



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19740.000668/2008-87
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 9202-006.887 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria CS - BOLSA DE ESTUDOS - NÍVEL SUPERIOR
Embargante CONSELHEIRA ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA
Interessado AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar a contradição apontada, quando comprovado erro na decisão prolatada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para, re-ratificando o Acórdão nº 9202-005.758, de 31/08/2017, sanar o vício apontado, com efeitos infringentes, alterando a decisão para: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira".

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, fl. 1573, opostos por mim, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, designada Redatora do voto vencedor, com fulcro no art. 65 e seguintes do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, contra o Acórdão nº **9202-005.758** (fls.1550), este julgado na sessão plenária de 31/08/2017, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS NÍVEL SUPERIOR. CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO. NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO LEGAL PARA EXCLUSÃO.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

Ao restringir o acesso a bolsa de nível superior apenas aos empregados com mais de 6 meses, descumpri a empresa o requisito legal previsto no art. 28, §9º, "t", impossibilitando a exclusão do benefício do conceito de salário de contribuição.

O resultado encontra-se assim espelhado:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

No intuito de contextualizar a apreciação dos presentes embargos por esse colegiado, transcrevo, na íntegra, o relatório do acórdão embargado de relatoria da Dra. Ana

Paula Fernandes, seu voto vencido e o meu voto vencedor. Complemento o relatório com as razões de ser dos Embargos Declaratórios por mim opostos (fls. 1551).

Relatório da Dra. Ana Paula Fernandes:

“O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2301-002.858, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração - AI nº 37.179.4340, consolidado em 15/12/2008, no valor de R\$ 258.849,95, acrescidos de juros e multa, por ter o Contribuinte deixado de recolher a contribuição previdenciária devida e SAT sobre os valores pagos a segurados a título de Participação nos Lucros e Resultados (empregados), Reembolso Faculdade (empregados), Previdência Privada (empregados e diretores) e Prêmios (empregados e diretores), conforme se infere do Relatório Fiscal às fls. 145/165.

Apresentada impugnação às fls. 371/407.

A 10ª Turma da DRJ/RJOL, às fls. 1207/1219, julgou totalmente procedente o lançamento.

O Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 524/561 (numeração manual), contra a decisão acima transcrita. Em seguida, apresentou petição às fls. 573/574, requerendo desistência parcial do recurso, mantendo apenas no tocante às verbas pagas a título de PLR e Reembolso Faculdade, de modo que suas razões recursais podem ser resumidas às seguintes: 1) A previsão de pagamento de uma parcela fixa não contraria a legislação sobre o PLR, não tendo sido apurado pela fiscalização se a empresa auferiu lucro ou não para tal pagamento; 2) O requisito legal de que o PLR tem que ser precedido por negociação coletiva de trabalho entre empresa e empregados teria sido satisfeita pela Convenção Coletiva de Trabalho; 3) O art. 7º, XI da Constituição Federal é auto aplicável; 4) Os valores recebidos a título de PLR o foram eventualmente, recaindo na hipótese do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/1991; 5) O reembolso dos valores pagos aos empregados referente aos cursos de graduação e MBA enquadra-se na hipótese contida no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991, abrangendo, também, educação superior.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1360/1370, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

[...]

*Às fls. 1377/1394, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1. Salário indireto – educação:***

o acórdão recorrido entendeu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre as bolsas de estudo de ensino

superior concedidas. Contudo, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea “t” – concluíram que a verba paga a título de bolsa de estudo em cursos de nível superior, possuem natureza remuneratória e como tal sujeitam-se à incidência tributária; **2. Retroatividade benigna:** observou, inicialmente, que os acórdãos indicados como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do caput do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Consignou que a hipótese em análise nos acórdãos paradigma é idêntica ao caso concreto. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de contribuições devidas à Seguridade Social e o contribuinte declarou em GFIP os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Ocorre que também naqueles feitos, assim como no presente, travouse discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, caput (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35A da Lei nº 8.212/1991. O acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o art. 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61). Ao revés, os paradigmas adotaram solução oposta: o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Na ementa dos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 é rechaçada de forma expressa pelo órgão julgador.

Às fls. 1485/1492, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação às duas divergências propostas pela União.

Intimado, o Contribuinte, às fls. 1504/1512, apresentou **Contrarrazões**, requerendo a manutenção do acórdão na parte recorrida.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Já em relação ao mérito do recurso especial, na parte pertinente a esses embargos assim consta do acórdão embargado:

1. Salário indireto – educação a) Valores pagos a título de auxílio educação (bolsa de estudo ensino superior);

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação.

Conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

O acórdão recorrido orienta a questão considerando que valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação)

se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós graduação.

Independentemente desta argumentação esposada no voto da conselheiro relator do recorrido, a qual aproveita nova redação da Lei alterada apenas em 2008 com a nova redação dada pela L. 11.741 e que poderia ser considerada norma favorável e razão de legiferar do legislador que representa a vontade do Estado, registro o mesmo encaminhamento com a inclusão de outros argumentos.

Para dirimir esta questão me aproveito de alguns entendimentos veiculados no voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos que segue:

6 Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

[...]

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

[...]

Quanto ao terceiro requisito "onerosidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico jurídico extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

[...]

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

Por força do art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

[...]

Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dandolhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 'I' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário de contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

[...]

Defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

10 Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe os critérios para a concessão de bolsas de estudo, bem como suas alterações legais, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que “a Lei não prevê palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas ao empregados, mesmo em se tratando de ensino superior.

Dos Embargos de Declaração

Assim me manifestei nos Embargos de Declaração:

“Trata-se de embargos de declaração, visto a existência de contradição entre o voto vencedor apresentado durante o julgamento do processo administrativo e os termos da decisão proferida.

Conforme consta no acórdão embargado, o resultado do julgamento foi no seguinte sentido:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira”.

Contudo, os termos do voto vencedor para o qual fui designada não se coadunam com o resultado, configurando verdadeira contradição, senão vejamos:

“CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto”.

Ou seja, o resultado do julgamento demonstra evidente erro quando se observa os termos do voto vencedor e a decisão do próprio colegiado, considerando que ficou consignado "DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional".

Face a contradição entre o resultado do julgamento e o voto vencedor proferido, proponho que seja novamente incluído o processo em pauta, para que possa ser sanado o equívoco cometido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

Os Embargos de Declaração opostos por esta Conselheira, inicialmente, atendem aos pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos de Declaração a fls. 1573. Assim, passar a apreciar a questão.

Da Análise Dos Embargos

No momento de formalização do acórdão em questão, identifiquei erro manifesto, implicando contradição que demanda a oposição de Embargos Declaratórios, previstos no art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Conforme consta no acórdão embargado, o resultado do julgamento foi no seguinte sentido:

*“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, **em negar-lhe provimento**, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira”.*

Contudo, os termos do voto vencedor acostado não se coadunam com o resultado, configurando verdadeira contradição, senão vejamos:

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto”.

Dessa forma, entendo que o presente processo deva retornar a julgamento, para que seja ajustada a contradição entre o resultado do julgamento que "negou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional" e o voto divergente apresentado que "deu provimento" ao recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão

Face o exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, para, re ratificando o Acórdão nº 9202-005.758, de 31/08/2017, sanar o vício apontado, com efeitos infringentes, alterando a decisão para: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade

de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira".

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.