



<b>Processo nº</b>	19515.005771/2009-68
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-011.611 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de março de 2024
<b>Recorrente</b>	SANTHER FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.**

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

**PEDIDO FEITO NOS AUTOS PARA REALIZAR SUSTENTAÇÃO ORAL. INEXISTÊNCIA PREVISÃO NO REGIMENTO INTERNO DO CARF.**

O pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono do Recorrente para a realização de sustentação oral não encontra amparo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF.

**PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.**

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS DE GRADUAÇÃO OU PÓS-GRADUAÇÃO CONCEDIDA AOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 149.**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência até a competência novembro/2004; e b) excluir do lançamento os valores relativos a bolsas de estudos, nos termos da Súmula CARF nº 149.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 459 e ss).

Trata-se de Auto de Infração (AI), DEBCAD nº37.200.196-3, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativo a contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não recolhidas, e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP.

O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 1.283.394,63 (um milhão, duzentos e oitenta e três mil e trezentos e noventa e quatro reais e sessenta e três centavos), abrangendo o período de 01/2004 a 12/2004, consolidado em 07/12/2009.

O Relatório Fiscal, de fls. 77 a 90, informa que:

- O objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração das contribuições previdenciárias, devidas e não recolhidas à Previdência Social, decorrentes de fatos geradores não declarados em GFIP;
- Os valores recolhidos através de GPS — Guia da Previdência Social foram apropriados às GFIP's entregues antes do início da ação fiscal. O saldo, quando

existente, foi apropriado aos valores devidos e não declarados em GFIP, apurados nesta ação fiscal;

• O item 7 do Relatório Fiscal apresenta os fatos geradores apurados, e informa sobre a não apresentação de documentos:

- Embora regularmente intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 004, emitido em 19/11/2009, com ciência do Contribuinte em 25/11/2009, e do TIF n.º 005, emitido em 30/11/2009, com ciência do Contribuinte em 03/12/2009, a sociedade deixou de apresentar todos os documentos e informações solicitados, referentes ao PLR de administradores, e apresentou documentação incompleta em relação aos reembolsos de aluguel e de bolsas de estudo;

### **Remuneração dos Trabalhadores**

#### **Reembolso de Aluguéis**

- A empresa efetuou, ao longo do ano de 2004, reembolso de despesas de aluguel de parte de seus funcionários, sem quais pagamentos fossem considerados como base de cálculo de suas contribuições previdenciárias;

- Tendo em vista que a empresa não informou as contrapartidas dos lançamentos contábeis relativos a "ALUGUÉIS — IMÓVEIS", não indicou os beneficiários e valores recebidos, nem apresentou os documentos em que se basearam os lançamentos, a fiscalização considerou como base de cálculo os valores debitados nas contas contábeis discriminadas no subitem 7.2.1.2.1, fls. 80 a 81;

#### **Bolsas de Estudo**

- O custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação), de que trata o Capítulo IV, artigos 43 a 57 da Lei n.º 9394/1996, integra o salário de contribuição para efeito de contribuição previdenciária, pois não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8212/91;

- Uma vez que a sociedade não informou as contrapartidas dos lançamentos a título de "bolsa de estudos", não indicou os beneficiários e valores recebidos, nem apresentou os documentos que embasaram os lançamentos, a fiscalização considerou como base de cálculo os valores debitados na conta contábil 03413091.00021000 156166 — BOLSA DE ESTUDOS;

#### **PLR para Administradores**

- A isenção de contribuição prevista na alínea "j" do parágrafo 9º (artigo 28 da Lei n.º 8212/91) refere-se apenas às participações pagas a empregados, nos termos fixados pela Lei n.º 10101/2000, não alcançando diretores não empregados, eleitos por Conselho de Administração de Sociedades Anônimas;

- O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre civil;

- Os acordos de Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR), firmados em 22/08/2003 e 19/08/2004, entre a empresa e uma comissão de empregados, assistida pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias do Papel, Celulose, Pasta de Madeira para Papel e Papelão de São Paulo, define na CLÁUSULA 1<sup>a</sup> – DO OBJETO: "O presente acordo tem como objetivo específico a participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da SANTHER, mediante o cumprimento de um programa de metas e condições, que uma vez atingidas, possibilitará aos empregados a participação nos lucros e/ou resultados, tudo conforme adiante especificado";

- A fiscalização considerou os valores debitados nas contas contábeis relacionadas no subitem 7.2.3.5.1, fls. 81 a 82, com base de cálculo das contribuições à Previdência Social, pois não foram informadas as contrapartidas dos lançamentos relativos a "PARTICIPAÇÃO NO LUCRO", não foram indicados os beneficiários e os valores recebidos, nem foram apresentados os documentos nos quais se basearam os referidos lançamentos;

• O item 8 do Relatório Fiscal apresenta as alíquotas aplicadas, e o item 9 menciona o anexo "Fundamentos Legais do Débito — FLD", e apresenta a fundamentação legal que amparou o arbitramento e aferição indireta das contribuições lançadas;

• Foram examinados os documentos relacionados no item 10.1;

• No tocante aos Levantamentos, a fiscalização esclarece, no item 11, que:

- para as infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP n.º 449/2008, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, e a imposta pela legislação superveniente. Na determinação da multa mais benéfica, quando a multa de ofício foi a mais benéfica, foram feitos levantamentos separados, com código Z seguido de caractere numérico;

- do presente lançamento fiscal constam os seguintes Levantamentos:

A76 — Valores referentes a aluguel (item 7.2.1), e código de terceiros = 76;

B76 — Valores referentes à bolsa de estudo (item 7.2.2) e código de terceiros = 76;

PPR — Valores referentes à PPR — administradores (item 7.2.3);

Z1 — Competências transferidas do levantamento A76;

Z2 — Competências transferidas do levantamento B76;

Z5 — Competências transferidas do levantamento PPR;

• A multa de ofício, em relação ao Levantamento PPR de administradores foi agravada em 50%, pelo fato de a empresa não haver prestado os esclarecimentos solicitados;

• Atenderam à fiscalização os senhores Gustavo Michinhote (Gerente de Contabilidade e Procurador), Jubiratã Alexandrino Nogueira (Supervisor de R.H), e Moisés Preto de Godoy (Gerente Administrativo e Procurador).

Complementam o Relatório Fiscal, e encontram-se anexos ao Auto de Infração: IPC — Instruções para o Contribuinte, de fls. 02 a 03; FLD — Fundamentos Legais do Débito, de fls. 04 a 06; CD-ROM — entregue ao Contribuinte, fl. 07; Recibo de arquivos entregues ao Contribuinte, fls. 08 a 10; Mandados de Procedimento Fiscal, fls. 57 a 58; Termo de Início de Procedimento Fiscal, de fl. 59; Termos de Intimação Fiscal, fls. 60, 62 a 70, 72 a 73; TEPF — Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, de fls. 75 a 76; CD-ROM — entregues pelo Contribuinte, e Recibos de Entrega de Arquivos Digitais e Relatório de Resumo de Validação de Arquivo, fls. 91 a 98.

Foram juntadas, ainda, pela fiscalização, cópias de: Atas de Assembléia, fls. 11/54; Procurações, fls. 55/56; Avisos de Recebimento — AR's, fls. 61, 71, 74; Termos de Abertura e Encerramento de Livros Diários, e lançamentos contábeis, fls. 99/149; Recibos de

Pagamento e Solicitações de Bolsa de Estudo, fls. 150/166; Protocolos de Entrega de Documentos, fls. 167/170; Acordo de Participação nos Lucros e/ou Resultados, fls. 171/180.

Conforme o Termo de Juntada por Apensação, à fl. 186, datado de 05/01/2010, foram apensados ao presente processo n.º 19515.005771/2009-68 (principal) os processos n.º 19515.005775/2009-46 e 19515.005773/2009-57.

Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 15/12/2009, conforme fl. 01, o Contribuinte, dentro do prazo regulamentar, a teor do despacho de fl. 241, contestou a autuação através do instrumento de fls. 187/208, com juntada dos seguintes documentos: Doc. 01 — Documentos de Representação (substabelecimentos, e cópias autenticadas de documento de identidade, procuração, e documentos societários, fls. 211/218); Doc. 02 — cópia do Auto de Infração em epígrafe, fls. 219/239.

Eis a síntese das alegações:

1. Primeiramente, apresenta breve relato sobre o Auto de Infração em tela. Depois, alega em síntese que:

#### **Da Nulidade do Lançamento**

**Da Extinção do Crédito Tributário por Decadência (Homologação Tácita): 150, § 4º, do CTN, c/c art. 156, V, do CTN, c/c Súmula Vinculante do STF n.º 08/2008**

2. Em se tratando de tributo cujo lançamento está sujeito à homologação, deve ser observado o artigo 150, parágrafo 4º do CTN (transcreve).
3. Assim, em relação ao prazo decadencial dos tributos com lançamento sujeito à homologação, a jurisprudência pátria firmou o seguinte entendimento:
  - quando não houver pagamento antecipado, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, o prazo se inicia no dia 1º de janeiro do ano seguinte do próprio fato gerador;
  - quando houver pagamento a menor, aplica-se o artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se no momento da ocorrência do próprio fato gerador.
4. No presente caso, trata-se de hipótese de pagamento a menor da contribuição previdenciária recolhida ao INSS, pois a Impugnante efetuou os recolhimentos sobre a folha de pagamentos (20%), a que está obrigada, conforme reconhecido pela fiscalização.
5. Portanto, a norma aplicável ao caso é a prevista no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, de modo que o prazo decadencial inicia-se no momento da ocorrência do próprio fato gerador. Transcreve jurisprudência.
6. Considerando que a Impugnante só foi notificada do lançamento em 15/12/2009, somente o crédito decorrente do fato gerador dezembro/2004 ainda não havia decaído, restando extintos todos os demais, nos termos do artigo 156, V, do CTN (transcreve).

7. Afirma, ainda, ser inaplicável o disposto no artigo 45 da Lei 8212/91, por afronta ao artigo 146, inciso III, alínea "h" da CF/88, razão pela qual foi declarado inconstitucional pela Súmula n.º 8 do Supremo Tribunal Federal (STF), que possui eficácia imediata e efeito vinculante, corno dispõe o artigo 103-A da Constituição Federal, e o artigo 4º da Lei n.º 11417/06. Reproduz dispositivos legais citados.
8. Pelo exposto, o lançamento deve ser julgado nulo, pois os supostos créditos tributários já estão extintos pela decadência.

#### **Da Improcedência do Lançamento**

#### **Do Conceito Jurídico-Trabalhista de "Salário" x "Rendimento do Trabalho" (Limitação ao Poder de Tributar)**

9. Inicialmente, destaca que a Impugnante tem o direito, em relação aos empregados, de excluir as verbas previstas no artigo 458, parágrafo 2º, da CLT, pagas *in natura*, da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa (artigo 195, I, "a", da CF), sem qualquer restrição, independentemente de quaisquer condições fixadas pela legislação previdenciária, artigo 28 da Lei n.º 8212/91, Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3048/99), ou mesmo artigo 72 da IN SRP n.º 03/2005.
10. Transcreve os incisos XX e XXV do artigo 72 da IN n.º 03/2005 e argumenta que as bolsas de estudo concedidas pela Impugnante não se incluem no conceito jurídico-trabalhista de salário, urna vez que, nos termos do artigo 195, I, "a" da CF/88, a incidência da contribuição previdenciária da empresa, em relação ao trabalho empregado, é somente no pagamento de salário.
11. Reproduz o dispositivo legal e afirma que a nova redação dada pela EC n.º 20/98 não alterou a base de cálculo. O que se tem é a instituição de outra hipótese de incidência, em relação aos prestadores de serviço não-empregados, qual seja, sua remuneração denominada rendimentos do trabalho (honorários), que não possui natureza salarial.
12. Transcreve renomados juristas e conclui que, a partir da nova redação do artigo 195, inciso I, alínea "a", da CF/88, existem duas espécies/modalidades distintas de contribuição previdenciária da empresa:
  - em relação à remuneração dos empregados, incidente sobre seus salários, conforme definido pela CLT;
  - em relação à trabalhadores não empregados (autônomos, administradores e avulsos), incidente sobre os rendimentos do trabalho (honorários), que não possuem natureza salarial.
13. Reproduz o artigo 458, parágrafo 2º, incisos II e V, da CLT, e alega que as verbas "bolsa de estudo", quando pagas a empregados, não possuem natureza salarial, porque foram excluídas do conceito de salário pela legislação trabalhista.
14. Transcreve o artigo 110 do CTN, doutrina, e aduz que, reconhecido o caráter privado do Direito do Trabalho, nem mesmo o preceito constitucional do artigo 201, parágrafo 11, da CF/88, por si só, é capaz de permitir que a contribuição

previdenciária, sobre a remuneração do trabalho empregado (salário), incida sobre as verbas aqui tratadas.

15. Reproduz o citado parágrafo 11, e afirma que este dispositivo legal reforça a idéia da distinção entre o conceito de salário de outros ganhos, sendo que a repercussão previdenciária deve ser definida por meio de lei ordinária, no caso, a CLT.
16. Apoiado em jurisprudência, alega que a legislação tributária (previdenciária) deve observar os conceitos e forma do Direito do Trabalho.
17. Além do que, as referidas bolsas de estudo, apesar de representarem uma vantagem para seus beneficiários, não representam acréscimo patrimonial, pois não podem ser quantificadas numericamente. Assim, tais vantagens não podem ser incluídas no conceito de salário, ou salário de contribuição, são um mero conforto social e/ou moral. Transcreve julgado do Superior Tribunal de Justiça — STJ.
18. Apresenta uma síntese dos argumentos desenvolvidos, e conclui que o lançamento fiscal é improcedente, em relação ao custeio de bolsas de estudo.

### **Dos Pedidos**

19. Por todo o exposto, requer que a Impugnação seja reconhecida e provida, a fim de:
  - 19.1. Reconhecer a nulidade de todo o lançamento fiscal, ou de parte dele, pelo menos (janeiro a novembro de 2004), por força da decadência, e determinar sua anulação; e/ou
  - 19.2. Julgar o lançamento improcedente em relação às contribuições incidentes sobre o montante pago aos empregados a título de bolsa de estudo.
20. Por fim, requer que todas as intimações sejam enviadas ao endereço da sede da empresa, à Rua Aracati, 275, São Paulo (SP), CEP 03630-900.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 459 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

#### **DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

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 será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66).

O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelo presente Auto de Infração (AI) foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

**BOLSAS DE ESTUDO.**

Os valores relativos a bolsas de estudo, ainda que não substituam a parcela salarial, mas que não correspondem à educação básica ou profissionalizante, são fatos geradores de contribuições previdenciárias, por não se subsumirem à hipótese de exclusão de salário de contribuição prevista na alínea "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

**NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

**CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 482 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação. É ver a síntese das alegações:

1. Os supostos créditos ora constituídos (lançados) referentes aos períodos de 01/2004 a 11/2004 sofreram os efeitos da regra decadencial (art. 150, § 4º, do CTN).
2. Considerando que a Recorrente somente foi notificada validamente do lançamento fiscal ora impugnado em 15 de dezembro de 2009, somente o crédito decorrente do fato gerador 12/2004 ainda não havia decaído, restando extintos todos os demais, nos termos do art. 156, V, do CTN.

3. Caso não reconhecida a extinção do crédito tributário pela decadência, o que não se acredita, no mérito melhor sorte não resta à acusação fiscal senão a sua improcedência.
4. As bolsas de estudo concedidas pela Recorrente não representam fatos geradores da contribuição previdenciária recolhida ao INSS, porque não se incluem no conceito jurídico-trabalhista de salário.
5. No âmbito do Direito do Trabalho, o caput do art. 458 da CLT cuidou fixar o conceito de salário, ao tempo que o § 2º, II e V, desse mesmo art. 458 da CLT, excluiu desse conceito (salário) o valor das bolsas de estudo concedidas.
6. Portanto, as verbas de bolsa de estudo, quando pagas a empregados, não possuem natureza salarial. Por isso, não materializam a hipótese de incidência (fato gerador) da contribuição previdenciária (salário de contribuição). Isto porque, em relação aos empregados, a legislação trabalhista excluiu tais verbas do conceito de salário.

### **Dos Pedidos**

7. Em face de todo exposto, serve-se da presente para fins de requerer o seguinte:
  - 7.1. Que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido, a fim de: (i.a) reconhecer a nulidade de todo o lançamento fiscal (janeiro a novembro de 2004), por força da decadência tributária e determinar a sua anulação; e/ou (i.b) julgar o lançamento improcedente em relação às contribuições incidentes sobre o montante pago aos empregados a título de bolsa de estudo;
  - 7.2. Requer, outrossim, a realização de sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso Voluntário;
  - 7.3. Por fim, requer que todas as intimações referentes ao processo em tela sejam feitas enviadas ao endereço da sede da empresa impugnante, à Rua Aracati, 275, São Paulo (SP), CEP: 03630-900.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

#### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

## 2. Do pedido de sustentação oral e intimação pessoal dos patronos.

O contribuinte, em seu petitório recursal, requer (i) a realização de sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso Voluntário, bem como (ii) que todas as intimações referentes ao processo em tela sejam feitas enviadas ao endereço da sede da empresa.

A começar, sobre o pedido de intimação pessoal, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n.º 1.634/2022, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto n.º 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF n.º 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF n.º 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

## 3. Prejudicial de Mérito – Decadência.

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração (AI), DEBCAD n.º 37.200.196-3, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativo a contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não recolhidas, e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP.

A apuração dos valores refere-se ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004, consolidado em 07/12/2009, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (e-fls. 05 e ss).

O contribuinte foi cientificado da presente notificação em 15/12/2009 (e-fl. 02), tendo apresentado impugnação tempestiva em 14/01/2010 (e-fls. 190 e ss).

A decisão recorrida afastou o reconhecimento da decadência, tendo assentado o entendimento da seguinte forma:

[...] A Impugnante afirma que "cuidou de efetuar os recolhimentos sobre as folha de pagamentos (20%) a que está obrigada, conforme reconhecido pela fiscalização".

No entanto, conforme o Relatório Fiscal, a empresa não reconhece os valores pagos a título de Bolsa de Estudo, Reembolso de Aluguel, e Participação nos Lucros e/ou Resultados a Administradores, objeto do presente AI, como fatos geradores de contribuição previdenciária, e não informou as referidas verbas em GFIP. Cumpre

ressaltar que a fiscalização apenas esclarece, no item 5.3, que, no caso de existirem saldos de recolhimento em GPS, estes foram aproveitados como créditos, como demonstrado nos anexos "RDA — Relatório de Documentos Apresentados", e "RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados", contidos no CD-ROM à fl. 07.

Nessas condições, em que não houve a declaração nem a inclusão desses valores na base de cálculo considerada pela Autuada, não há que se falar nem em apuração da contribuição devida, nem em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto desta autuação.

A apuração do valor devido e o recolhimento, pelo Contribuinte, ao excluírem os valores relativos à Bolsa de Estudo, Reembolso de Aluguel, e Participação nos Lucros e/ou Resultados a Administradores, não foram promovidos de acordo com a determinação legal, nem foram completos.

Em seu recurso, o contribuinte alega a decadência parcial do crédito tributário, requerendo que seja reconhecida a extinção dos valores de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro de 2009, ou seja, 5 (cinco) anos antes da data de ciência da lavratura do auto de infração, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 15/12/2009 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF n.º 99).

No caso dos autos, o lançamento contempla três levantamentos específicos, quais sejam: (i) reembolso de aluguéis; (ii) bolsas de estudo; (iii) PLR para administradores.

E, ainda, no contexto da ação fiscal, foram examinados os seguintes documentos:

- a) Estatuto Social e alterações;
- b) Atas de reunião da Assembléia Geral e do Conselho de Administração;
- c) Folhas de Pagamento de 01/2004 a 12/2004;
- d) Acordo de participação nos lucros e/ou resultados;
- e) Guias de recolhimento de 01/2004 a 12/2004;
- f) Guias de recolhimento do Fundo de Garantia e informações para a Previdência Social GFIP - referentes ao período de 01/2004 a 12/2004; e
- g) Livros Contábeis:

Constata-se, pois, que a ação fiscal foi ampla, sendo que as irregularidades verificadas dizem respeito apenas aos levantamentos específicos citados acima.

Em razão da ação fiscal ter sido ampla, e em razão das irregularidades verificadas serem reduzidas a três levantamentos específicos, é de se entender pela antecipação de pagamento, apta a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, sobretudo em razão da previsão contida na Súmula CARF n.º 99.

Ademais, a própria fiscalização ressalta no Relatório Fiscal que os recolhimentos efetuados em GPS, foram considerados para os créditos declarados em GFIP, antes do início da ação fiscal, o que a meu ver, atesta a antecipação de pagamento.

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar o art. 150, § 4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que

houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, na hipótese.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 15/12/2009 (e-fl. 02), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, restam decaídas as competências anteriores a dezembro de 2004.

Dessa forma, o litígio permanece, apenas, em relação ao período de apuração 12/2004, não atingido pela decadência, motivo pelo qual, passo a examinar os demais argumentos suscitados pela recorrente.

#### 4. Mérito.

Em relação ao mérito, primeiramente é preciso pontuar que se discute no presente Recurso Voluntário (e-fls. 482 e ss), apenas a incidência da contribuição previdenciária em relação às bolsas de estudos, cujos fundamentos utilizados pela fiscalização para lastrear o lançamento, consignados no Relatório Fiscal (e-fls. 80 e ss), foram os seguintes:

##### **Bolsas de Estudo**

- O custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação), de que trata o Capítulo IV, artigos 43 a 57 da Lei n.º 9394/1996, integra o salário de contribuição para efeito de contribuição previdenciária, pois não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8212/91;

- Uma vez que a sociedade não informou as contrapartidas dos lançamentos a título de "bolsa de estudos", não indicou os beneficiários e valores recebidos, nem apresentou os documentos que embasaram os lançamentos, a fiscalização considerou como base de cálculo os valores debitados na conta contábil 03413091.00021000 156166 — BOLSA DE ESTUDOS;

A esse respeito, a decisão recorrida entendeu da seguinte forma:

[...] Tendo em vista que as bolsas de estudo objeto da presente autuação correspondem à educação superior (graduação e pós-graduação), não se relacionam à educação básica, assim entendida como o *ensino fundamental e médio*, e também não atendem à educação profissional, correspondente a *qualificação, requalificação e reprofissionalização*.

Desta forma, a exclusão dos referidos pagamentos a título de bolsas de estudo, da composição do salário de contribuição, não encontra amparo na legislação previdenciária.

Vale ressaltar que, ao contrário do que argumenta a Impugnante, o pagamento das referidas verbas constitui ganho efetivo, acréscimo patrimonial, para os empregados que as receberam. Sua suspensão acarretaria ônus ao trabalhador, que seria obrigado a desembolsar, de seu salário, o valor das bolsas de estudo recebidas, já que tais benefícios são concedidos com freqüência necessária, restando à evidência que os mesmos integram o salário de contribuição, pois visam, em última análise, aumentar a remuneração dos empregados.

Portanto, conclui-se que as bolsas de estudo, concedidas a segurados empregados, relativas a graduação e pós-graduação, integram o salário de contribuição, por não se enquadrarem no contido na alínea "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

Pois bem. Nos termos do art. 28, § 9º, “t”, da Lei n.º 8.212/91, a situação de não incidência de contribuições previdenciárias sobre a bolsa de estudo, é tratada atualmente da seguinte forma:

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

(...)

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

(...).

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 n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011)

Anteriormente, o dispositivo possuía a seguinte redação:

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

(...)

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

(...).

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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 n.º 9.711, de 1998).

No tocante à questão discutida nos presentes autos, fato é que, em se tratando de bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação, a matéria se encontra sumulada no âmbito deste Conselho, de modo a afastar a incidência, em período anterior à vigência da Lei n.º 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. É de se ver:

#### **Súmula CARF n.º 149**

Aprovada pela 2<sup>a</sup> Turma da CSRF em 03/09/2019

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 n.º 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.

Acórdãos Precedentes:

9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

(Vinculante, conforme **Portaria ME n.º 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Diante deste contexto, entendo que o fornecimento de bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, não se constitui em fato gerador para a apuração das contribuições lançadas.

Dessa forma, entendo que assiste razão ao recorrente, motivo pelo qual, voto pela exclusão dos valores lançados a título de bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados do sujeito passivo.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de: a) reconhecer a decadência das competências lançadas até novembro/2004; e b) excluir do lançamento as importâncias pagas a título de bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados do sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite