



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.000162/2007-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.381 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente UNIÃO SOCIAL CAMILIANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSAS DE ESTUDO PARA DEPENDENTES. SALÁRIO INDIRETO.

Constitui salário indireto, o auxílio concedido através de bolsas de estudo custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, sendo considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-18.264 – 11ª Turma da DRJ/SPOI, fls. 650 a 659.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

DA NOTIFICAÇÃO

1. Trata-se de NFLD n.º 37.011.626-7, de 15/08/2007 lavrada pela fiscalização contra a empresa retro identificada, que de acordo com o Relatório Fiscal às fls. 144/146, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social pelos empregados à Previdência Social incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas pelo contribuinte aos filhos dos empregados no período 01/2001 a 12/2006, no valor de R\$ 384.362,58 (trezentos e oitenta e quatro mil, trezentos e sessenta e dois reais e cinquenta e oito centavos).

2. Segundo o relatório fiscal:

2.1. O contribuinte possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social com validade até 12/2006, tendo solicitado tempestivamente a 5ª renovação conforme processo n.º 71.010.004386/2006-51.

2.2. A entidade é isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91.

2.3. A notificação fiscal incluiu os estabelecimentos: CNPJ 58.250.689/0004-35, CNPJ 58.250.689/0007-88, CNPJ 58.250.689/0014-07, CNPJ 58.250.689/0012-75, CNPJ 58.250.689/0019-11, CNPJ 58.250.689/0014-07, CNPJ 58.250.689/0016-79, CNPJ 58.250.689/0019-11, CNPJ 58.250.689/0020-55, CNPJ 58.250.689/0021-36, e os respectivos levantamentos: N04, N07, N09, NI2, NI3, NI4, NI6, N20, N21.

2.4. A auditoria fiscal considerou os valores de bolsas de estudo como salário indireto com fundamento no inciso I do Artigo 28 da Lei 8.212/91, tendo em vista que a concessão da bolsa de estudos constitui acréscimo remuneratório constante e habitual, substituindo despesa integrante das necessidades familiares.

2.5. A rubrica não está incluída no rol de verbas que não integram o salário de contribuição conforme consta do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8212/91. Este dispositivo legal estabelece rol determinativo, pois não contém nenhum termo com conotação de possibilidade guardando correlação com parcelas da mesma natureza. As parcelas não integrantes, objeto específico do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8212/91, compõem-se de dois grupos principais: pagamentos com caráter indenizatório e ressarcimento de despesas.

2.6. A concessão de bolsa de estudos a filhos de empregados não configura rubrica indenizatória ou ressarcitória e sim benefício garantido convertido em ganho habitual por tratar-se de vantagem econômica concedida ao trabalhador, quando este deixa de gastar com despesas escolares para seus filhos.

2.7. Os valores das bolsas de estudos foram apurados com base nas folhas de pagamento e na relação fornecida pelo contribuinte onde consta a identificação do empregado, o respectivo valor mensal da bolsa concedida, o salário de contribuição e o valor da contribuição retida.

2.8. Para o cálculo da contribuição devida pelo empregado, a auditoria fiscal adicionou o valor da bolsa ao salário de contribuição constante das folhas de pagamento, aplicando-se a correspondente alíquota e deduzindo-se os valores recolhidos à

previdência social, observados o limite do salário de contribuição (conforme consta de planilha anexa ao relatório fiscal).

2.9. O cálculo das contribuições devidas pelos segurados empregados à previdência social foi efetuado com observância da alíquota vigente para cada competência: 7,72% a 11% (01 a 03/01), 7,65% a 11% (04/01 a 12/06).

2.10. O contribuinte efetuou a entrega da GFIP nas competências 01/01 a 12/06, deixando de incluir as contribuições incidentes sobre os valores de bolsa de estudos.

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, conforme informação de fls. 572 a empresa apresentou defesa através do instrumento de fls. 573/576, acompanhada dos seguintes documentos de fls. 577/591 procuração (cópias da ação fiscal, estatuto social, ata de assembléia extraordinária e procuração pública Ad Judicia Et Extra), onde alega e requer ao final em síntese pelo que passa a expor:

• DO MÉRITO

Equivoca-se a Sra. Auditora Fiscal ao lavrar a presente NFLD, haja vista a LEI N. 10.423 de 19 de junho de 2001, que dispõe expressamente sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos oferecidas pelos estabelecimentos de ensino.

Há Lei específica tratando do tema que já dispõe de maneira expressa e lapidar que: "não serão considerados como salário os valores das mensalidades escolares, dadas pelos empregadores em estabelecimentos de ensino próprio, (como é o caso) ou de terceiros, despendidos com matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático", nos termos do parágrafo 2º da Lei 10.423/91, que alterou o artigo 458 da CLT.

Conclui, que a fiscalização não pode considerar os valores despendidos com mensalidades escolares como salário indireto, já que há, expressa vedação legal para tal entendimento.

• DAS PROVAS

É desnecessária a produção de qualquer prova, haja vista que tudo que seria necessário para o esclarecimento da questão que já consta dos autos, pois a própria Sra. Auditora concluiu que:

- A requerente é uma entidade educacional.
- Que as isenções de mensalidade escolar foram dadas aos filhos dos seus funcionários ou aos próprios funcionários, sendo que juntou documentos comprobatórios nesse sentido.
- Que essas mensalidades escolares foram isentadas por meio de bolsas de estudos em seus próprios estabelecimentos, indistintamente, sem qualquer discriminação.

DA CONCLUSÃO

Conclui que são desnecessárias maiores elucubrações a respeito de tema tão cristalino, pois onde a lei vedou ou dispõe de maneira direta, não é dado, seja ao particular, seja ao poder público, o direito de entender diferentemente.

Que, o termo da Lei 10.423/91 é lapidar não dando margem a erro ou a interpretações diversas, qual seja, não será considerado "salário", pouco importando se salários diretos,

indiretos, por contribuição, ou de qualquer outro tipo encontrado, as bolsas de estudo dadas em estabelecimento educacional próprio aos seus funcionários.

Por todo exposto, requereu pelo cancelamento desta NFLD, pois seu embasamento legal é deficiente, já que desconsiderou completamente o comando legal constante da Lei 10.423/01 que alterou ao artigo 458 da CLT.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. MENSALIDADES ESCOLARES. SALÁRIO INDIRETO - DECADÊNCIA. - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO SEM ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Constitui salário indireto, o auxílio educação custeado pela empresa em benefício de seus empregados e dependentes destes, em desacordo com o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea "t" da Lei Nº 8.212/91, logo base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a fiscalização para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias e de terceiros, mencionadas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457/07, será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houve antecipação de pagamento pelo Contribuinte, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme artigo 173, inciso I, do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 667 a 697, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observe, de logo que, o cerne da questão é o fato de que a fiscalização considerou como salário de contribuição os valores equivalentes às bolsas de estudo concedidas pela contribuinte aos filhos dos empregados no período 01/2001 a 12/2006.

Através de uma visão panorâmica do recurso, percebe-se que a contribuinte tenta demonstrar, através de entendimentos doutrinários e / ou jurisprudenciais, o caráter social para a concessão da bolsa de estudos, argumentando que o espírito das leis disciplinadoras seria o desenvolvimento da educação, conforme os preceitos fundamentais da Constituição Federal, demonstrando inclusive, que foi este o entendimento exarado pela alteração legislativa ocorrida em 2001, através da Lei 10.243/01, que alterou o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que aduz, expressamente, que as bolsas de estudos concedidas aos funcionários de escolas do tipo mantidas pela contribuinte não deveriam ser consideradas salário, portanto, não deveriam compor a base de cálculo do salário de contribuição, e se indevida a obrigação principal, indevida também seria a obrigação acessória.

A decisão recorrida, em rebate aos argumentos principais da recorrente no sentido de que a alteração legislativa trabalhista de 2001 corroboraria com o seu pleito, argumenta que não se deve interpretar, os termos remuneração e salário calcando-se, tão-somente na conotação trabalhista conferida ao vocábulo, pois a matéria em análise, seria de natureza previdenciária e tributária. Argumentou também que alguns pagamentos efetuados em razão do contrato de trabalho, mesmo tendo uma inegável dimensão social, não perdem seu caráter remuneratório, visto que, somente por força de lei poderiam ser excluídos da incidência da exação, sob pena de se mascarar a remuneração dos empregados, com a adoção de diversos auxílios e reembolsos, com a consequente e já mencionada evasão de receita tributária.

Portanto, ainda segundo o acórdão em debate, a legislação previdenciária, ao definir salário de contribuição como a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, pretendeu abranger uma visão salarial ampla, firmando o entendimento de que qualquer benefício concedido pela empresa ao seu empregado, quando não eventual, integra a base de cálculo da contribuição social para custeio da seguridade social.

Analisando os autos do processo, em especial o relatório fiscal, anexo às fls. 147 a 149, observa-se, conforme já mencionado, que o motivo da autuação foi a concessão de bolsa de estudos pela contribuinte a filhos de seus empregados. Segundo a fiscalização, estes pagamentos não configuram rubricas indenizatórias ou ressarcitórias e sim benefícios garantidos e convertidos em ganho habitual por se tratarem de vantagens econômicas concedidas ao trabalhador, quando este deixa de gastar com despesas escolares para seus filhos, conforme os trechos do relatório fiscal a seguir transcritos:

3. Os valores constantes da presente NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito referem-se a contribuições devidas pelos empregados à previdência social incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas pelo contribuinte aos filhos dos empregados no período 01/2001 a 12/2006.

(...)

A concessão de bolsa de estudos a filhos de empregados não configura rubrica indenizatória ou ressarcitória e sim benefício garantido convertido em ganho habitual por tratar-se de vantagem econômica concedida ao trabalhador, quando este deixa de gastar com despesas escolares para seus filhos.

(...)

7. Os valores das bolsas de estudos foram apurados com base nas folhas de pagamento e na relação fornecida pelo contribuinte onde consta a identificação do empregado, o

respectivo valor mensal da bolsa concedida, o salário de contribuição e o valor da contribuição retida.

Diante da análise dos argumentos apresentados pelos atores deste processo, apesar de concordar com os argumentos da recorrente ao suscitar o artigo 205 da nossa Constituição Federal, onde é mencionado que a educação, é direito de todos e DEVER do Estado e da família, e, que será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, entendo que não assiste razão à contribuinte, pois, ao analisarmos o principal argumento utilizado pela mesma, ao suscitar o artigo 458 da lei 10.243/01, percebe-se, igualmente ao entendimento da fiscalização, que a referida lei faz menção à concessão de bolsas de estudos aos empregados e não a seus dependentes.

Senão, veja-se a seguir, os principais dispositivos legais concernentes à matéria, levantados por ocasião deste processo:

Lei 9.394/96 (g.n.):

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

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

II - educação superior.

Durante o período fiscalizado, Lei 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.528/97(g.n.):

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise ao **ensino fundamental** e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Alteração de entendimento através da Lei 9.711/98, também vigente no período fiscalizado:

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;

No caso, a inclusão dos dependentes ocorreu somente a partir da edição da lei 12.513/11, que disciplina (g.n.):

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;

Segundo a alteração do artigo 458 da CLT, vigente à época, suscitada pela contribuinte, tem-se (g.n.):

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, **fornecer habitualmente ao empregado**. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

Portanto, conforme exposto, corroborando com o fato de que o legislador não tinha a intenção inicial de conceder o benefício da bolsa de estudos para os dependentes, é que somente em 2011, através da publicação da Lei nº 9.513 é que previu a inclusão dos dependentes como beneficiários da bolsa de estudos para fins de exclusão da cobrança de contribuição previdenciária da empresa concessora.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto ao entendimento doutrinário, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária a ser seguida obrigatoriamente pela administração tributária ou pelos órgãos julgadores administrativos.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso, para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita