



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722973/2013-54
ACÓRDÃO	2202-011.056 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE COM EXCELÊNCIA E CIDADANIA- OSEC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2014 a 01/06/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA EM PARTE. ACOLHIMENTO PARCIAL.

Os embargos declaratórios devem ser parcialmente acolhidos, para que seja suprido o ponto sobre o qual o julgador não se pronunciou, não se acolhendo os embargos em relação à omissão apontada relativa a questão que não se constituiu em motivação para o lançamento.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

É admissível a concessão de efeitos infringentes aos embargos, quando o suprimimento da omissão implicar a alteração do próprio resultado do julgamento.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A EMPREGADOS EM VIRTUDE DE CONVENÇÃO COLETIVA. SÚMULA CARF Nº 149.

A concessão de bolsas de estudo de curso superior a empregados em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores se enquadra nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição previdenciário, não devendo compor a base de cálculo das contribuições.

Nos termos da Súmula CARF nº 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.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A DEPENDENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias e devidas a terceiros em relação valores pagos a título de bolsas de estudos de graduação ou de pós-graduação oferecidas a dependentes de empregados vinculados à empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva de trabalho.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher em parte os Embargos de Declaração, rejeitando-os quanto à apontada omissão de que o auxílio educação não foi extensivo à totalidade dos funcionários, e, na parte acolhida, em dar-lhes efeitos infringentes, para que a conclusão e a ementa sejam alteradas, a fim de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento bolsas de estudos de curso superior, pagas exclusivamente a funcionários, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA – Relatora

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cassio Goncalves Lima (suplente convocado), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão 2202-010.376, proferido por esta 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em sessão plenária de 4 de outubro de 2023.

Conforme consta do Despacho de admissibilidade dos embargos:

A Fazenda Nacional alega que o acórdão embargado incorreu em omissões na análise da matéria pagamento de bolsas de estudo.

Argumenta que a turma julgadora deu provimento parcial ao recurso voluntário para “excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a bolsas de estudos de curso superior”, sustentando que há possibilidade de pagamento de curso superior se enquadrar na norma isentiva, conforme Súmula CARF nº 149. Todavia a turma deixou de se manifestar sobre a extensão dos pagamentos de bolsas de estudo concedidas a parentes, bem como sobre a cumprimento do pressuposto da extensividade do auxílio-educação a todos os empregados.

Por meio de Despacho de Admissibilidade, a Presidente desta 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção entendeu por dar seguimento aos embargos de declaração opostos por entender haver as omissões apontadas nos embargos, relativas à matéria pagamento de bolsas de estudo:

Do exposto, verifica-se que não houve análise, pela turma julgadora, das condições legais para a exclusão da verba do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Ademais, da análise dos termos do recurso voluntário do contribuinte (fls. 2687 a 2757), constata-se que a matéria sequer foi objeto de alegações recursais.

Assim, restam evidenciadas as omissões/obscuridade no acórdão embargado.

Considerando que o então Conselheiro Relator não mais compõe esta Turma, os autos forma a mim distribuídos para análise dos embargos opostos pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

Uma vez admitidos os embargos, passo à sua análise.

As alegações de omissão no acórdão embargado apresentadas pela embargante são:

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para “excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a bolsas de estudos de curso superior”.

A e. 2ª Turma sustentou que há possibilidade de curso superior se enquadrar na norma isentiva, conforme Súmula CARF nº 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. (Destacou-se)*

Contudo, a e. Turma não apresentou manifestação sobre a bolsa de estudos concedidas aos parentes dos empregados. Vejamos o relatório fiscal:

II.3 – Das bolsas de estudo Durante a análise dos registros contábeis do contribuinte, foram encontradas despesas referentes a bolsas de estudos concedidas a seus empregados e parentes, previstas na convenção coletiva dos trabalhadores (conta contábil– 41108201).

...

Também não houve no voto, manifestação sobre o cumprimento do pressuposto da extensividade do auxílio-educação a todos os empregados, para serem isentos da incidência de contribuição previdenciária.

De fato, conforme consta do voto condutor do Acórdão embargado, quando da análise das preliminares de mérito:

Os fatos geradores foram as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais no contexto das (i) Bolsas de estudos de cursos de graduação e pós-graduação concedidas a funcionários **e familiares**; ...

A matéria foi decidida da seguinte forma:

- Base de cálculo em excesso. Controvérsia quanto as bolsas de estudos.

O recorrente não se conforma com a autuação pela concessão de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a empregados e parentes em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores.

A autoridade lançadora sustenta que “o ensino superior de graduação e pós graduação não estão excluídos do salário de contribuição previdenciário” e a DRJ sintetiza: “A concessão de bolsas de estudo de curso superior não se enquadra nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição previdenciário, devendo compor a base de cálculo das contribuições.”

Muito bem. A matéria merece reforma. Isto porque, não podem as bolsas de estudo neste contexto compor base de cálculo, considerando que não contém escopo remuneratório para retribuir trabalho. A Súmula CARF nº 149 bem resume a solução ao dispor que: “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.”

Sendo assim, neste capítulo, assiste razão ao recorrente, devendo-se decotar da base de cálculo do lançamento o cômputo como remuneração do levantamento das concessões de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a empregados e parentes em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores.

São duas as omissões apontadas, quais sejam:

1 – a primeira delas é que a Turma não apresentou manifestação sobre a bolsas de estudos de graduação ou de pós-graduação oferecidas a dependentes de empregados.

Nos termos do Relatório Fiscal:

Durante a análise dos registros contábeis do contribuinte, foram encontradas despesas referentes a bolsas de estudos concedidas a seus empregados e parentes, previstas na convenção coletiva dos trabalhadores (conta contábil–41108201).

...

Partindo-se da planilha, primeiramente foram excluídos os valores de Bolsas de Estudos concedidas aos filhos dos funcionários relativas ao Ensino Médio. Feito isso, foram somados, então, para cada competência, os valores das bolsas de graduação e pós-graduação concedidas, chegando-se à base de cálculo mensal. Sobre estes valores mensais foi calculada a contribuição correspondente à parte patronal (vinte por cento), SAT (um por cento) e Terceiros (quatro e meio por cento).

A planilha com o cálculo da Base de Cálculo citada no parágrafo anterior encontra-se no Anexo 24 – “Base de Cálculo Bolsas”.

Os valores referentes à parte patronal encontram-se no levantamento “BS”.

Analisando as referidas planilhas (anexos 23 e 24), nota-se que de fato as referidas bolsas foram concedidas tanto a funcionários/professores, bem como a cônjuges e filhos de funcionários/professores.

Convém repetir os termos da Súmula CARF nº 149, fundamento utilizado para a exclusão das bolsas de graduação e pós-graduação da base de cálculo do lançamento:

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. (grifei)

A leitura do verbete sumular não deixa dúvidas que este somente se aplica às bolsas concedidas aos empregados, não contemplando aquelas fornecidas aos dependentes destes.

Quanto a estas últimas, transcrevo inicialmente os dispositivos legais que regulamenta a matéria, na redação vigente à época dos fatos geradores:

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 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;

Abro parêntese para registrar que em 2011 o dispositivo legal acima foi alterado pela Lei nº 12.513, de 2011, a partir da qual foi instituída isenção para empresa quando esta arcar com plano educacional ou bolsa de estudos que vise à **educação básica** dos empregados e de seus dependentes, o que não é o caso dos autos.

Posto isso, trata-se de norma isentiva, de forma que para afastar a imposição tributária há que se cumprir os requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor. Isso porque no ordenamento vigente optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II, do CTN.

Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo objeto da autuação foram ofertadas também a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo, que não estavam contemplados pela norma isentiva na redação vigente à época dos fatos geradores, de forma que não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção diante do desrespeito da norma de regência.

O conceito de salário de contribuição contido no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, de forma que para a inclusão das utilidades disponibilizadas pela empresa àqueles que lhe prestam serviços na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

No caso concreto, o pagamento de bolsas de estudos de graduação ou de pós-graduação aos dependentes dos empregados constitui-se em ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades constituindo-se base de cálculo da remuneração uma vez que:

1 - possui caráter oneroso, pois os empregados deixaram de pagar as mensalidades, o que se constitui em salário indireto e portanto possui caráter oneroso;

2 – foi concedido de forma habitual, pois foi oferecido de forma regular aos empregados da empresa em benefícios de seus dependentes;

3 - possui também caráter contributivo, eis que oferecido no contexto da relação laboral, como contraprestação ao trabalho, concedido em razão de os beneficiários dos mesmos prestarem serviço à contribuinte.

Dessa forma, estão presentes todas as condições postas pela lei para que a verba seja considerada remuneração.

Com relação à alegação que tais bolsas estavam previstas em Convenção Coletiva de Trabalho, esta não tem o condão de excluir a incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos trabalhadores, por ausência de previsão legal nesse sentido. Conforme disciplina o art. 176 do CTN:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (Grifou-se)

Assim, o fato de o benefício estar previsto em Convenção Coletiva de Trabalho não exime o Sujeito Passivo da incumbência de recolher contribuições previdenciárias decorrentes de sua concessão, quando constatado que restaram descumpridas as regras necessárias ao reconhecimento da isenção.

Diante do exposto, com razão à embargante no que toca à impossibilidade de exclusão da base de cálculo dos valores pagos a título de bolsas de estudos de graduação ou de pós-graduação oferecidas a dependentes de empregados, devendo ser reformado o Acórdão embargado neste particular, inclusive com relação às ementas relativas a matéria embargada e à conclusão, que passam a ter a seguinte redação:

EMENTA:

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A EMPREGADOS EM VIRTUDE DE CONVENÇÃO COLETIVA. SÚMULA CARF Nº 149.

A concessão de bolsas de estudo de curso superior a empregados em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores se enquadra nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição previdenciário, não devendo compor a base de cálculo das contribuições.

Súmula CARF nº 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.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A DEPENDENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias e devidas a terceiros em relação valores pagos a título de bolsas de estudos de graduação ou de pós-graduação oferecidas a dependentes de empregados vinculados à empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva de trabalho.

CONCLUSÃO:

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir do lançamento bolsas de estudos de curso superior pagas exclusivamente a funcionários, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal até a competência 11/2008, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

2 - A segunda omissão apontada é que não houve no voto manifestação sobre o cumprimento do pressuposto da extensividade do auxílio-educação a todos os empregados, para serem isentos da incidência de contribuição previdenciária.

Entretanto, essa acusação não consta do relatório fiscal, de forma que pressupõe-se que houve o oferecimento das bolsas à totalidade dos funcionários, não cabendo a este Colegiado apreciar tal questão, eis que não compõe a lide.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por acolher em parte os Embargos de Declaração, rejeitando-os quanto à apontada omissão de que o auxílio educação não foi extensivo à totalidade dos funcionários, e, na parte acolhida, por dar-lhes efeitos infringentes, para que a conclusão e a ementa sejam alteradas conforme proposto no corpo deste voto, de forma que se dê provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento bolsas de estudos de curso superior pagas exclusivamente a funcionários, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal até a competência 11/2008, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva