



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19647.006560/2007-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.216 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: BOLSAS DE ESTUDO
Recorrente ASSOCIAÇÃO COLÉGIO NÓBREGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/2006

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

ISENÇÃO - MANTENEDORA/MANTIDA

O usufruto pela entidade mantida da isenção concedida à sua mantenedora era possível até a edição do Decreto nº 2.173/1997. Até então, a perda da isenção da entidade mantenedora correspondia, de igual forma, à perda do benefício por parte da entidade mantida, por via reflexa

**BOLSAS DE ESTUDO - FORNECIMENTO A DEPENDENTES -
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

Integram o salário de contribuição os valores das bolsas de estudo fornecidas a filhos de empregados. Não há previsão legal para que tal verba fique ao abrigo da incidência de contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período lançado pelo artigo 173, I do CTN.

Julio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 59/66), a autuada gozou de isenção como entidade mantida pelo Centro de Educação Técnica e Cultural – CETEC sob a égide da Lei nº 3.577, de 04/07/59, regulamentada pelo Decreto nº 1.117, de 01/06/62.

Com a edição da Lei nº 8.212/91, a entidade dotada de personalidade jurídica própria deixou de ter direito ao benefício da isenção na condição de mantida.

Entretanto, o §2º do art. 30 do Decreto nº 356, de 07/12/1991, ressaltou a hipótese de que se estendesse a isenção à empresa ou entidade mantida por outra que, em 24/11/91, estivesse no exercício do direito à isenção, desde que esse direito fosse a ela extensivo.

A auditoria fiscal destacou que com o advento da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 356/91, ressaltados os direitos adquiridos, a isenção deveria ser requerida ao INSS. Assim, a entidade beneficente que já usufruísse do benefício estaria dispensada de requerer nova isenção. No entanto, estava obrigada ao cumprimento dos requisitos constantes do art. 55 da citada lei, cabendo ao INSS, à época verificar o cumprimento destes.

No entanto, é informado que o Centro de Educação Técnica e Cultural - CETEC, entidade mantenedora da Associação Colégio Nóbrega, perdeu o direito de isenção de contribuições sociais a partir de 01/01/1993, conforme Ato Cancelatório nº 15.401.1/001/2005, de 22/02/2005, por infração ao inciso III, do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

O Relatório Fiscal ainda informa que a Associação Colégio Nóbrega tentou obter a certificação junto ao CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social, sem sucesso, até que no requerimento constante nos autos do processo nº 44006.001597/99-75, O Certificado lhe foi deferido em grau de reconsideração com validade assegurada até 20/12/2003.

Os fatos geradores das contribuições lançadas são os valores das bolsas de estudos fornecidas aos filhos de empregados e professores, os quais foram considerados salário indireto pela auditoria fiscal.

Os valores foram apurados em contas contábeis.

A autuada teve ciência do lançamento em 03/07/2007 e apresentou defesa (fls. 187/192) onde alega que nos próprios fundamentos do Relatório residem os elementos que dão conta de que a notificada não perdeu, em tempo algum, o direito ao benefício da imunidade.

Argumenta que há contradição no Relatório Fiscal que afirma que a entidade usufruiu da isenção previdenciária por dependência até o ano de 1998, conclui que a notificada perdeu o direito de gozar da isenção a partir de 1996, em virtude da sua mantenedora ter perdido o direito à isenção de contribuições sociais a partir de 01/01/1993, em decorrência de Ato Cancelatório.

Alega que se lhe foi conferido o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos em dezembro de 2000, com validade até 2003 e sua renovação ainda esta pendente de análise no CNAS, implica dizer que a entidade não perdeu o direito em 1996 como ventilado.

Entende que a concessão de CEAS tem o condão de projetar seus efeitos para trás retroagindo até mesmo ao momento da criação da própria entidade, ou do último certificado renovado.

Aduz que o cancelamento da isenção da mantenedora por Ato Cancelatório estaria com os efeitos sobrestados em face de recurso junto ao Conselho de Recursos da Previdência Social.

Considera que as bolsas de estudo representam a colaboração da autuada para a educação que é direito de todos e dever do Estado (art. 205, CF). Assim, por se tratar de garantia constitucional não deve constituir parcela salarial, sujeita a tributo.

Menciona a nova redação dada ao § 2º. do art. 458, da CLT. – Consolidação das Leis do Trabalho.

Pelo Acórdão nº 11-21.060 (fls. 227/238), a 6ª Turma da DRJ/Recife considerou a autuação procedente, mantendo o crédito em sua integralidade.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 244/252) onde efetua a repetição das alegações de defesa, reforçando o argumento de que faria jus à isenção das contribuições patronais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Ainda que não alegada pela recorrente, a decadência, se verificada, deve ser declarada de ofício.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **09/1998 a 12/2006** e foi efetuado em **03/07/2007**, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

I. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após

5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, para as quais não houve qualquer antecipação, visto que a recorrente considerava-se isenta do recolhimento das contribuições patronais e, não pode ser considerado antecipação, o recolhimento da parte dos segurados. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN, para considerar que estão

abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até **11/2001**, inclusive.

A recorrente argumenta que o lançamento seria improcedente em razão de alegado usufruto de isenção das contribuições patronais.

Não assiste razão à recorrente.

A concessão de isenção de contribuições previdenciárias teve início com a Lei nº 3.577, de 04/07/1959 e abrangia as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração;

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 que revogou a Lei nº 3.577/1959, ficou resguardado o direito à isenção das entidades que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação do citado Decreto-Lei e que fossem portadoras do certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado;

Ressalte-se que as entidades filantrópicas criadas após a publicação do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 não puderam fazer jus à isenção por falta de amparo legal;

Em 1988, a Constituição Federal veio disciplinar sobre a isenção de contribuições previdenciárias em seu art. 195, § 7º, dispondo que serão isentas de tais contribuições as entidades beneficentes de assistência social que atendam às condições estabelecidas em lei;

A lei que estabeleceu as condições para que uma entidade fosse isenta das contribuições previdenciárias foi a Lei nº 8.212/91 que dispôs em seu art. 55 os requisitos para o benefício;

Portanto, a entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, era reconhecida como de Utilidade Pública Federal, encontrava-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração, nos termos da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, teve garantido o direito à isenção até 31/10/1991, independente de qualquer outro requisito. A partir daí, para a manutenção da isenção passou a ser obrigada a observar os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

No caso em questão, a recorrente usufruía da isenção de sua mantenedora que se enquadrava na situação acima descrita. No entanto, a partir da vigência da Lei nº 8.212/1991, as entidades que já vinham usufruindo de isenção, não tiveram a necessidade de formular o pedido de reconhecimento do benefício, porém, estavam obrigadas a cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da referida lei para continuar em gozo da isenção.

Ocorre que a entidade mantenedora da recorrente, o Centro de Educação Técnica e Cultural - CETEC, perdeu o direito de isenção de contribuições sociais a partir de 01/01/1993, conforme Ato Cancelatório nº 15.401.1/001/2005, de 22/02/2005, por infração ao inciso III, do art. 55 da Lei nº 8.212.

A recorrente alega que tal cancelamento ainda estaria sendo discutido administrativamente, no entanto, a decisão de primeira instância informa que o Ato Cancelatório foi mantido pelo Acórdão 1123/2006 da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social — CRPS e não há notícia nos autos de que a recorrente tenha conseguido reverter essa decisão.

Assim sendo, em face da perda da isenção da mantenedora a partir de 01/01/1993, não poderia a recorrente estar em gozo de isenção no período do lançamento.

Não obstante a perda da isenção da entidade mantenedora, a recorrente não poderia continuar usufruindo de isenção, por dependência, após a vigência do Decreto nº 2.173/1997.

A Lei nº 8.212/1991 foi regulamentada, inicialmente, pelo Decreto nº 356/1991 que estabelecia em seu art. 30 e parágrafos, o seguinte:

Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 25, 26 e 28 a entidade beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (...)

§ 2º A isenção não abrange empresas ou entidades que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja, no exercício do direito a isenção, exceto no caso de que trata o § 11.

§ 6º A entidade filantrópica que em 24 de julho de 1991 gozava da isenção de que trata este artigo, estará, a partir de 25 de julho de 1991, sujeita ao cumprimento das exigências referidas nos incisos I a VIII para manter a isenção, que poderá ser cancelada, a qualquer tempo, caso o INSS venha a verificar a falta de qualquer delas, ainda que isoladamente.

§ 7º O disposto no inciso II somente será exigido da entidade beneficiada pela isenção em 24 de julho de 1991, na forma do Decreto-lei nº 1.572, de 01 de setembro de 1977, quando da renovação do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. (...)

§ 11. O disposto nos § 6º e 7º aplica-se à empresa ou entidade mantida por outra que, em 24 de julho de 1991, estava no exercício do direito a isenção, desde que esse direito fosse a ela extensivo. (g.n.)

Como se vê, era possível à entidade mantida usufruir da isenção concedida à sua mantenedora. Tal disposição foi mantida no Decreto nº 612/1992 que revogou o Decreto nº 356/1991.

Posteriormente, o Decreto nº 2.173/1997 efetuou alterações nas disposições a respeito da isenção e do seu usufruto retirando o dispositivo que permitia que a entidade mantida usufruísse a isenção concedida à mantenedora. Tal vedação ficou expressa na nova redação do § 2º do art. 30, abaixo transcrito:

Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a pessoa jurídica beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (...)

§ 2º A isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada.

Assim, quando a auditoria fiscal argumenta que a partir de 1998 a entidade não estaria em gozo de isenção está destacando a impossibilidade do benefício a partir de então e não afirmando que a recorrente teria perdido a isenção neste momento, uma vez que conforme já argüido o cancelamento do benefício decorreu da perda da isenção pela entidade mantenedora a partir de 01/01/1993.

Quanto à menção que a auditoria fiscal faz no sentido de que a recorrente não poderia usufruir da isenção a partir de 1996, é necessário analisar o contexto em que tal afirmação foi proferida.

A auditoria fiscal informa que a recorrente tentou a certificação e o registro junto ao CNAS. Apresentou o pedido, processo nº 28988.000922/94-23, que resultou na concessão do certificado.

No entanto, quando do pedido de renovação, este foi negado. A entidade recorreu da decisão, a qual foi mantida pelo parecer CJ nº 1467/1998.

Embora a recorrente não tenha em nenhum momento requerido o reconhecimento da isenção junto ao INSS, esta não possuía certificado a partir de 1996, uma das condições para o usufruto da isenção.

Assim, não há contradição no Relatório Fiscal como argumenta a autuada.

A recorrente deixou de gozar isenção a partir de 01/01/1993 em razão da perda do benefício por parte de sua mantenedora. Além disso, como entidade mantida, não poderia continuar isenta, por via reflexa, após a edição do Decreto nº 2.173/1997.

Com a retirada do dispositivo legal que autorizava às entidades mantidas usufruir a isenção de suas mantenedoras, só restaria às primeiras requerer a isenção demonstrando cumprir, elas próprias, os requisitos necessário ao benefício. No entanto, após 1996, nem mesmo essa possibilidade restou à recorrente, em face ao indeferimento da renovação do CEAS pelo CNAS, em grau de recurso.

A recorrente informa que em dezembro de 2000 lhe foi concedido o CEAS, com validade até 2003. No entanto, tal informação não pode alterar o lançamento, uma vez que, caso a recorrente tivesse solicitado o reconhecimento da isenção, esta se daria a contar da data do pedido e não há informação de que a recorrente tenha apresentado o requerimento.

A recorrente alega que os valores das bolsas de estudo fornecidas aos filhos de empregados e professores não poderiam integrar a base de incidência das contribuições previdenciárias.

O fornecimento de bolsas de estudos a dependentes não possui qualquer amparo legal para o afastamento da incidência de contribuições previdenciárias.

A base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração paga ao empregado, ou seja, é a retribuição em dinheiro ou espécie por serviços prestados. E conforme leciona Wladimir Novaes Martinez:

...não é qualquer importância no sentido de abranger quaisquer valores, porque a remuneração é o núcleo da definição. E, também, não possui outro significado, incluindo pagamentos decorrentes de infinitas situações, pois só as pertinentes ao contrato de trabalho interessam. O a qualquer título quer dizer

indiferentemente o nome atribuído ao pagamento (se remuneratório)”.¹

Para que determinados valores sejam considerados salário *in natura* é necessário que esses ganhos sejam freqüentes e que **ampliem o patrimônio do trabalhador**. São eles, no dizer da melhor doutrina, toda e qualquer vantagem atribuída ao prestador de serviços (empregado), sem a qual, para alcançá-los, teria que arcar com o respectivo ônus. Devem ser decorrentes do contrato de trabalho e ajustados através de acordo expresso ou tácito. O ganho habitual, por sua natureza, é sempre remuneratório.

A meu ver, o fornecimento de bolsas de estudos a dependentes representa uma vantagem para o funcionário e não pode ficar ao abrigo da incidência de contribuição previdenciária.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer que ocorreu a decadência até 11/2001, inclusive.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora

¹ Comentários à Lei Básica da Previdência Social, pg. 192, editora LTR, 1ª edição.