



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17883.000284/2010-29
ACÓRDÃO	9202-011.968 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SOBEU - ASSOCIACAO BARRAMANSENSE DE ENSINO

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO A EMPREGADOS. NÃO RETROATIVIDADE DA LEI Nº 12.513. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

No caso do auxílio educação a lei a ser aplicada é aquela vigente à época de ocorrência dos fatos geradores e, anteriormente a vigência da Lei nº 12.513, de 2011, para que não ocorra a incidência de contribuições previdenciárias, o benefício educacional, inclusive para Aperfeiçoamento Pessoal ou Aperfeiçoamento Docente, deveria ser concedido sem distinções, ainda que estabelecidas exigências em norma coletiva, na inteligência da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, na redação da Lei nº 9.711, de 1998.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO A EMPREGADOS. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO A TODOS OS EMPREGADOS POR EXIGÊNCIA DE CARÊNCIA OU TEMPO MÍNIMO NA FUNÇÃO OU EMPREGO PARA GOZAR DO BENEFÍCIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Para a não incidência de contribuições previdenciárias, o auxílio educação deve ser concedido para todos os segurados empregados, sem qualquer exigência que crie distinções, a teor da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, na redação da Lei nº 9.711, de 1998.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO A EMPREGADOS. BOLSAS DE ESTUDO DE CURSOS DE ENSINO SUPERIOR E PÓS-GRADUAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 149. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

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

Os valores relativos a bolsas de estudo de Cursos de educação superior (graduação e pós-graduação) podem ser considerados como Cursos de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212, quando inexistir outro descumprimento legal imputado pela autoridade fiscal.

MULTA. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. NORMA APLICÁVEL.

É consolidado no contencioso administrativo fiscal, hodierno, que, para fatos geradores anteriores a Medida Provisória nº 449, de 2008, a multa em casos de *lançamento de ofício* de contribuições previdenciárias deve seguir a sistemática da Súmula CARF nº 196, revogada a Súmula CARF nº 119.

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. PERÍODO ANTERIOR A VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.513. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL NA ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. SÚMULA CARF Nº 211.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 12.513.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer no lançamento os valores dos itens (a) “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”; (b) “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”; (e) “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Juciléia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 273/334; reiterado no e-fl. 698 após decisão de aclaratórios) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 349/365; complementado e modificado no e-fls. 699/724 após decisão de aclaratórios e complementado em definitivo no e-fls. 735/743 após Resolução nº 9202 000.315, e-fls. 728/731, da lavra do antigo relator) —

interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 21/01/2014, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-003.864** (e-fls. 245/271), **complementado pelo acórdão nº 2402-007.488**, de 06/08/2019 (e-fls. 691/697), que decidiu embargos de ofício, com efeitos infringentes, o qual, no ponto para rediscussão, tratou das matérias (a) **“Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”**; (b) **“Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”**; (c) **“Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”**; (d) **“Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”**; (e) **“Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios integrativos e respectivos dispositivos no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

A Lei 10.666/2003 determina que, além das contribuições próprias incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais a seu serviço, as empresas são ainda responsáveis pelo desconto das contribuições devidas por estes à Previdência Social.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 11/11/2010, data da ciência do sujeito passivo, e somente houve os recolhimentos parciais até a competência 07/2005. Os fatos geradores das contribuições remanescentes apuradas ocorreram no período compreendido entre 08/2005 a 12/2006. Com isso, as competências posteriores a 07/2005 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que: a) sejam excluídos os valores relativos ao aperfeiçoamento pessoal e bolsa de estudos a dependentes do segurado; e b) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2010

EMBARGOS. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. SANEAMENTO.

Existindo erros materiais na decisão recorrida, apontados em embargos, estes devem ser acolhidos e saneada a decisão.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para que seja corrigida a inexatidão material existente no acórdão embargado, nos termos do voto do relator.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo contribuinte (e-fls. 370/393; 414/438), porém os aclaratórios foram rejeitados (e-fls. 532/537).

Em face do acórdão recorrido foram interpostos embargos (inominado) pela unidade preparadora (e-fls. 680/681), porém não se conheceu dos embargos (e-fls. 683/688), embora tenha havido embargo de ofício pelo CARF na mesma ocasião (e-fls. 683/688).

O embargo de ofício do próprio CARF foi acolhido com efeito infringente para sanar erro material, conforme se extrai de ementa anteriormente transcrita.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 82/93), após notificado em 11/11/2010, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 43/61).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração e trata do descumprimento de obrigação tributária principal, concernente à contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria, para as competências 08/2005 a 12/2006. A entidade gozava inicialmente de isenção de contribuições sociais na parte patronal, mas foi cancelada a sua isenção pelo Ato Cancelatório nº 01/2009, o qual foi mantido em definitivo (Processo nº 17883.000049/2009-13, Acórdão CARF nº 2402-003.861, de 21/01/2014).

Consta que a empresa deixou de recolher as contribuições relativas à parcela dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e de documentos contábeis, não declaradas em GFIP.

No que ainda importa ao recurso especial, os valores foram constituídos nos seguintes levantamentos que se entendia não compor salário de contribuição:

- Levantamentos 45 e 451 – APERFEIÇOAMENTO PESSOAL – Referem-se aos pagamentos efetuados a segurados empregados que preenchiam requisitos previstos na Convenção Coletiva de Trabalho, sob a denominação “Aperfeiçoamento de Pessoal”, constantes das folhas de pagamento rubrica/evento “114-Aperfeiçoamento Docente”, como também, registrados nas contas contábeis “321011045” e “321012045”, ambas, “Aperfeiçoamento Pessoal”, não considerados pela entidade na base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- Levantamentos BE e BE1 – BOLSA ESTUDO – Referem-se a bolsas de estudos concedidas para três categorias, quais sejam, para empregados (bolsas para cursos de ensino superior e pós-graduação), para dependentes e para parentes, não considerados na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Foi apresentada a relação dos bolsistas e respectivos valores de descontos a eles concedidos mensalmente, considerados assim, cada somatório mensal como sendo o respectivo salário de contribuição.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 12-37.274 – 13ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 140/146), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora. Assentou que as hipóteses de não incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados estão definidas em lei e não contempla as hipóteses sustentadas pelo contribuinte.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 167/182), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Em suma, a Turma Ordinária do CARF estabeleceu que a multa deve se limitar em 75%, caso se iguale ou ultrapasse este percentual, *aplicando-se o cálculo pelo art. 35 da Lei nº 8.212 (e não o art. 35-A)*, considerando fatos geradores sob à égide da MP 449/2008. Com relação aos levantamentos a seguir, que se observe:

- Cancelar os Levantamentos 45 e 451 (“Aperfeiçoamento de Pessoal” e “Aperfeiçoamento Docente”), sob argumento de retroatividade benigna pela Lei nº 12.513, de 2011, a qual não mais exigiu que o plano educacional fosse obrigatoriamente exigido para todos os empregados como fazia a redação anterior da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212;
- Em relação aos Levantamentos BE e BE1, decotar deles as “Bolsas de Estudo de Empregados” (bolsas para cursos de ensino superior e pós-graduação) e “Bolsas

de Estudo de Dependentes” (mantendo bolsas de estudo para parentes não dependentes), sob argumento:

--- no caso de bolsa de estudos fornecidas aos empregados relativas a cursos de ensino superior e pós-graduação (bolsas para cursos de ensino superior e pós-graduação), por entender se tratar de qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida, nos termos da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, bem como por não ter acusação fiscal de não ter sido ofertado para todos; e

--- no caso de bolsa de estudos fornecidas aos dependentes, sob argumento de retroatividade benigna pela Lei nº 12.513, de 2011, a qual permitiu a bolsa de estudos para os dependentes ao acrescentar eles na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.

Do resumo dos processos já julgados do sujeito passivo na mesma fiscalização

Como consignado alhures, a entidade gozava inicialmente de isenção de contribuições sociais na parte patronal, mas foi cancelada a sua isenção/imunidade pelo Ato Cancelatório nº 01/2009, o qual foi mantido em definitivo (Processo nº 17883.000049/2009-13, Acórdão CARF nº 2402-003.861, de 21/01/2014).

Em relação aos Processos Principais tem-se o seguinte:

- Processo nº 17883.000287/2010-62 (Acórdão 2402-003.867, de 21/01/2014): Mantido o lançamento de ofício: Trata do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006;
- Processo nº 17883.000285/2010-73 (Acórdão 2402-003.865, de 21/01/2014): Mantido o lançamento de ofício: Trata do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), para as competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006;
- Processo nº 17883.000286/2010-18 (Acórdão CSRF 9202-011.045, de 25/10/2023): Mantido parcialmente o lançamento de ofício (A Câmara Superior restabeleceu o lançamento no que havia sido afastado na Turma Ordinária, exceto em relação a disciplina da multa e em relação as bolsas de estudo aos empregados para cursos de ensino superior e pós-graduação): Trata do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados

empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), para as competências 08/2005 a 12/2006.

- Processo nº 17883.000288/2010-15 (Acórdão CSRF 9202-011.046, de 25/10/2023): Mesmo resultado do processo anterior. Mantido parcialmente o lançamento de ofício (*A Câmara Superior restabeleceu o lançamento no que havia sido afastado na Turma Ordinária, exceto em relação a disciplina da multa e em relação as bolsas de estudo aos empregados para cursos de ensino superior e pós-graduação*): Trata do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 08/2005 a 12/2006.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (e-fls. 349/365; complementado e modificado no e-fls. 699/724 após decisão de aclaratórios que decidiu embargos de ofício; e complementado em definitivo no e-fls. 735/743 após Resolução 9202 000.315, e-fls. 728/731), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para as temáticas preambularmente destacadas com respectivos paradigmas, assim estando indicadas as matérias para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para as matérias admitidas, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria *“Da Multa - Preclusão - Impossibilidade de conhecimento de ofício da matéria”* não foi admitida (e-fls. 699/724). Não houve interposição de agravo pela União (e-fls. 727 e 754).

Registro, por oportuno, que recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (e-fls. 546/576) não foi admitido (e-fls. 617/622). Houve a interposição de agravo pelo sujeito passivo (e-fls. 630/642), porém restou rejeitado (e-fls. 666/674). Intimado da decisão dos aclaratórios o sujeito passivo não apresentou recurso (conferir resumo no e-fl. 754).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados, o recorrente pretende rediscutir as matérias que se rotulou em destaque no preâmbulo deste relatório.

PARA O TEMA (1): (a) “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois deve ser entendido como tributáveis os pagamentos efetuados a segurados empregados que preenchiam requisitos previstos na Convenção Coletiva de Trabalho, sob a denominação “Aperfeiçoamento de Pessoal” ou “Aperfeiçoamento Docente” (Levantamentos 45 e 451), não retroagindo a Lei nº 12.513, de 2011, a qual deixa de exigir que o plano educacional seja ofertado para todos os empregados como exigia a redação anterior da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.

PARA O TEMA (2): (b) “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o benefício deve ser ofertado para todos os empregados como exige a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212. Entende que conceder apenas para aqueles funcionários que tivessem completado dois anos de contrato com a empresa (*carência ou exigência de tempo mínimo*) impõe condição que não permite que a verba seja isenta da contribuição previdenciária, pois deixa de ser ofertado para a totalidade de empregados. Essa condição é limitadora da extensão, isto é, o benefício não estaria sendo concedido para todos os segurados.

PARA O TEMA (3): (c) “Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois deve ser entendido como tributáveis as bolsas de estudo para empregados a título de cursos de ensino superior e pós-graduação. Elas não podem ser entendidas como curso de capacitação profissional.

PARA O TEMA (4): (d) “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois é para observar no cálculo da multa a norma introduzida pela MP 449, de 2008, qual seja, o art. 35-A, que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, sendo dever fixar a multa em 75%.

PARA O TEMA (5): (e) “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois deve ser entendido como tributáveis as bolsas de estudo para dependentes, não retroagindo a Lei nº 12.513, de 2011, a qual não prevê benefícios de plano educação para dependentes do segurado empregado na redação anterior da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 476/519) a parte interessada (Contribuinte) se manifesta pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pela manutenção da decisão por seus fundamentos.

Após reiteração do recurso especial e de prolação de decisão complementar de aclaratórios e dos despachos de admissibilidade complementares, o contribuinte não apresenta novas contrarrazões. Assim, o sujeito passivo remanesce com as contrarrazões primevas (e-fls. 476/519) para buscar se contrapor aos termos do recurso especial da União.

Encaminhamento para julgamento

Os autos estavam sob a relatoria do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, conforme Resolução nº 9202-000.315 – CSRF / 2ª Turma, da sessão de 25 de outubro de 2023, que determinou saneamento dos autos, porém, diante de encerramento do mandato do Ilustre Conselheiro, sobreveio necessidade de novo sorteio após o saneamento efetivado e concretizado em 29/07/2025.

Posteriormente, os autos foram sorteados e seguem com este novo relator para prosseguir com o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação.

Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Introdução

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2402-003.864**, complementado pelo acórdão nº 2402-007.488, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna rediscutir as matérias seguintes com os seus respectivos paradigmas:

(a) Matéria: “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2403-001.705

(i) Paradigma (2): Acórdão 2401-002.389

(b) Matéria: “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”

(ii) Paradigma (1): Acórdão 2401-002.389

(ii) Paradigma (2): Acórdão 2401-001.989

(c) Matéria: “Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”

(iii) Paradigma (1): Acórdão 2401-000.759

(iii) Paradigma (2): Acórdão 2302-001.859

(d) Matéria: “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”

(iv) Paradigma (1): Acórdão 2301-000.283

(iv) Paradigma (2): Acórdão 2401-000.120

(e) Matéria: “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

(v) Paradigma (1): Acórdão 2403-001.705

(v) Paradigma (2): Acórdão 2401-002.389

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Dito isso, **tem-se 5 (cinco) matérias neste Recurso Especial**, de modo que para sistematização e organização no julgamento **passo a enfrentar cada temática individualizadamente** com a respectiva admissibilidade e mérito, se for conhecida a questão apresentada ao debate. No final, apresentarei uma síntese derradeira capitulada pelo dispositivo.

À análise por temáticas.

(a) Matéria: “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Admissibilidade (a): “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria em análise e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e

submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais para essa temática.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2403-001.705**, Processo nº 10580.726769/2009-78 (e-fls. 276/278 com ementa na íntegra), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema i) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

(...)

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDO (...). LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. SALÁRIO INDIRETO.

O salário de contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Não integram o salário de contribuição apenas 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. (...).

(...)

Referido Acórdão nº 2403-001.705 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado (Acórdão nº 9202-005.506).

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, **Acórdão nº 2401-002.389**, Processo nº 10920.007512/2007-53 (e-fls. 278/279 com ementa na íntegra), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

(Tema i) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

(...)

DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL E ODONTOLÓGICO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional e odontológico apenas por empregados com determinado tempo de permanência na empresa, pela legislação vigente à época dos fatos geradores, feria a regra de isenção que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

(...)

Referido Acórdão nº 2401-002.389 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado, não sendo conhecido o recurso especial das partes (Acórdão 9202-005.730).

Muito bem.

O recorrente alega que a divergência se encontra assentada no fato de que o acórdão recorrido decidiu que é válida a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos valores pagos a título de aperfeiçoamento, retroativamente, a Lei nº 12.513/2011, pois essa seria aplicável pela retroatividade benigna.

De outro lado, os paradigmas acostados divergem de tal posição, onde tratando de questões fáticas similares referentes à averiguação da legislação aplicável para constatar o cumprimento dos requisitos contidos no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, para fins de não incidência da contribuição previdenciária, entenderam que a lei a ser aplicada ao caso deve ser aquela vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 144, do CTN.

Compulsando os acórdãos recorrido e paradigmas, se vê a semelhança das situações fáticas, onde o que está em julgamento é a retroatividade benigna tratada pelo art. 106, do CTN, com relação à aplicação da Lei nº 12.513/2011, visando excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de benefício educacional, quando não disponível a todos empregados e dirigentes da empresa. Para o acórdão recorrido, a Lei nº 12.513/2011 deve retroagir para alcançar período lançado, enquanto os paradigmas entenderam que devia ser aplicada a lei vigente à data dos fatos geradores.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências para a matéria **(a) “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”**. Verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria (a).

Mérito (a): “Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que deve ser entendido como tributáveis os pagamentos efetuados a segurados empregados que preenchiam requisitos previstos na Convenção Coletiva de Trabalho, sob a denominação “*Aperfeiçoamento de Pessoal*” ou “*Aperfeiçoamento Docente*” (Levantamentos 45 e 451), não retroagindo a Lei nº 12.513, de 2011, a qual deixa de exigir que o plano educacional seja ofertado para todos os empregados como exigia a redação anterior da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.

Muito bem. No caso do auxílio educação a lei a ser aplicada é aquela vigente à época de ocorrência dos fatos geradores e, anteriormente a vigência da Lei nº 12.513, de 2011, para que não ocorra a incidência de contribuições previdenciárias, o benefício educacional, inclusive para Aperfeiçoamento Pessoal ou Aperfeiçoamento Docente, deveria ser concedido sem distinções, ainda que estabelecidas exigências em norma coletiva, na inteligência da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, na redação da Lei nº 9.711, de 1998.

Referida matéria já foi julgada neste Colegiado, conforme Acórdãos nsº 9202-011.045 e 9202-011.046.

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) em relação a matéria (a).

(b) Matéria: “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”

Admissibilidade (b): “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria em análise e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais para essa temática.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-002.389**, Processo nº 10920.007512/2007-53 (e-fls. 282/283 com ementa na íntegra), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema ii) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

(...)

DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL E ODONTOLÓGICO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional e odontológico apenas por empregados com determinado tempo de permanência na empresa, pela legislação vigente à época dos fatos geradores, feria a regra de isenção que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

(...)

Referido Acórdão nº 2401-002.389 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado, não sendo conhecido o recurso especial das partes (Acórdão 9202-005.730).

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, **Acórdão nº 2401-001.989**, Processo nº 36202.001127/2006-11 (e-fls. 283/284 com ementa na íntegra), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

(Tema ii) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO BOLSA ESTUDOS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS. De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional, *in casu*, denominado “Política de Treinamento e Desenvolvimento de Recursos Humanos”, conquanto que guarde consonância com as atividades por ela desenvolvidas e extensivo a totalidade dos empregados e diretores, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, caracteriza-se como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.

(...)

Referido Acórdão nº 2401-001.989 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado, sendo a ementa do *decisum* conforme Acórdão nº 9202-009.885:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005

(...)

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. LIMITAÇÃO TEMPORAL/CARÊNCIA. CURSOS SEM RELAÇÃO COM AS ATIVIDADES DA EMPRESA OU DO CARGO.

A concessão do Auxílio Educação somente a uma parcela dos segurados, em face da imposição de limitação temporal para seu usufruto, bem como a possibilidade de patrocínio de cursos sem vinculação com as atividades da empresa ou do cargo, são características determinantes no sentido de que os respectivos valores devem integrar o salário de contribuição, sujeitando-se, assim, à incidência das Contribuições Previdenciárias.

Muito bem.

Do exame do acórdão recorrido, tem-se que nele restou decidido que a estipulação de um prazo mínimo de permanência no emprego para gozar do benefício relativo ao pagamento da verba aperfeiçoamento pessoal (auxílio-educação) não é motivo suficiente de distinção e entendimento de que o plano não é ofertado para todos os segurados, consequentemente os valores pagos não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Doutro lado, analisando os paradigmas apresentados se observa que neles os Colegiados decidiram que a fixação de uma carência a ser cumprida para auferir o benefício retira o seu caráter isencional, pois não será mais oferecido a totalidade de segurados empregados e dirigentes, como exige a alínea “t”, do 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212, na redação vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores.

Disto, resta demonstrado que colocadas similares situações fáticas em comparação, os julgados recorrido e paradigmas decidiram de forma diversa.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências para a matéria **(b) “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”**. Verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria (b).

Mérito (b): “Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que o benefício deve ser ofertado para todos os empregados como exige a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212. Entende que conceder apenas para aqueles funcionários que tivessem completado dois anos de contrato com a empresa (*carência ou exigência de tempo mínimo*) impõe condição que não permite que a verba seja isenta da contribuição previdenciária, pois deixa de ser ofertado para a totalidade de empregados. Essa condição é limitadora da extensão, isto é, o benefício não estaria sendo concedido para todos os segurados.

Muito bem.

Como anteriormente afirmado, no caso do auxílio educação a lei a ser aplicada é aquela vigente à época de ocorrência dos fatos geradores e, anteriormente a vigência da Lei nº 12.513, de 2011, para a não incidência de contribuições previdenciárias, o auxílio educação deve ser concedido para todos os segurados empregados, sem qualquer exigência que crie distinções, a teor da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, na redação da Lei nº 9.711, de 1998.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

Referida matéria já foi julgada neste Colegiado, conforme Acórdãos nsº 9202-011.045 e 9202-011.046.

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) em relação a matéria (b).

(c) Matéria: “Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”

Admissibilidade (c): “Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria em análise e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais para essa temática.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-000.759**, Processo nº 44021.000055/2006-41 (e-fls. 288/289 com ementa na íntegra), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema iii) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2006

CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO – (...) – CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS SALÁRIO INDIRETO – BOLSA DE ESTUDOS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

Quanto a apuração da contribuição sobre os valores bolsa de estudos uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

O fato de a empresa não individualizar a condição de cada beneficiário, se empregado, filho, ex-empregado, acaba por afastar a possibilidade de exclusão da verba da base de cálculo de contribuições.

O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

(...)

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, **Acórdão nº 2302-001.859**, Processo nº 10510.003834/2009-17 (e-fls. 289/290 com ementa na íntegra), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

(Tema iii) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

(...)

SALÁRIO INDIRETO EDUCAÇÃO.

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.
(...)

Referido Acórdão nº 2302-001.859 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado no que se relaciona com a matéria em destaque, conforme Acórdão nº 9202-010.006.

Muito bem.

Da análise dos acórdãos envolvidos se vê que tratam de idêntica incidência tributária, qual seja o pagamento de valores para o custeio de ensino superior e pós-graduação aos empregados da entidade. Todavia, as decisões confrontadas chegaram a desfechos distintos.

Enquanto o julgado recorrido entendeu que tal rubrica não deve integrar o salário de contribuição, por ser considerada como uma qualificação profissional; lado outro, os paradigmas entendem que ao interpretar a Lei nº 8.212, art. 28, §9º, “t”, ao tempo do fato gerador não se pode compreender que o ensino superior e pós-graduação seja uma qualificação profissional a gerar isenção da contribuição previdenciária quanto ao debate do salário indireto do auxílio educação.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências para a matéria (c) ***“Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados – cursos de ensino superior e pós-graduação”***. Verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria (c).

Mérito (c): “Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que deve ser entendido como tributáveis as bolsas de estudo para empregados a título de cursos de ensino superior e pós-graduação. Elas não podem ser entendidas como curso de capacitação profissional.

Muito bem.

Importante dizer que a acusação fiscal da autuação estabelece apenas que as bolsas de nível superior não podem ser entendidas como para capacitação profissional. É um equívoco.

É assente neste Conselho entendimento segundo o qual não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Isto porque, os valores relativos a bolsas de estudo de Cursos de educação superior (graduação e pós-graduação) podem ser considerados como Cursos de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212, quando inexistir outro descumprimento legal imputado pela autoridade.

Aliás, a Súmula CARF nº 149 reza que: *“Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior”*.

Referida matéria já foi julgada neste Colegiado, conforme Acórdãos nsº 9202-011.045 e 9202-011.046.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional) em relação a matéria (c).

(d) Matéria: “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”

Admissibilidade (d): “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria em análise e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais para essa temática.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Para a temática em referência, o recorrente pretende discutir a tese da “retroatividade benigna” na aplicação da multa, em contexto da alteração promovida pela Lei nº 11.941, de 2009, ou Medida Provisória nº 449, de 2008, que a antecedeu. Discute-se a “norma aplicável para o cálculo” da multa no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias para fatos geradores anteriores a mudança da legislação tributária.

Sustenta o recorrente que, em virtude das alterações, tem-se a seguinte divergência: O acórdão recorrido entendeu que devia ser aplicada ao caso a legislação vigente à época dos fatos geradores da exação, porque a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212 seria mais

benéfica ao contribuinte, a despeito de que ela pode variar até 100%, então deveria se limitar em 75%. Todavia, os paradigmas dizem que o art. 35 da Lei nº 8.212 deve ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941, qual seja, pela ótica do art. 35-A, que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, sendo este a ser aplicado de forma objetiva, isto é, a multa deve ser de 75% (e não uma limitação até 75%). Ressalta que, nos paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna foi rechaçada de forma expressa.

Para sustentar a alegada divergência jurisprudencial utiliza como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-000.283, Processo nº 36624.000641/2006-78** (e-fls. 303/304 com ementa na íntegra), cujo aresto contém ementa que não traz enunciado sobre a retroatividade benigna, sendo o tema abordado em capítulo decisório. Nele é possível observar a divergência. De qualquer sorte, é possível da ementa sintetizar a temática e o período de apuração, nestes termos, para base de inteligência do período em discussão:

(Tema iv) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004

(...)

Referido Acórdão nº 2301-000.283 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado no que se relaciona ao tema em referência, conforme Acórdão nº 9202-002.695

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, **Acórdão nº 2401-000.120, Processo nº 37376.001287/2006-31** (e-fls. 304/305 com ementa na íntegra), cujo aresto contém ementa que não traz enunciado sobre a retroatividade benigna, sendo o tema abordado em capítulo decisório. Nele é possível observar a divergência. De qualquer sorte, é possível da ementa sintetizar a temática e o período de apuração, nestes termos, para base de inteligência do período em discussão

(Tema iv) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2005

(...)

Muito bem.

O acórdão recorrido entendeu que devia ser aplicada ao caso o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com multa variando até 100%, a qual poderia ser inferior a 75%, conquanto, caso na variação fosse ser superados os 75%, então se limitaria aos 75% por ser mais benéfica. É esse entendimento que se pretende reformar.

Lado outro, os paradigmas entenderam de forma diversa, dizendo que o art. 35 da Lei nº 8.212 deve ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941, qual seja, o artigo

35-A, que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, isto é, a multa deveria ser de 75% de forma objetiva e fixa. Ressalta que nos paradigmas a aplicação da retroatividade benigna foi rechaçada de forma expressa.

Examinando as decisões proferidas, se observa que o recorrente demonstrou a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, motivo pelo qual entendo que está configurada a divergência jurisprudencial quanto ao procedimento a ser adotado para aferição do cálculo da multa.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências para a matéria **(d) “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”**. Verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria (d).

Mérito (d): “Da multa - Da norma aplicável para o cálculo”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que o acórdão recorrido não pode prevalecer. Isto porque, é para se observar no cálculo da multa a norma introduzida pela MP 449, de 2008, qual seja, o art. 35-A, que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, sendo dever fixar a multa em 75%.

O acórdão recorrido entendeu que devia ser aplicada ao caso o art. 35 da Lei nº 8.212, com multa variando até 100%, a qual poderia ser inferior a 75%, conquanto, caso na variação fosse ser superados os 75%, então a multa se limitaria aos 75% por ser mais benéfica. É esse entendimento que se pretende reformar.

Muito bem.

O acórdão recorrido até contém tese equivocada para o parâmetro do contencioso administrativo fiscal hodierno, considerando a aplicação da Súmula CARF nº 196, de observância obrigatória, porém a tese que o recorrente pretende imputar não é assertiva para reformar o julgado. Destarte, se impõe o não provimento, embora, na liquidação do julgado, a tendência é que a autoridade fiscal aplique a Súmula CARF nº 196, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Isto porque, é consolidado no contencioso administrativo fiscal, hodierno, que, para fatos geradores anteriores a Medida Provisória nº 449, de 2008, a multa em casos de *lançamento*

de ofício de contribuições previdenciárias deve seguir a sistemática da Súmula CARF nº 196, revogada a Súmula CARF nº 119.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional) em relação a matéria (d).

(e) Matéria: “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Admissibilidade (e): “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria em análise e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais para essa temática.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2403-001.705, Processo nº 10580.726769/2009-78** (e-fls. 295/296 com ementa na íntegra), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema v) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

(...)

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDO A DEPENDENTES DE EMPREGADOS. LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. SALÁRIO INDIRETO.

O salário de contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Não integram o salário de contribuição apenas 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. À época do fato gerador, no período 01/2005 a 12/2006, incide contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados.
(...)

Referido Acórdão nº 2403-001.705 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado, sendo a ementa do *decisum* conforme Acórdão nº 9202-005.506:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t”, da Lei 8.212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independentemente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, **Acórdão nº 2401-002.389**, Processo nº 10920.007512/2007-53 (e-fls. 296/297 com ementa na íntegra). Referido Acórdão nº 2401-002.389 esteve em grau de recurso na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião na qual não foi reformado, não sendo conhecido o recurso especial das partes.

Muito bem.

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se haver identidade fática entre as situações expostas, onde o que está em discussão é a retroatividade benigna tratada pelo art. 106, do CTN, com relação à aplicação da Lei nº 12.513/2011 no debate do auxílio educação para dependentes, visando excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de benefício educacional a dependentes de segurados.

Para o acórdão recorrido, a Lei nº 12.513/2011 deve retroagir para alcançar período lançado, enquanto os paradigmas entenderam que devia ser aplicada a lei vigente à data dos fatos geradores.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências para a matéria (e) ***“Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”***. Verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria (e).

Mérito (e): “Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que deve ser entendido como tributáveis as bolsas de estudo para dependentes, não retroagindo a Lei nº 12.513, de 2011, a qual não prevê benefícios de plano educação para dependentes do segurado empregado na redação anterior da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.

Muito bem.

A matéria, atualmente, resta Súmula em favor do recorrente, a teor da Súmula CARF nº 211, que dispõe: *“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”*.

Por conseguinte, incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 12.513.

Referida matéria já foi julgada neste Colegiado, conforme Acórdãos nsº 9202-011.045 e 9202-011.046. Na ocasião fui vencido na matéria, porém, diante da aprovação da Súmula CARF nº 211, coube o reposicionamento, até para aplicar o enunciado vinculante.

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) em relação a matéria (e).

Conclusão: quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e no mérito, em DAR PROVIMENTO aos itens (a) “*Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011*”; **(b)** “*Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa*”; **(e)** “*Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011*”; e em NEGAR PROVIMENTO aos itens (c) “*Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados - cursos de ensino superior e pós-graduação*”; **(d)** “*Da multa - Da norma aplicável para o cálculo*”.

Alfim, finalizo com sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, em DAR PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer no lançamento os valores dos itens (a) “*Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011*”; (b) “*Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa*”; (e) “*Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados - Da ausência de retroatividade da Lei nº 12.513/2011*”.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros