



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.002456/2007-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.534 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente FAZENA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE AGOSTINIANA DE EDUCACAO E ASSISTENCIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO
DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA
IMPROCEDENTE. EXONERAÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE
DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Declarada a improcedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, que não conheceu do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rayd Santana Ferreira e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento (*DEBCAD 37.123.161-2*) para cobrança de multa (CFL 68) por ter a empresa deixado de incluir na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período 01/1999 a 12/2006, os valores de bolsas de estudo concedidas aos filhos de professores e funcionários, considerados pela fiscalização como salário indireto.

O relatório encontra-se às fls. 4/5.

Impugnado o lançamento às fls. 30/32, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP julgou-o procedente em parte às fls. 90/110, para reconhecer a decadência parcial do crédito em função da aplicação do artigo 173, I do CTN.

Cientificado da decisão, o autuado apresentou recurso às fls. 120/139.

Por sua vez, o colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe parcial provimento por meio do acórdão 2401-008.338 – fls. 145/159.

Inconformada, a União apresentou Recurso Especial às fls. 161/174, requerendo, ao final da peça, o restabelecimento da multa no que tange à verba objeto do lançamento.

Em 14/12/20 – às fls. 178/183 – foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse julgada a matéria “**Bolsa de estudos a dependentes**”.

Intimado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento em 11/5/21 (fl.189), o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 26/5/21 (fls. 191) às fls. 192/214, propugnando pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 23/10/20 (processo movimentado em 23/9/20 (fl. 160) e apresentou seu recurso tempestivamente em 9/11/20, consoante se denota de fl. 175. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Bolsa de estudos a dependentes**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA IMPROCEDENTE. EXCLUSÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Sendo declarada a improcedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

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

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

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

Do conhecimento.

Registre-se, de início, que embora o recorrente tenha pleiteado, ao final do seu recurso, o restabelecimento da multa no que tange à verba objeto do lançamento, o fato é que em todo o seu desenrolar, é dizer, na tentativa de demonstrar a divergência jurisprudencial, bem como no tópico dedicado às razões do recurso, abordou a temática da extensão da bolsa de estudos aos dependentes dos empregados e, com isso, é nesse sentido que a presente análise será desenvolvida.

Feito o registro, passemos ao recurso.

Sustenta a recorrente, de início, que qualquer recompensa em virtude de um contrato de trabalho estaria no campo de incidência da exação, sendo certo que haveria algumas parcelas que apensar de estarem no campo de incidência, não se sujeitariam às contribuições previdências por força do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nas sequência, ao tratar da não incidência relacionada a bolsas de estudos, aduziu que a alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 deveria ser interpretada de forma literal, a teor do artigo 111 do CTN. E defendeu que:

Com efeito, a leitura literal do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Portanto, logicamente deve se tratar de **empregados ou dirigentes da empresa, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa.**

Para tanto, indicou os acórdãos de nº **9202-003.013** e **2403-001.705** como representativos da controvérsia a ser dirimida por este Colegiado.

Passemos à decisão recorrida:

No caso em tela, trataram-se de bolsas concedidas no período de 2002 a 2006.

A delimitação do tema, muito bem posta pelo Relator do recorrido, dá-nos a exata medida do dissenso que se busca ver solucionado, qual seja: a aplicação da Lei 12.513/2011 no tempo, notadamente naquilo que alterou a alínea “t” do § 9º do artigo já citado ao norte. Confira-se:

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

Art. 28

(…)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do Art. 21 da Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9. 711, de 20/11/98).

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

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

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

Posta a questão, o colegiado recorrido entendeu pela não incidência da exação, ao fundamento de que a situação posterior, instituída pela Lei 12.513/11, mostrar-se-ia mais favorável ao contribuinte, o que implicaria a sua retroatividade para alcançar os fatos geradores anteriores à sua vigência. Veja-se:

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

Todavia, no curso do voto condutor do recorrido, o Relator trouxe para o seu corpo, como suas razões de decidir, fragmentos do voto vencido no julgamento do acórdão de nº 9202.006.502, por meio do qual se estabeleceu que a bolsa de estudos não teria caráter remuneratório, sendo impossível classifica-las como salário utilidade.

A conclusão a que chegou derivou do estudo feito em relação aos requisitos “habitualidade do fornecimento”, caráter contra prestativo” e “onerosidade unilateral”; da jurisprudência do STJ; da legislação trabalhista e do entendimento de que as bolsas eram ofertadas em cumprimento ao dever constitucional de promover a educação, já que tratar-se-ia de uma associação de caráter educativo que teria por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, além do quê, resultaria do estabelecido em CCT, a qual possuiria força normativa a teor do artigo 611 da CLT.

Em resumo, pode-se dizer que dois teriam sido os fundamentos da decisão, independentemente das razões empregadas: o primeiro, que **bolsas de estudo** não se enquadrariam no conceito geral de salário de contribuição estabelecido no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91; o segundo, que a norma de não incidência prevista na alínea “t” do § 9º daquele artigo, com a alteração introduzida pela lei 12.513/2011, retroagiria para alcançar fatos geradores anteriores à sua vigência, de modo a estender a benesse àquelas **concedidas aos dependentes** dos empregados.

De seu lado, aduz a recorrida não haver similitude fática entre os julgados. Em especial, em relação ao de nº 9202-003.013, advoga que enquanto aqui, a verba teria sido paga sem habitualidade; lá, com habitualidade.

E no que tange ao de nº 2403-001.705, aduz que, lá, foi considerado como fator primordial para justificar a incidência das contribuições, o fator atrativo indireto de captura de

profissionais de uma empresa privada, o que diferiria do caso dos autos, onde a autuada seria uma associação beneficente.

Por fim, ainda fundamentou o não conhecimento do recurso no fato de que se trataria de matéria majoritariamente a ele favorável, assim como se trataria de discussão absolutamente superada perante o Poder Judiciário.

Nesse último ponto, sem adentrar ao mérito do afirmado quanto ao suposto entendimento majoritário favorável ao autuado, a questão é que tal circunstância não tem o condão, uma vez observadas as exigências dos artigos 67 e 68 do RICARF, de impedir o conhecimento do recurso; quando muito, pode influenciar na análise de seu mérito.

Passando ao acórdão paradigma de nº 9202-003.013, muito embora tenha tratado da mesma matéria e em relação a período anterior ao da vigência da Lei 12.513/11, é de se observar que o colegiado paradigmático não enfrentou a temática de sua pretensa retroatividade.

Perceba-se que o todo o racional empregado voltou-se a interpretar a norma anterior, de forma a justificar a não extensão das bolsas aos dependentes dos empregados. Vejam-se os seguintes excertos:

Destarte, na esteira das razões de fato e de direito ofertadas acima, repita-se, a interpretação a ser conferida às hipóteses de isenção deve observar os preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem a interpretação literal dos dispositivos legais que tratem de tais benefícios fiscais.

E, na linha desse entendimento, é certo que o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, não contempla o auxílio educação destinado aos dependentes dos empregados ou diretores como parcela isenta das contribuições previdenciárias, o que impossibilita ao julgador e/ou aplicador da lei conferir interpretação que não decorre da legislação que instituiu a isenção sob análise.

Somente a título elucidativo, para não pairar dúvidas a respeito da matéria posta nos autos, convém esclarecer que o dispositivo legal encimado, em sua alínea “t”, contempla a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores concedidos aos **empregados e dirigentes**, visando a educação básica ou qualificação profissional, atendidos os demais pressupostos, e não aos seus dependentes.

Mais a mais, em nosso entendimento, podemos concluir que a intenção do legislador, ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de plano educacional, observados os requisitos para tanto, teve por desiderato qualificar o empregado e/ou diretor para o desenvolvimento das atividades na empresa. Tanto é verdade, que no caso do curso de capacitação, exige-se a vinculação com as atividades da empresa.

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela da verba em sob análise, extensiva aos dependentes dos funcionários da empresa, pagas, portanto, em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que negar validade ao artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, e/ou interpretá-lo de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Já em relação ao de nº 2403-001.705, nota-se que inobstante não ter havido uma análise pormenorizada acerca das alterações introduzidas pela lei nova, o ponto é que, igualmente tratando de fatos geradores anteriores à sua vigência, o colegiado decidiu por aplicar o dispositivo em sua redação anterior, em expresse detrimento da Lei 12.513/2011, por tratar-se da regra vigente à época dos fatos geradores. Confira-se:

Por outro lado, a questão central da argumentação da Recorrente é a incidência ou não de contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados.

Vejamos.

A redação à **época dos fatos geradores** do art. 28, §9º, alínea t, Lei 8.212/1991, **ou seja sem a redação dada pela Lei 12.513/2011**, dispõe que não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21, da Lei 9.394/1996, bem como a cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

[...]

Desta forma, considero correto o lançamento efetuado pela Auditoria Fiscal posto que a concessão de bolsas de estudos para dependentes de empregados integra o salário de contribuição, posto não se enquadrar na hipótese de não incidência de contribuição social previdenciária conforme disposição expressa da redação do art. 28, § 9º, t, Lei 8.212/1991.

Feito esse breve relato das decisões paradigmáticas, penso que a divergência jurisprudencial restou demonstrada e caracterizada em função da diferença do tratamento dado à rubrica “bolsa de estudo para dependentes dos empregados”, que enquanto no colegiado recorrido entendeu-se não ser base de incidência da contribuições, nos paradigmáticos entendeu-se que sim; que se submete à exação, independentemente da fundamentação adotada por um ou por outro colegiado na construção de suas respectivas conclusões.

Nesse sentido, entendo por demonstrada a divergência jurisprudencial, ressaltando que as diferenças suscitadas pelo recorrido, por serem meramente acidentais, não possuem o condão de afastar a necessária similitude fática entre os casos, motivo pelo qual, encaminho por conhecer do recurso.

Do mérito.

Como já relatado, trata o caso de Auto de Infração para cobrança de multas pela omissão de fatos geradores em GFIP, apuradas no processo administrativo 18108.002455/2007-10, que foi julgado nesta mesma Sessão Plenária.

Perceba-se que ao considerar os fatos geradores aqui envolvidos, o resultado do julgamento daquele processo influirá diretamente no resultado deste *decisum*, dada à relação de causa e efeito que há entre eles.

Com isso, considerando ultimado tal julgamento, ocasião em que foi **negado** provimento aos recursos da União, tenho que a **exoneração** da multa aqui controlada é medida que ora deve ser mantida.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para **NEGAR-LHE** provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

