



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003969/2008-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.649 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALTERNATIVA SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL REFLEXA 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.

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, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2403-009.811, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 9 de abril de 2021, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 144:

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.

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

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

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 141 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 164 e seguintes, para rediscutir **a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011.**

Em seu **recurso, a Fazenda Nacional sustenta**, em síntese, que:

- a) para excluir do lançamento os valores relativos à bolsa de estudos concedida a dependentes do segurado, o acórdão recorrido baseou-se na tese de que o dispositivo legal vigente no momento do fato gerador (alínea “t”, do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711/98) não traz qualquer restrição;
- b) verifica-se que a verba relativa aos dependentes dos empregados não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, senão vejamos;
- c) a leitura literal do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Portanto, logicamente deve se tratar de empregados ou dirigentes da empresa, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa;
- d) não estando contemplada pela norma de isenção, a bolsa de estudos concedida aos filhos e dependentes dos empregados devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.

Consoante o Despacho anexo, o Contribuinte foi cientificado, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-010.649 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13888.003969/2008-10

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do Recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de crédito tributário constituído em **15/09/2008** mediante o Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.144.413-6 – CFL 68 – período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004 e 01/01/2007 a 31/12/2007 – valor R\$ 51.444,73 – **com fulcro em descumprimento de dever instrumental previsto no art. 32, inciso IV, §§ 3º. e 5º., da Lei n. 8.212/91**, com a redação dada pela Lei n. 9.528/97, c/c art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/99 (apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), conforme discriminado no relatório fiscal..

Em face da decisão do Colegiado *a quo*, que apreciou o lançamento em comento, foi interposto Recurso Especial para rediscutir a incidência das **contribuições sociais previdenciárias sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011.**

A decisão recorrida assim tratou do tema:

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, “t”, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 28

(...)

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 20/11/98).

A Lei nº 12.513/2011 alterou o dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação:

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).

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada.

Os requisitos para aplicação eram: i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, a Lei nº 12.513/2011, modificou os requisitos para a obtenção da isenção, não exigindo mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e **incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados.**

Ressalto que o art. 111 do Código Tributário Nacional, manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão nº 2401-004.745, o legislador não quis impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, senão vejamos:

46.1 Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermenêuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.

46.2 Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, é vedada a ampliação do seu alcance normativo, assim como não cabe ao intérprete restringir o seu conteúdo.

46.3 Por esse motivo, a ideia que as normas de exceção que conferem isenção tributária devem ser interpretadas com viés eminentemente restritivo configura uma nítida distorção da aplicação do conteúdo jurídico preconizado pelo art. 111 do CTN.

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, II, alíneas 'a' e 'b', do Código tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo face as alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-006.502, o qual me filio, da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 15582.000114/2007-16, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, 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.**

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "**habitualidade do fornecimento**", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a **presença do "caráter contraprestativo** do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: **somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.**

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715): (...).

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "**onerosidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática jus-laborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades

subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente.

Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

Por força do art. 110 do CTN 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 e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho. (...).

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias. (...).

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, nos referidos processos, os fatos geradores foram cancelados, impõe-se, por conseguinte, o cancelamento do presente lançamento.

A Recorrente aduz, como fundamento central do pleito, que, a partir da interpretação literal do dispositivo legal regente do tema, resta evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, não há extensão às bolsas de estudos referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa.

Não obstante as alegações trazidas em sede recursal, como os presentes autos têm como objeto multa cuja base de cálculo correspondente às contribuições não declaradas, deve ser aplicado o resultado das obrigações principais correlatas ao presente lançamento relativo às obrigações acessórias.

Assim, uma vez mantida a tributação relativa às obrigações principais, deve ser mantida a obrigação relativa ao **dever instrumental previsto no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91**.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.