o presente Recurso Especial (e-fls. 1.078 a 1.089), dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

No Recurso Especial a Fazenda Nacional busca a rediscussão da seguinte matéria: **Bolsa de estudo a dependentes.** A recorrente alega que a divergência se dá em relação ao disposto no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada retroativamente a nova redação concedida pela Lei n.º 12.513/2011, os paradigmas aplicaram a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, não sendo possível que o auxílio-educação pago aos dependentes dos empregados esteja isento da incidência da contribuição previdenciária. Para demonstrar a divergência a recorrente colaciona as ementas dos seguintes paradigmas: **Acórdão n.º 9202-010.179 e Acórdão n.º 9202-010.214.**

Os acórdãos relacionados como paradigmas constam do sítio do CARF e não foram reformados na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.

Com efeito, do exame dos acórdãos contrapostos se vê a similitude das situações fáticas e a divergência nas decisões proferidas no tocante à incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica “bolsa de estudos a dependentes”.

O acórdão recorrido entendeu que apesar do período lançado estar sob a égide do que disposto pela alínea “t”, do §9º, do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, tal dispositivo deve ser interpretado considerando o que foi, posteriormente, trazido pela Lei n.º 12.513/2011, no que tange a possibilidade de isentar a bolsa de estudos fornecida aos dependentes da incidência contributiva previdenciária.

Por outro lado, os paradigmas acostados se manifestaram no sentido de que a concessão de bolsas de estudo a dependentes de segurados, no período anterior à vigência da Lei n.º 12.513/2011, deve obedecer à legislação de regência, Lei n.º 8.212/91, e integrar o salário de contribuição previdenciário.

Destarte, para a matéria: **Bolsa de estudos a dependente** verifica-se a similitude das situações fáticas e o dissídio de entendimento jurisprudencial nos acórdãos recorrido e paradigmas, motivo pelo qual o pleito deve ter seguimento

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Para os paradigmas que foram admitidos - Acórdãos **Acórdão n.º 9202-010.179 e Acórdão n.º 9202-010.214**, de fato nota-se a existência de similitude fática com o recorrido, posto que apresentam-se, nos dois arestos, discussão acerca **da incidência de contribuições sociais sobre pagamento de mensalidades escolares dos filhos e dependentes dos segurados empregados** .

Como muito bem dito acima, no relatório, no acórdão recorrido, o entendimento foi no sentido de que NÃO integra o salário de contribuição o pagamento de mensalidade escolar de dependentes dos empregados da empresa, uma vez que tais valores se enquadram nas exclusões.

Nos paradigmas acatados, ao contrário, considerou-se que 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, se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois têm caráter salarial, seja porque retribuem o trabalho efetivo, seja porque têm a característica da habitualidade.

Entendeu-se que 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.

Apesar da similitude dos casos, as Turmas expuseram entendimentos divergentes. É cediço que a divergência apta a provocar o seguimento do Recurso Especial previsto no art. 67 do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 é aquela que se estabelece entre decisões que dão interpretações diversas à norma tributária, quando analisam situações fáticas semelhantes.

Obviamente, se os arestos sob confronto abordaram configurações fáticas COM similitude, deve se reconhecer o dissídio jurisprudencial. No presente confronto é nítida a de similitude fática entre recorrido e paradigma, o que nos leva a concluir que o segundo aresto de comparação se presta a comprovar a divergência pretendida.

2 Das contribuições sociais sobre pagamento de mensalidades escolares dos filhos e dependentes dos segurados empregados

No racional do acórdão recorrido, a autoridade tributária considerou que as bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários são verbas habitualmente pagas, que integram a remuneração dos segurados empregados, na condição de salário indireto. Resumiu que as bolsas são destinadas aos filhos de professores e demais funcionários do estabelecimento de ensino, caracterizando-se como utilidade recebida pelo trabalho.

Pois bem. Relembremos que o direito previdenciário é dotado de autonomia, porém há forte vinculação com outros ramos do direito e, por isso, sofre diversas influências. De um lado, a concepção de remuneração para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua viga mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991). Por outra parte, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Na essência, a delimitação do salário-de-contribuição equivale à remuneração paga, creditada ou devida ao trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie. No artigo seguinte, além do salário pago em dinheiro, resta autorizado o pagamento ao empregado na forma de utilidades, denominado de salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

Ainda que contenha inegável valor econômico, a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Não se destina a retribuir o trabalho efetivo, sendo uma verba empregada “para o trabalho”, e “não pelo trabalho”.

Diferentemente, entendo, é o desconto ou custeio de mensalidade escolar vinculada aos serviços educacionais voltados ao ensino fundamental e médio de filhos e demais dependentes dos funcionários da empresa. Esse tipo de concessão advém apenas da relação de trabalho e tem por finalidade precípua acrescer vantagem contraprestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida "pelo trabalho", e não "para o trabalho".

Em que pese os laços existentes entre legislação previdenciária e preceitos trabalhistas, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros aspectos. Para fins de base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, o legislador tributário elegeu as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador escapam à tributação, muito embora o legislador subordine a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária ao atendimento de certas condições fáticas. Por outro lado, a extensão aos gastos com educação de familiar depende da expressa previsão na lei tributária, dado o caráter de remuneração "pelo trabalho".

A Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, trouxe nova redação para a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, passando a excluir, de forma expressa, da incidência da contribuição previdenciária o plano educacional ou a bolsa de estudo relacionada à educação básica dos dependentes dos trabalhadores:

Art. 28 (...)

§ 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

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

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;

(...)

Tal alteração legislativa não teve caráter interpretativo, tampouco dispõe sobre aplicação de penalidade. Em consequência, seus efeitos são prospectivos, para o futuro, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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. (...)

É dizer, portanto, que a novel redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que **posterior** à ocorrência dos fatos geradores. A modificação legislativa não representa uma simples interpretação autêntica, quando ausente a inovação do ordenamento jurídico. Em suma, tendo em conta os fatos geradores envolvidos no lançamento, correspondentes ao período de 01/2004 a 12/2008, não merece reforma a decisão de piso que manteve o lançamento tributário.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da Fazenda.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal