



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.000162/2007-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.039 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente UNIÃO SOCIAL CAMILIANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO PARA DEPENDENTES DE SEGURADOS.
INCIDÊNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

À época de ocorrência dos fatos geradores objeto do presente lançamento não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à pessoa jurídica.

Constitui-se assim, salário indireto o auxílio concedido por meio de bolsas de estudo custeadas pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Leonam Rocha de Medeiros, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Contribuinte, contra o Acórdão nº 2201-009.381 da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de Contribuição Social Previdenciária, parte do segurado, referente ao período de 01/01/2001 a 31/12/2006.

Consoante o Relatório do acórdão recorrido, trata-se de notificação de lançamento (NFLD n.º 37.011.626-7, de 15/08/2007) lavrada pela fiscalização contra o sujeito passivo, que de acordo com o Relatório Fiscal, refere-se a contribuições devidas pelos segurados, incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas pelo contribuinte aos filhos dos empregados. Os principais atos praticados e conclusões da fiscalização encontram-se sintetizados nos seguintes termos:

DA NOTIFICAÇÃO

(...)

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.

(...)

2.4. 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

(...)

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 579/582, anexando documentos, sendo tal impugnação julgada parcialmente procedente pela 1ª Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SP1), conforme decisão de e.fls. 650/659.

Inconformada com a decisão da DRJ/SP1, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 667/697, onde preliminarmente discorre genericamente sobre bolsas de estudo e bolsas de estudo no âmbito do direito de trabalho, Na sequência, em tópico intitulado “Das Bolsas de Estudos no Âmbito do Direito Tributário”, citando doutrina, jurisprudência e,

especialmente o art. 458, §2º, II, da Consolidação da Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei Nº 5.452, de 1º de maio de 1943), com a nova redação dada pela Lei nº 10.243, de 2001, e art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), sustenta o caráter social para a concessão da bolsa de estudos e que: *“o conceito de salário deve ser aquele definido pela CLT e não pela legislação previdenciária, que almeja a incidência de contribuições sociais sobre as bolsas de estudos concedidas pelas instituições de ensino superior aos seus funcionários e dependentes.”* Ao final, é requerido o cancelamento da notificação.

A 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, entendendo que à época de ocorrência dos fatos geradores a lei não permitia a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos valores recebidos pelo segurado a título de bolsa de estudos para os seus dependentes. . O acórdão 2201-009.381, de 08 de novembro de 2021 (e.fls. 714/721), apresenta a seguinte ementa:

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.

A decisão foi assim registrada:

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.

Foi interposto Recurso Especial pela contribuinte (e.fls. 759/794), onde argui o prequestionamento da questão e divergência entre o acórdão recorrido e decisões proferidas por outras Câmaras no âmbito deste Conselho. Nesse sentido, aponta como divergente o Acórdão nº 2402-008.742, da 2ª Turma /4ª Câmara /2ª Seção de Julgamento, que apresenta a seguinte ementa:

Acórdão nº 2402-008.742

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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

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

No Recurso Especial, após apresentação e sustentação do paradigma, passa a contribuinte a advogar a reforma do acórdão recorrido, onde destaco os seguintes argumentos:

IV – DO MÉRITO – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO GUERREADO

IV.1 – DAS BOLSAS DE ESTUDO

24. Para que seja possível tratar da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores despendidos a título de bolsas de estudos concedidas aos filhos e aos próprios funcionários de qualquer Instituição de Ensino Superior (“IES”), indispensável, de início, ponderar que o objetivo primário das IES é promover, acima de tudo, a educação.

25. Neste contexto, é importante ressaltar que as bolsas de estudos são representadas por uma prestação pecuniária, de valor variável, para coparticipação nos encargos de um curso de ensino com vistas a contribuir para o desenvolvimento educacional do país, em sentido macro, e do aluno beneficiado, em sentido micro.

26. A bolsa de estudo, ainda, é um conceito aberto, principalmente se considerados os aspectos de natureza assistencial e de fomento à educação de forma distinta, além das questões referentes à integralidade da bolsa de estudos como medida de conceituação do benefício.

27. Nada obstante, para os fins específicos deste Recurso Especial, **a bolsa de estudos deve ser considerada como qualquer forma mensurável de custeio das atividades educacionais do aluno de nível superior.**

28. Partindo desta premissa, passa-se a tratar do valor apurado na concessão das bolsas de estudos no âmbito das ramificações jurídicas do direito do trabalho e do direito tributário, sendo o marco preponderante **a sua conceituação dentro da espécie de remuneração dada aos trabalhadores com vínculo trabalhista,** na forma do artigo 3º da CLT.

IV.2 – DAS BOLSAS DE ESTUDOS NO DIREITO DO TRABALHO

29. Antes de adentrar à discussão sobre a natureza tributária das bolsas de estudos, e a possibilidade ou não de incidência de contribuição social previdenciária sobre estes valores, é importante tecer alguns comentários sobre a natureza trabalhista das bolsas de estudos concedidas a dependentes de funcionários vinculados a IES em estabelecimento próprio, **com a finalidade de demonstrar a natureza não remuneratória desta exação.**

(...)

33. Resumidamente, considerando a necessidade de não encerrar o conceito de salário em palavras, ou melhor, não sendo possível definir o alcance do conceito de salário, o legislador optou por definir **o que não é salário.**

34. Assim, no âmbito da legislação trabalhista, tal como algumas outras utilidades, a bolsa de estudos foi retirada **TAXATIVAMENTE** do conceito de salário, consoante previsão do artigo 458, § 2º, inciso II, da CLT, o qual assim dispõe:

(...)

35. Portanto, para efeito de conceituação do que vem a ser salário, podemos concluir que é “o conjunto de prestações fornecidas diretamente ao trabalhador pelo empregador, em decorrência do contrato de trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei”, **EXCLUÍDAS AS PARCELAS TAXATIVAMENTE DELINEADAS NO § 2º, DO ARTIGO 458, DA CLT.**

36. Neste contexto, é evidente que, a partir da Lei nº 10.243/2001, as bolsas de estudos foram excluídas do conceito de salário, razão pela qual não podem compor a base de cálculo de contribuição previdenciária.

(...)

40. Portanto, a toda evidência, **o benefício de bolsas de estudo concedido pelo empregador NÃO é considerado pela legislação trabalhista vigente como verba**

salarial ou salário utilidade, para que justifique a incidência de contribuição social sob tais exações, tendo em vista que a natureza jurídica desta benesse não se equipara ao conceito daquelas verbas (salário ou salário-utilidade) atribuído pela CLT.

41. Ademais, insta ressaltar que a bolsa de estudo é um benefício e, não obstante deter uma natureza *in natura*, foi excepcionada pelo disposto no § 2º, inciso III, do artigo 458, da CLT, razão pela qual não pode ser considerada como salário.

(...)

44. Com efeito, observa-se que o benefício de bolsas de estudo **NÃO** tem natureza remuneratória, sobretudo considerando o disposto na legislação trabalhista vigente, e o disposto na norma do § 3º da Cláusula 50 da Convenção Coletiva de Trabalho, firmado entre Sindicato das Entidades Mantenedoras de Estabelecimento de Ensino Superior no Estado de São Paulo (“SEMESP”) e o Sindicato dos Professores de São Paulo (“SINPRO”), assim como a Cláusula 16 da Convenção Coletiva firmada entre o SEMESP e o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar de São Paulo (“SAAESP”), convenções as quais a Recorrente está submetida.

45. Extrai-se do teor dos instrumentos normativos acima e das normas de direito do trabalho que as verbas destinadas à concessão de bolsas de estudos a dependentes de colaboradores em estabelecimento de ensino mantido pela Recorrente não têm caráter remuneratório, razão pela qual não podem integrar o salário-de-contribuição, que serve como base de cálculo para contribuição previdenciária.

IV.3 – DAS BOLSAS DE ESTUDOS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

46. Esclarecida a natureza trabalhista dos valores despendidos com a concessão de bolsas de estudos a dependentes, passa-se a tecer os comentários sobre a natureza tributária das referidas verbas e a impossibilidade de incidência de contribuição social previdenciária.

47. Importante ressaltar que, em que pese a questão da concessão de bolsas de estudos a dependentes de funcionários da Recorrente seja matéria tratada pelo Direito do Trabalho, cumpre trazer à baila os reflexos tributários do tema, em especial em relação às contribuições sociais previdenciárias e ao Imposto de Renda devido pelo trabalhador, com vistas a demonstrar a incorreção do lançamento fiscal que ensejou o presente processo administrativo e os equívocos do V. Acórdão guerreado.

48. Neste contexto, embora a legislação que trata sobre o custeio da previdência social aparentemente determine a inclusão da bolsa de estudos na base de cálculo da cota patronal (inciso I, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991), o Código Tributário Nacional (“CTN”) esclarece, em seu artigo 110, que as normas de direito tributário não podem “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”. Confira-se:

(...)

49. Observa-se, assim, que o conceito de salário deve ser aquele definido pela CLT, ainda que a legislação previdenciária adote um conceito mais geral sobre o que consistiria em “salário”.

50. Assim, a norma previdenciária que traz a definição, para o direito tributário, do que seria salário deve ser interpretada à luz da definição de salário prevista no direito do trabalho.

51. Ora, interpretação diversa levaria a Recorrente a excluir da distribuição e concessão de bolsas de estudos todos os seus funcionários e dependentes, porquanto a concessão de bolsas de estudos para esse grupo de pessoas acarretaria em grave aumento da carga tributária.

52. Foi exatamente esta razão, inclusive, que o legislador excluiu da noção de salário, e por consequência da base de cálculo da contribuição previdenciária, os valores despendidos para custeio das bolsas de estudos concedidas aos funcionários e dependentes da Recorrente.

53. Caso contrário, assumir a condição de colaborador de uma IES consistiria em obstáculo para o recebimento de qualquer bolsa de estudo ofertada pela IES, o que, evidentemente, não pode ser considerada como uma hipótese possível.

54. Tal interpretação viola frontalmente o princípio da isonomia, cujo conteúdo fundamenta o Estado Democrático de Direito brasileiro. Veja-se que, caso não fosse possível oferecer bolsas de estudos aos membros das famílias dos funcionários das instituições de ensino, seria o caso de se considerar a atitude de distribuição e concessão de bolsas de estudos como inconstitucional, pela aplicação plena e imediata do princípio da isonomia.

55. Vale dizer, se não fosse possibilitada a concessão de bolsas de estudo aos funcionários da Recorrente e seus dependentes, **nas mesmas condições oferecidas aos “não-parentes” ou “não funcionários”**, a Recorrente incorreria em grave discriminação, de forma a excluir, deliberada e arbitrariamente, os seus funcionários e os respectivos dependentes, em manifesta afronta ao princípio constitucional da isonomia.

56. Extrai-se dos comentários acima que a D. Autoridade Fiscal, ao autuar a Recorrente cobrando as exações em comento de forma contrária a legislação de regência, está impedindo o desenvolvimento educacional superior no país, causando obstáculos intransponíveis ao fornecimento de bolsas de estudos pelas IES a seus funcionários e dependentes.

57. Neste particular, a redação do artigo 205 da CRFB/88 é salutar ao impor ao Estado o dever de fornecer educação a todas e todos:

(...)

59. Pois bem, a alegação que vinha sendo adotada pela Receita Federal do Brasil (“RFB”) de que tais verbas seriam integrantes da base salarial, também está eivada de ilegalidade frente ao dispõe a CLT, pois, consoante assinado, o artigo 458, § 2º, II, da CLT estreitou o conceito de salário e determinou que as verbas destinadas ao custeio de bolsa educacional **não integram a base salarial, sejam elas oferecidas em estabelecimento próprio ou de terceiros.**

60. **AS BOLSAS DE ESTUDOS SÃO OFERECIDAS PELA PRÓPRIA INSTITUIÇÃO,** no intuito de cumprir com as suas obrigações constitucionais, estatutárias e convencionadas em acordos e convenções coletivas, da melhor forma possível, atendendo aos anseios da comunidade e das iniciativas profissionais da região por ela polarizada.

61. Aliás, ao incluir esse inciso II, no § 2º, do artigo 458 da CLT, nada mais fez o legislador do que declarar, pelo meio legal, que o benefício concedido a título de bolsa de estudos tem natureza de obrigação legal ou iniciativa social, mas não de salário.

62. E não cabe aqui a alegação de que vige a regra da especialidade, porquanto o próprio CTN, em seu artigo 110, estabelece que não é da competência de normas tributários

63. Ou seja, **não pode a legislação previdenciária tentar alterar ou restringir o conceito de salário dado pela legislação trabalhista,** muito menos quando há regulamentação estabelecida em sede de convenção coletiva, cujo direito do trabalho concebe natureza normativa, exatamente como visa proteger o CTN no artigo 110.

64. Pelos dispositivos legais supramencionados, não pode haver espaço para que o fisco aja de outra forma senão considerando que tais verbas não constituem base para incidência da contribuição social que ora se pretende fazer incidir.

(...)

71. Nesse ponto, ressaltados os argumentos já lançados à colação, há uma evidente contradição entre o que a justiça trabalhista vem considerando como salário em relação às formas de tratamento das bolsas de estudos pelos Órgãos de arrecadação.

72. Ainda nessa linha, é importante registrar que a incidência de imposto de renda sobre esses valores despendidos com as bolsas de estudos pode ocasionar um problema jamais imaginado, que é a negação ao recebimento desse benefício por parte do funcionário e um desmedido ataque ao desenvolvimento educacional do país.

(...)

V – DO PEDIDO

75. Em virtude do acima exposto, a Recorrente requer seja conhecido e admitido o presente Recurso Especial para que seja reformado o v. Acórdão guerreado, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração (NFLD – DEBCAD nº 37.011.626-7), uma vez que apresenta deficiência legal, já que constante na Lei nº 10.243/2001, que alterou o artigo 458, da CLT, que aduz, expressamente, que as bolsas de estudos concedidas aos funcionários das Escolas mantidas pela Recorrente não devem ser consideradas salário, portanto, não podem compor a base de cálculo do salário de contribuição e, se indevida a obrigação principal, indevida também a obrigação acessória. *(destaques do original)*

Em despacho datado de 1º/11/2022 (e.fls. 822/829) o então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, acatando o Acórdão 2402-008.742 como divergente e admitindo a rediscussão da matéria **incidência de contribuições sociais sobre bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos segurados empregados**.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou as contrarrazões de e.fls. 831/838, onde sustenta o não provimento do recurso especial. Advoga que no caso em tela, não se deveria interpretar os termos remuneração e salário calcando-se, tão-somente, na conotação trabalhista conferida ao vocábulo pelo art. 458 da CLT, por se tratar de matéria previdenciária/tributária. Nessa linha, reproduz partes do art. 28 da Lei nº 8.112, de 1991, destacando o § 9º, alínea “t”, e afirma que, por se tratar de norma de isenção, deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no art. 111 do CTN. Destarte, para a aplicação de referida norma de isenção, seria necessário o preenchimento de todas as condições nela previstas, e que, de fato, a exclusão legal não alcançaria os valores de planos educacionais destinados aos dependentes. Assim, mesmo que tenham dimensão social, tais pagamentos não perderiam seu caráter remuneratório, visto que, somente por força de lei não poderiam estar sujeitos à incidência da exação, sob pena de se mascarar a remuneração dos empregados, com a adoção de diversos auxílios e reembolsos, com a consequente evasão de receita tributária. Conclui que o salário é elemento remuneratório do trabalho e se a Lei Básica da Previdência Social não exclui o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser excluída da base de cálculo da contribuição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, a matéria devolvida para apreciação refere-se à incidência de contribuições sociais sobre bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos segurados empregados da autuada.

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso

do acórdão recorrido, quanto no paradigma, trata-se de lançamento fiscal relativo a fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 12.513, de 2011, em função de os contribuintes terem concedido bolsas de estudos aos dependentes dos seus segurados empregados, onde, apesar da similitude das situações, as Turmas expuseram entendimentos divergentes.

Entendeu-se no acórdão recorrido, pela incidência das contribuições sociais a cargo dos segurados sobre as bolsas de estudo em questão, uma vez que o art. 458 da Lei 10.243/2001, trazido pela defesa, faz referência apenas à bolsa de estudo concedida aos empregados e não aos seus dependentes, os quais só foram incluídos na hipótese de isenção com a edição da Lei nº 12.513/2011, portanto, posterior à ocorrência dos fatos geradores. A seu turno, no paradigma, entendeu-se que não deveria incidir contribuições sociais sobre as bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos segurados, por não possuírem natureza remuneratória, uma vez que não seriam decorrentes da contraprestação pelo trabalho.

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito

Após afirmar que seu objeto social primário é a educação, sustenta a recorrente que o benefício de bolsas de estudo por ela concedidas não é considerado pela legislação trabalhista como verba salarial ou salário utilidade, não se justificando a incidência de contribuição social sob tais concessões, tendo em vista que a sua natureza jurídica não se equipararia ao conceito de salário ou salário-utilidade atribuído pela CLT. Ressalta ainda, que a bolsa de estudo seria um benefício e, não obstante deter natureza *in natura*, foi excepcionada pelo disposto no § 2º, inc. III, do artigo 458, da CLT, razão pela qual não poderia ser considerada como salário. Complementa que: “...*embora a legislação que trata sobre o custeio da previdência social aparentemente determine a inclusão da bolsa de estudos na base de cálculo da cota patronal (inciso I, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991), o Código Tributário Nacional (“CTN”) esclarece, em seu artigo 110, que as normas de direito tributário não podem “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”*”. Desta forma, ainda segundo a contribuinte, o conceito de salário deveria ser aquele definido pela CLT, ainda que a legislação previdenciária adote um conceito mais geral sobre o que consistiria em “salário”. Assim, a norma previdenciária que traz a definição, para o direito tributário, do que seria salário, deve ser interpretada à luz da definição de salário prevista no direito do trabalho e não poderia a legislação previdenciária tentar alterar ou restringir o conceito dado pela legislação trabalhista, muito menos quando há regulamentação estabelecida em sede de convenção coletiva, cujo direito do trabalho concebe natureza normativa.

A legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento expressamente previa que, não integravam o salário de contribuição os valores despendidos pela empresa com plano educacional, mas desde que destinados a seus empregados ou dirigentes.

Ocorre que no presente caso, os valores pagos aos segurados empregados, a título de bolsa de estudo, referiam-se a bolsas destinadas aos dependentes desses empregados, portanto, em desacordo com a então norma de regência, que, repita-se, estabelecia que o benefício seja oferecido aos empregados e dirigentes da empresa.

Para a exclusão dos valores pagos pela autuada da base de cálculo das contribuições seria necessário o preenchimento de todas as condições previstas na alínea “t”, do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212 de 1991, hipótese que não se verifica na situação sob análise. Assim,

mesmo que tenham dimensão social, tais pagamentos não perderiam seu caráter remuneratório, visto que, somente por força de lei não poderiam estar sujeitos à incidência da exação, sob pena de se mascarar a remuneração dos empregados, com a adoção de diversos auxílios e reembolsos, com a consequente evasão de receita tributária.

Há que se destacar, que os valores que derem causa à Notificação foram retirados da folha de salários elaborada pela autuada e correspondem a quantias efetivamente pagas a seus empregados. Também foi pontuado pela autoridade fiscal lançadora o fato de que a concessão de bolsa de estudos a filhos de empregados não configura rubrica indenizatória, e sim, benefício garantido convertido em ganho habitual, por se tratar de vantagem econômica concedida ao trabalhador, quando este deixa de gastar com despesas escolares para seus filhos.

Independente do nome, título ou rubrica adotada, não há como negar que se trata de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus empregados em função do vínculo empregatício mantido. A própria recorrente destaca o fato de que tais pagamentos são decorrentes de Acordo Coletivo de Trabalho firmado com seus empregados, o que não deixa qualquer dúvida quanto à sua natureza remuneratória e decorrente do vínculo de emprego, uma vez que tais acordos têm por objetivo estabelecer determinadas condições de trabalho entre as partes (empregadores e empregados) envolvidas.

Relativamente ao tema, assim vem decidindo esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deste Conselho:

Acórdão nº 9202-007.773

2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2001 a 31/07/2004 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Não havendo previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de bolsa de estudos oferecidas a dependentes de empregados vinculados à empresa no período compreendido no lançamento, os valores pagos a esse título estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. (Publicado em 27/05/2019)

Acórdão nº 9202-008.425

2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1994 a 30/04/2004 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 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 não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91. Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos segurados, independente 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. (Publicado em 12/02/2020)

Acórdão nº 9202-008.368

2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2009 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados a empresa. (Publicado em 02/03/2020)

Acórdão nº 9202-008.421

2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

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 objeto da autuação. (Publicado em 02/03/2020)

Portanto, considerando que à época da ocorrência dos fatos geradores não havia legislação que dispensasse da inclusão na base de cálculo das contribuições os valores pagos pela contribuinte a título de bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos seus empregados e dirigentes, fica caracterizada a natureza remuneratória de tais pagamentos, além de originados única e exclusivamente do vínculo laboral, devendo ser mantida a autuação.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos