



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722134/2013-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.383 – 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: 01/01/2009 a 31/12/2009

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 01-30.078 - 5ª Turma da DRJ/BEL, fls. 126 a 134.

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 Autuação

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AIs) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

AI DEBCAD n.º 51.029.960-1, no montante de R\$ 250.526.04 (duzentos e cinquenta mil, quinhentos e vinte e seis reais e quatro centavos), consolidado em 02/10/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2009 a 12/2009;

O Relatório de Procedimento Fiscal, fls. 69 a 86, em suma, traz as seguintes informações:

"Entretanto, foi verificada concessão de bolsa de estudo a dependentes de segurado empregado.

A bolsa de estudo concedida a dependentes dos empregados não se encontra entre as utilidades enumeradas no § 9º, artigo 28 da Lei 8.212/91 e nem no § 9º do artigo 214, do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, como excluídas do salário de contribuição, pelo que então, sobre o valor relativo a esta bolsa, uma vez caracterizado como ganho habitual de trabalho, incide a contribuição previdenciária. Por outro lado, a bolsa de estudo para o próprio empregado, desde que observadas as regras da alínea "t", § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, será tratada como utilidade que não constitui salário contribuição. Porém, sujeita-se à incidência de contribuição previdenciária se concedida em desacordo com aquele dispositivo, conforme estabelece o § 10 do artigo 214 do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99.

Assim sendo, conclui-se que, nos termos fixados pela alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, a concessão de bolsa de estudo somente será excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária quando concedida a segurados empregados.

Foi analisada a remuneração de cada segurado que recebeu a bolsa de estudo para seu dependente e composta a remuneração, a contribuição previdenciária efetuada e se estava no teto do desconto. Então se a remuneração se encontra abaixo do teto ainda acrescido o valor da bolsa foi calculado a contribuição social descontada a contribuição já recolhida. As alíquotas utilizadas foram as da época, ou seja, de 2008 e 2009, como se verifica das planilhas abaixo.

Face ao exposto, foram lavrados os seguintes Autos de Infração: Debcad nº 37.364.214-8, Comprot nº 19.515.722/2013-91 para o período de 01/2008 a 11/2008 com aplicação da multa mais benéfica de 24% (vinte e quatro por cento) Debcad nº 51.029.960-1, Comprot 19.515.722.134/2013-36 para o período de 12/2008 a 12/2009 com aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento).

...".

Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação

I-DA AUTUAÇÃO

Alega, em sua defesa, que o auto de infração apresenta vício de origem, considerando que a Lei nº 10.243, de 19 de junho de 2001, dispõe expressamente sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos oferecidas pelos estabelecimentos de ensino.

Ressalta a Autuada, que a Sra. Auditora Fiscal fundamentou o Relatório Fiscal supra citado, sobre a tese de que as bolsas de estudos se configuram como "salário indireto", preceito totalmente equivocado em confronto com a legislação vigente.

Requer a Autuada, o cancelamento do Auto de Infração, uma vez que o embasamento legal mostrou-se deficiente, já que desconsiderou completamente o comando legal constante da Lei 10.243/01, que alterou o artigo 458 da CLT, estabelecendo expressamente que as bolsas de estudos concedidas aos funcionários das Escolas mantidas pela Requerente não devem ser consideradas "salário", portanto, não podem compor a base de cálculo do salário de contribuição.

II - DAS BOLSAS DE ESTUDO

Informa que o objetivo primário de instituição desta natureza é promover, a educação. Que a bolsa de estudos é representada, resumidamente, por uma prestação pecuniária, de valor variável, para coparticipação nos encargos de um curso de ensino superior com vistas a contribuir para o desenvolvimento educacional do país, em sentido macro, e do aluno beneficiado, sob a ótica específica.

III - DAS BOLSAS DE ESTIVOS NO DIREITO DO TRABALHO

Defende que 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 Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Que em face às disposições supra mencionadas, é imperioso distinguir a natureza jurídica do benefício de bolsas de estudo, o qual não se equipara ao salário, salário-utilidade e nem tampouco integraliza a remuneração do empregado.

Sustenta que 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 parcelas, tendo em vista que a natureza jurídica desta benesse não se equipara ao conceito daquelas verbas (salário ou salário-utilidade) atribuído pela CLT.

IV- DAS BOLSAS DE ESTUDOS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Argumenta que, embora a legislação de custeio da previdência arrole a bolsa de estudos como verba sobre a qual incide a cota patronal (art. 28, inciso I, da Lei n. 8.212/91), o Código Tributário Nacional elimina essa possibilidade, na medida em que ressalta no art. 110 que as normas de direito tributário não podem alterar conceitos definidos pelas normas de direito privado, como é o caso da CLT.

Sustenta ainda 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 dependentes de seus funcionários.

Complementa que a questão adentra na seara constitucional concernente ao princípio da isonomia, que é luri dos pilares de qualquer Estado Democrático de Direito, que pretenda ser sério, assim como o Brasil. Que, caso não fosse possível oferecer bolsas de estudos aos membros das famílias dos funcionários das instituições de ensino, tal como já foi assinalado, seria o caso de se considerar a atitude de distribuição e concessão de

bolsas estudos como inconstitucional, pela aplicação plena e imediata do princípio da isonomia.

Afirma que se pode extrair dessas observações, é a de que o fisco previdenciário, contrário a legislação de regência do conceito de salário, está impedindo o desenvolvimento educacional no país, causando obstáculos intransponíveis ao fornecimento de bolsas de estudos pelas instituições de educação à sociedade.

Frisa que há tuna evidente contradição entre o que a justiça trabalhista vem considerando como salário em relação às fornias de tratamento das bolsas de estudos pelos órgãos de arrecadação.

V- CONCLUSÃO

Conclui que diante de toda a fundamentação elidia, tal como a jurisprudência mencionada, as bolsas de estudo concedidas pelas instituições de ensino não constituem parcelas integrantes do salário do trabalhador, pelo que assim devem ser tratadas pelos órgãos responsáveis pela administração fazendária de arrecadação.

Requer o cancelamento do Auto de Infração número DEBCAD nº 51.029.960-1, uma vez que apresenta deficiência legal, já que constante na 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 dependentes de funcionários das Escolas mantidas pela Autuada 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.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CUSTEIO DE ENSINO SUPERIOR. BASE IMPONÍVEL. SALÁRIO E REMUNERAÇÃO.

O acréscimo do § 2º do art. 458 da CLT não provoca nenhuma interferência no âmbito previdenciário, haja vista que a incidência de contribuições previdenciárias alcança verbas que não são estritamente salariais, mas, também rendimentos do trabalho. Assim, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, são incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na fornina da lei.

Curso de nível superior não está ao alcance do dispositivo de exclusão de tributação a que se refere à educação básica, por falta de disposição expressa: e nem aí se afeiçoa como de qualificação e aperfeiçoamento para o exercício de atividade profissional, por ser de formação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE
LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que amam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 144 a 156, 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 01/01/2009 a 31/12/2009.

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 e 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, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

A questão controversa está na incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre os benefícios voltados à educação, ensino e capacitação, oferecidos pela empresa a seus empregados.

Não se discute que a educação superior não foi alcançada pela regra de isenção estabelecida pela Lei nº 8.212, de 24/07/91 e também que o benefício deva ser oferecido a todos os empregados e dirigentes da empresa; entretanto, não se pode ignorar a existência de lei posterior com regras mais abrangentes. Ratase da Lei nº 10.243, de 19/06/2001 que deu nova redação ao parágrafo 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT:

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. (Redação dada pelo Decreto lei nº 229, de 28.2.1967).

§ 22 Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

(...)

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, mesmo que o plano educacional visasse à educação básica e que os cursos de capacitação e qualificação se vinculassem às atividades desenvolvidas pela empresa, não abrangeria os cursos de ensino de nível superior e que somente não sofriam incidência de contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas a empregados e dirigentes da empresa, não incluídos os seus respectivos dependentes, o que revelava a nítida intenção do legislador de instituir o benefício com o objetivo de proporcionar melhor qualificação aos profissionais para o exercício de suas funções, pois o benefício se revertia para a própria empresa, uma vez que se criava um ambiente mais favorável para o aumento da produtividade e que a referida ilação esta não seria aplicável para o caso dos dependentes, conforme os trechos do referido acórdão, a seguir transcritos:

Nesse caso é de se observar que o legislador faz algumas exigências: que o plano educacional vise à educação básica e que os cursos de capacitação e qualificação vinculem-se às atividades desenvolvidas pela empresa, não podendo ser utilizado em substituição à parcela salarial e devendo todos os empregados e dirigentes terem acesso ao mesmo. Da análise desse dispositivo legal, é de fundamental importância evidenciar que o plano educacional, a que se refere a Lei, diz respeito à educação básica formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, nos moldes do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e que no tocante aos cursos de capacitação e qualificação, os mesmos devem estar vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Do que se depreende do preceito supra, somente não sofriam incidência de contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas a empregados e dirigentes da empresa, não incluídos os seus respectivos dependentes, o que revelava a nítida intenção do legislador de instituir o benefício com o objetivo de proporcionar melhor qualificação aos profissionais para o exercício de suas funções. O benefício se revertia para a própria empresa, uma vez que se criava um ambiente mais favorável para o aumento da produtividade, ilação esta não aplicável no caso dos dependentes.

Entendo que, mesmo que houvesse a possibilidade enquadrar os dependentes no plano educacional da empresa, não é possível fazer uma interpretação extensiva para incluir os valores despendidos com cursos superiores no benefício previsto na alínea “t”, § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91. uma vez que o dispositivo se refere à Educação Básica. Por ser curso de formação, não se afigura também como de qualificação ou aperfeiçoamento da atividade profissional exercida. Assim, tais valores constituem remuneração por força de norma específica, no caso a lei de custeio da previdência social que define a base de cálculo, a despeito da disposição do inciso n. §2º do artigo 458 da CLT com nova redação dada pela Lei 10.243/2001, fixando que valores despendidos com educação não constituem salário. Não é demais ressaltar que a partir da edição da Emenda

Constitucional n.º 20/1998. que alterou o art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil, a incidência de contribuição previdenciária também alcança títulos não-salariais, o que se denota na expressão "...a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício", constante da alínea "a" do inciso I deste preceptivo.

Analisando os autos do processo, em especial o relatório fiscal, observa-se, conforme já mencionado, que o motivo da autuação foi a concessão de bolsa de estudos pela contribuinte a dependentes de seus empregados. Segundo a fiscalização, a bolsa de estudo, concedida a dependentes dos empregados não se encontra entre as utilidades enumeradas no § 9º, artigo 28 da Lei 8.212/91 e nem no § 9º do artigo 214, do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, como excluídas do salário de contribuição, pelo que então, sobre o valor relativo a esta bolsa, uma vez caracterizado como ganho habitual de trabalho, incide a contribuição previdenciária, demonstrando inclusive, que a inclusão dos dependentes, como beneficiários, deu-se apenas com o advento da lei 12.513/2011, conforme os trechos do relatório fiscal, a seguir transcritos (g.n.):

Não foram também, verificadas distorções para os períodos 2008 e 2009 em relação à contribuição da empresa relativa a remuneração de contribuinte individual/transportador autônomo, ou com relação à contribuição do segurado empregado conforme pontuado no MPF 08.190.00-2012-02692-0.

Entretanto, foi verificada concessão de bolsa de estudo a dependentes de segurado empregado.

A bolsa de estudo concedida a dependentes dos empregados não se encontra entre as utilidades enumeradas no § 9º, artigo 28 da Lei 8.212/91 e nem no § 9º do artigo 214, do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, como excluídas do salário de contribuição, pelo que então, sobre o valor relativo a esta bolsa, uma vez caracterizado como ganho habitual de trabalho, incide a contribuição previdenciária. Por outro lado, a bolsa de estudo para o próprio empregado, desde que observadas as regras da alínea T, § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, será tratada como utilidade que não constitui salário contribuição. Porém, sujeita-se à incidência de contribuição previdenciária se concedida em desacordo com aquele dispositivo, conforme estabelece o § 10 do artigo 214 do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99.

Lei 8.212/91

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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)."

Decreto 3.048/99

" Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

IX - a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 1977;

XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;

...

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis."

Assim sendo, conclui-se que, nos termos fixados pela alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, a concessão de bolsa de estudo somente será excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária quando concedida a segurados empregados.

Foi analisada a remuneração de cada segurado que recebeu a bolsa de estudo para seu dependente e composta a remuneração, a contribuição previdenciária efetuada e se estava no teto do desconto. Então se a remuneração se encontra abaixo do teto ainda acrescido o valor da bolsa foi calculado a contribuição social descontada a contribuição já recolhida. As alíquotas utilizadas foram as da época, ou seja, de 2008 e 2009, como se verifica das planilhas abaixo.

(...)

Como a entidade não considerou a bolsa de estudo oferecida a dependente de funcionário como remuneração, omitiu da GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo e Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social tais valores implicando na redução da Contribuição Previdenciária. Para tanto foi lavrado Auto sobre obrigação acessória. A multa foi calculada de acordo com o RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99 - art 284, II e Lei 8212/91, art. 32, IV, parágrafo 5, a multa será 100% do valor devido, limitado pelo fato gerador conforme abaixo. A multa foi apurada por competência, somando-se os valores da contribuição previdenciária devida, observado o limite mensal previsto no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que considera o número total de segurados da empresa, conforme quadro abaixo:

(...)

Diante da análise dos argumentos apresentados pelos atores deste processo, entendo que não assiste razão à recorrente, pois, ao analisarmos o principal argumento utilizado, 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 aos 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.

Vale lembrar que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, emitiu a súmula de número 149, frisando que antes da lei 12.513/11, a exclusão da contribuição para bolsa de estudos concedida **a empregados** era motivo de dúvida apenas para os casos em que era questionado o cabimento relacionado à educação de ensino superior, conforme a referida súmula, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 149 (g.n.):

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.

No caso em questão, apesar do acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância ter mencionado que não se aplicaria a exclusão da contribuição previdenciária pelo fato da mesma não incluir a educação de ensino superior, o mesmo acórdão frisou também que além deste motivo, não acataria a exclusão da contribuição pelo fato de que a autuação ter sido também porque as bolsas de estudos terem sido pagas apenas aos dependentes dos funcionários.

Portanto, apesar de discordar do acórdão recorrido no sentido da exclusão das bolsas de estudo referentes à educação superior, concordo com o mesmo ao manter a autuação também pelo fato de que se tratava de benefícios direcionados aos dependentes dos empregados.

Por conta disso, entendo que não assiste razão à recorrente ao solicitar a exclusão das bolsas de estudos da base de cálculo das contribuições previdenciárias a serem pagas pela empresa.

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