



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11330.000977/2007-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-009.084 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de janeiro de 2021  
**Recorrente** PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

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

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011.

Não incide contribuição previdenciária sobre a importância paga, devida ou creditada, aos segurados empregados a título de abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade. Nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, c/c Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011.

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva. O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

#### SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Para o segurado contribuinte individual o salário de contribuição compreende a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

#### SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA.

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: a) reconhecer a decadência das competências lançadas até maio/2002; e b) excluir do lançamento as importâncias pagas a título de “abono especial” e “auxílio educação”. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo, que davam provimento parcial em menor extensão para reconhecer a decadência parcial e excluir do lançamento apenas os valores pagos a título de “abono especial”. Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier que dava provimento parcial em menor extensão apenas para reconhecer a decadência parcial.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

### **Relatório**

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 508 e ss).

Pois bem. O presente lançamento refere-se à NFLD 37.059.582-3, de 31/05/07 que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a conseqüente transferência dos processos administrativo-fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 4º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de n.º 11330.000977/2007-96.

Consta o Relatório Fiscal de fls. 66/80, que se trata de crédito tributário referente a contribuições sociais a cargo da empresa e a contribuições de segurados devidas e não recolhidas em época própria, incidentes sobre as parcelas de remunerações-pagas aos seus empregados e contribuintes individuais como salário indireto e despesas não reembolsáveis e destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a outras entidades e fundos (FNDE e INCRA).

#### Informa, também o Relatório Fiscal:

"2. A empresa tem por objeto a concessão de suplementação de benefícios previdenciários (previdência complementar) a todos os seus participantes e respectivos beneficiários, conforme descrito no art. 20 do Estatuto e Regulamento do Plano de Benefícios, aprovado pela Secretária de Previdência Complementar através da Portaria n.º 813, de 19/12/2000 e alteração aprovada pela Portaria n.º 945, de 10/07/2002.

...

11. Os fatos geradores utilizados nesta NFLD são valores pagos pela empresa a seus empregados/contribuintes individuais, os quais a empresa não considerou como parcelas de remunerações integrantes da base de cálculo da Previdência Social, em desacordo com legislação previdenciária.

Estes valores não foram declarados em GFIP e foram obtidos a partir do exame das folhas de pagamento - FP, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, Recibos de Pagamento e da contabilidade da empresa comparando com as informações à Previdência Social — GFIP apresentadas pela empresa e com os dados constantes nos sistemas informatizados da Previdência Social.

...

13. Os recolhimentos no código 2100(GPS) já existentes nas competências em que foi levantado débito não foram considerados para abater o valor do mesmo, tendo em vista que eles se referiam integralmente aos valores das contribuições das folhas de pagamento de empregados e de contribuintes individuais aceitas pela empresa ou a contribuições sobre valores pagos a cooperativas, não tendo sido recolhido nenhum valor sobre estas parcelas de remuneração.

...

16. Para determinar as bases de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos seus empregados e contribuintes individuais que compõem esta NFLD, foram analisados os Acordos Coletivos de Trabalho, as folhas de pagamento dos empregados, os Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, a contabilidade e as GFIP da empresa - para o caso dos levantamentos ABO, AEA e AEE - e os recibos de pagamento junto com a contabilidade e as GFIP — para o levantamento AXM."

Informou o notificante no item 42 do relatório, que embora a empresa tenha recolhido regularmente, em guia própria, as contribuições para o FNDE, em relação às parcelas de remuneração lançadas não houve o recolhimento. Como, desde 01/2007 a fiscalização das contribuições ao FNDE é competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil (ex-Secretaria da Receita Previdenciária), estas diferenças foram levantadas nesta NFLD em conjunto com as relativas ao INCRA. Portanto, o código de Outras Entidades empregado foi o 0003.

Informou, ainda, que os valores que compõem este levantamento não foram declarados em GFIP. Portanto a empresa não se beneficiou da redução de multa de mora prevista no art. 35, § 40 da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei 9.876/99).

O contribuinte foi cientificado pessoalmente em 04/06/2007, apresentando a defesa aos 04/07/2007, fls.300/329, acompanhada das cópias dos seguintes documentos:

Procuração (fls.330/331), Atas da Reunião Extraordinária do Conselho Deliberativo (fls. 332/335), Termo de Posse (fls. 336).

Alegou a defendente:

1. A impossibilidade de o impugnado lavrar Auto-de-Infração após o término do prazo de validade da fiscalização;
2. A decadência do direito do impugnado de constituir parte do suposto crédito previdenciário;
3. A não incidência In Casu das Contribuições Previdenciárias sobre os Benefícios pagos pela Impugnante: a) Abonos Eventuais e desvinculados do Salário; b) Auxílio-Educação c) Auxílio Moradia;
4. Por fim, requerendo a procedência da impugnação, a impugnante protesta pela produção de todos os tipos de provas, pela juntada de novos documentos e a realização de perícia técnica contábil.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 508 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

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

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2003

#### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

É devida a contribuição à Seguridade Social incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados (art. 20 e art. 22, I, II, III da Lei 8.212/91) e a contribuição a Outras entidades - Terceiros incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados (art. 94 da Lei 8.212/91), assim como a contribuição incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais (art. 22, III da Lei 8.212/91).

#### **SALÁRIO-UTILIDADE**

Entende-se por salário-de-contribuição para o empregado, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, inciso I, da Lei n. 8.212/91), e a totalidade dos rendimentos auferidos pelos segurados contribuintes individuais, pela prestação de serviços (art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91).

Lançamento Procedente

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 527 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, no sentido de que:

- a. Ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, a autuação impugnada está sim eivada de nulidade, na medida em que foi lavrada após o término do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - "MPF". Dessa forma, tratando-se de um requisito essencial e inafastável, esse motivo é suficiente para justificar o cancelamento da NFLD" n.º 37.059.582-3.
- b. Além disso, parte do suposto crédito tributário exigido pelo Recorrido está acobertado pelo manto da decadência. Como a autuação foi lavrada em 4.6.2007, a cobrança consubstanciada na presente autuação relativa aos fatos geradores ocorridos antes de 4.6.2002 não pode mais ser efetivada, haja vista o decurso do prazo de 5 (cinco) anos que dispõe o Recorrido para constituição de seus supostos créditos.
- c. No mais, o artigo 28, parágrafo 9º, da Lei n.º 8.212/1991 não é taxativo, mas tão-somente exemplificativo. Ora, não lida como a legislação prever todos os casos em que os benefícios terão natureza indenizatória, o que demonstra que o Recorrido tenta de todas as possíveis as formas descaracterizar — como se isso fosse possível — a natureza indenizatória (não remuneratória) dos benefícios pagos pela Recorrente aos seus empregados. De qualquer forma, tanto o abono, como o auxílio-educação e o auxílio-moradia foram concedidos em respeito à legislação trabalhista e previdenciária; são benefícios concedidos "para" a prestação do trabalho e não "pela" prestação do trabalho.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

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

### **2. Preliminar.**

Preliminarmente, o recorrente alega que a autuação estaria eivada de nulidade na medida em que foi, segundo ele, lavrada após o término do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF.

Conforme bem destacado pela DRJ, além de ter sido disponibilizado à notificada, o código de acesso da internet, para controle das prorrogações do MPF, estas também foram disponibilizadas, conforme se vê, através do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF da Auditoria Efetuada na Empresa (e-fl. 58), tornando sem efeito a alegação do recorrente, de que não foi solicitada a prorrogação.

E, ainda que assim não o fosse, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte

provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário.

Ademais, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n.º 46 - Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto n.º 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Caberia ao recorrente refutar a acusação fiscal, notadamente os motivos exarados para o presente lançamento tributário, todos bem descritos no Auto de Infração e nos documentos anexos.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente.

### **3. Prejudicial de Mérito - Decadência.**

Conforme narrado, o presente lançamento se trata de crédito tributário referente a contribuições sociais a cargo da empresa e a contribuições de segurados devidas e não recolhidas em época própria, incidentes sobre as parcelas de remunerações-pagas aos seus empregados e contribuintes individuais como salário indireto e despesas não reembolsáveis e destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a outras entidades e fundos (FNDE e INCRA).

A apuração dos valores refere-se ao período de 01/05/2000 a 31/12/2003, consolidado em 31/05/2007, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (e-fls. 45 e ss).

O contribuinte foi cientificado da presente notificação em 04/06/2007 (e-fl. 03), tendo apresentado impugnação tempestiva em 04/07/2007 (e-fls. 311 e ss).

Em seu recurso, o contribuinte alega a decadência parcial do crédito tributário, requerendo que seja reconhecida a extinção dos valores de contribuição previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente ao dia 04/06/2002, ou seja, 5 (cinco) anos antes da data de ciência da lavratura do auto de infração, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

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

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

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

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

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

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/05/2000 a 31/12/2003, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia em 04/06/2007 (e-fl. 03).

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

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

No caso dos autos, pela análise do documento “ANEXO I – CÁLCULO DA DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS - LEVANTAMENTO DCS” (e-fls. 104 e ss), vislumbro que os valores para as competências autuadas e potencialmente sujeitas à decadência, **consistem em diferenças de acréscimos legais**, de modo que é de se entender pela antecipação de pagamento, apta a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, sobretudo em razão da previsão contida na Súmula CARF n.º 99.

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar o art. 150, §4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, na hipótese.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 04/06/2007 (e-fl. 03), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/05/2000 a 31/12/2003, restam decaídas as competências anteriores a junho de 2002.

#### **4. Mérito.**

No tocante ao mérito, o recorrente reitera, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando, sobretudo, que o artigo 28, parágrafo 9º, da Lei n.º 8.212/1991 não é taxativo, mas tão-somente exemplificativo, de modo que deve ser reconhecida a natureza indenizatória (não remuneratória) dos benefícios pagos aos seus empregados.

E, ainda, afirma que, de qualquer forma, tanto o abono, como o auxílio-educação e o auxílio-moradia foram concedidos em respeito à legislação trabalhista e previdenciário; e são benefícios concedidos "para" a prestação do trabalho e não "pela" prestação do trabalho.

Assim, conclui requerendo o reconhecimento da não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os benefícios pagos: a) Abonos Eventuais e desvinculados do Salário; b) Auxílio-Educação; c) Auxílio Moradia.

Entendo, pois, que a análise da incidência sobre essas rubricas deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário, e, da mesma forma, seguem os arts. 22 e 28, da Lei n.º 8.212/91. A propósito, nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado.

Ao que se passa a analisar.

#### **4.1. Abono Especial e Abono Provisório Compensável.**

A fiscalização motivou o lançamento sobre os valores integrantes da rubrica “abonos” da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 68 e ss):

[...] 19- Os valores dos abonos foram pagos aos segurados empregados, por força do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003 (cópia no anexo V) e são:

Abono Especial – valor de R\$200,00 mensais pagos, a todos os seus segurados a partir da competência do Acordo, retroagindo a junho/2003, conforme previsto na cláusula quarta do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003.

Abono Provisório Compensável – valor de R\$100,00 pagos a partir de 12/2003 a todos os segurados empregados a título de antecipação salarial, conforme previsto na cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003.

Abono é o valor concedido ao empregado sem condicioná-lo ao cumprimento de qualquer exigência. Os abonos de qualquer natureza concedidos em virtude de lei, dissídio, acordo coletivo ou contrato ou por mera liberalidade integram a base-de-cálculo da Previdência Social. Só não integram esta base de cálculo os abonos expressamente desvinculados do salário, por força de lei, conforme dispõe o art. 28 § 9º, letra "e", item 7, da Lei 8212/91, acrescido pela Lei 9711/98.

Sendo assim, embora o § 1º da Cláusula 4ª do ACT cite que o "Abono Especial" não possui natureza salarial, para fins previdenciários ele é considerado parcela salarial. O "Abono Provisório Compensável" segue o mesmo raciocínio, sendo que nada é citado na Cláusula 5ª do ACT sobre a sua natureza e a própria Tabela de Rubricas e Incidência da empresa o considera como parcela incidente para a contribuição previdenciária.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] 14. A legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário -de-contribuição, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive (e não exclusivamente) os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

14.1. No entanto, quando o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse, por várias razões (interesse social, razões políticas etc), ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do parágrafo 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, cc. parágrafo 9º do art. 214 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. Assim, a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa e nunca presumida.

(...)

15. Alegou ainda a impugnante, que o legislador reconhece que abono não tem natureza salarial, e que a única ressalva, foi no sentido de que os abonos, necessariamente, devem ser eventuais e desvinculados do salário do empregado para evitar o pagamento de verbas salariais de forma disfarçadas. Mais adiante alegou que o benefício por ela concedido, apesar de pago de forma parcelada, foi único e pontual sem qualquer habitualidade.

15.1. Na farta jurisprudência apresentada pela impugnante (fls. 316/320), o entendimento é unânime de que abono não integra a base de cálculo do salário contribuição quando o pagamento é efetuado em parcela única, sendo admitido o fracionamento em até duas parcelas

15.2. Porém consta do Relatório Fiscal que os benefícios que a impugnante alega terem sido concedidos em parcela única, por força do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003, foram pagos em parcela mensais a partir da competência do Acordo, retroagindo a junho de 2003, o que resultou em pagamentos relativos ao período compreendido entre 06/03 a 12/03.

15.3. Por outro lado, constou também do item 19 do relatório que a Tabela de Rubrica e Incidência da própria empresa inclui o Abono Provisório Compensável como parcela incidente para a contribuição previdenciária.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega que os abonos não podem ser considerados como parcelas salariais, tampouco integrar o salário de contribuição.

Afirma, pois, que optou por conceder abono ("especial e provisório") a seus funcionários, conforme consta previsto na Cláusula Quarta e Quinta da Convenção Coletiva de Trabalho daquele ano. E pela análise das cláusulas da referida convenção coletiva de trabalho, constata-se que o abono (i) apesar de pago de forma parcelada, foi único e pontual, sem qualquer habitualidade; (ii) não se prestou a retribuir trabalho realizado; (iii) teve valor fixo; e (iv) não guardou qualquer relação com o salário efetivamente recebido, já que não houve distinção entre categorias de empregados.

Pois bem. Sobre este ponto, entendo que assiste parcial razão ao recorrente, devendo ser afastada a incidência tributária apenas sobre o ABONO ESPECIAL, mantida, portanto, em relação ao ABONO PROVISÓRIO COMPENSÁVEL.

Preliminarmente, cumpre conceituar o que é salário: é toda contraprestação paga de forma habitual pelos serviços realizados, na relação jurídica que se estabelece entre empregado e empregador, conforme lições de Arnaldo Sussekind e Sérgio Pinto Martins<sup>1</sup>.

Decorrem desse conceito três requisitos necessários para que as parcelas pagas ao empregado configurem salário: obrigatoriedade em decorrência da relação jurídica estabelecida, contraprestação pelo serviço prestado e a habitualidade do seu pagamento.

No presente caso, entendo que, em relação ao ABONO ESPECIAL, a incidência tributária deve ser afastada, por ser considerado abono único, concedido uma única vez, embora pago de forma parcelada dentro do ano-calendário de 2003, portanto, sem habitualidade, infringência esta não demonstrada pela fiscalização.

E, ainda, constato não há vinculação ao salário, pois, conforme se verifica do Acordo Coletivo de e-fls. 130 e ss, o benefício foi concedido em valor fixo para todos os empregados.

Nesse contexto, reiteradas decisões no âmbito do STJ pacificaram o entendimento de que o abono único concedido pelo empregador, nos termos do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei nº 8.212/91, não poderá compor a base de cálculo das contribuições para a seguridade social, justamente por carecer dos requisitos que configuram a natureza salarial.

Nesse sentido, observa-se que o Item 7 da alínea "e" do Inciso I, do Art. 28 da Lei nº 8.212/91, expressamente afasta da tributação os valores recebidos a título de ganhos eventuais e abonos desvinculados dos salários. Certamente porque abonos e ganhos eventuais não preenchem as características de salário.

---

<sup>1</sup>*"Como se insere, salário é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do seu contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelo serviços executados por força do mesmo contrato. Essa distinção, oriunda dos conceitos legais de remuneração e de salário, é de inquestionável importância para a aplicação das diversas normas jurídicas atinentes às relações de trabalho, inclusive às que tangem à Previdência Social."* (SUSSEKIND, Arnaldo. Instituições do direito do trabalho, v. 1, p. 353.). SÉRGIO PINTO MARTINS, *IN Direito do Trabalho*, Atlas, 2002 assim descreve salário: *"Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família". "A habitualidade é o elemento preponderante para se saber se o pagamento feito pode ou não ser considerado como salário ou remuneração. O contrato de trabalho é um pacto de trato sucessivo, em que há a continuidade na prestação de serviços e, em conseqüência, o pagamento habitual dos salários"*.

O único requisito para a exoneração das contribuições sobre o abono é que este seja desvinculado do salário, requisito plenamente satisfeito pois, como se nota do Acordo Coletivo, a parcela é paga em valor fixo para todos os empregados, sem qualquer conexão com os salários por eles recebidos.

A propósito, deve-se destacar que a própria PGFN já se manifestou a respeito do tema por meio do Parecer PGFN/CRJ/n. 2114/2011, no sentido de reconhecer a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre o abono único.

Conforme se depreende do mencionado parecer, esse ‘tem como escopo analisar a viabilidade de ato declaratório (...) que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam o entendimento de que a contribuição previdenciária não incide sobre os valores pagos pelo empregador aos seus empregados a título de abono único concedido por meio de Convenção Coletiva de Trabalho, conforme revisão do art. 28, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.’”

Contudo, entendo que deve permanecer o lançamento no que diz respeito ao ABONO PROVISÓRIO COMPENSÁVEL, eis que a própria Cláusula Quinta do Acordo Coletivo de e-fls. 130 e ss, o trata como parcela paga a título de **antecipação salarial**. Ou seja, a referida rubrica, pelo próprio ajuste celebrado entre as partes, não está expressamente desvinculada do salário.

Dessa forma, acato parcialmente o pleito do recorrente, a fim de excluir do lançamento as importâncias pagas a título de ABONO ESPECIAL.

#### **4.2. Auxílio Educação e Auxílio Educação Especial/Excepcional.**

A fiscalização motivou o lançamento sobre os valores integrantes das rubricas “Auxílio-Educação e Auxílio-Creche” da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 68 e ss):

[...] 23- Os valores de Auxílio Educação — Ensino Fundamental (Auxílio Educação ACT) foram pagos aos segurados empregados, por força da cláusula Vigésima Quarta do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003 (cópia no anexo V) que determina o pagamento de certa quantia a todos os empregados da empresa que tenham filhos na idade de 8 a 16 anos que estejam matriculados e estudando na 1a a 8a série do ensino fundamental, desde que atendam as normas de acompanhamento e controle interno da empresa.

De acordo com o art.28 § 90, letra "t", da Lei 8212/91, alterado pela Lei 9711/98, uma das condições para que os valores pagos aos empregados a título de auxílio educação não integrem o salário de contribuição é que eles devem se referir à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais dos empregados, não se estendendo aos seus dependentes.

O enunciado da Cláusula 24a indica claramente que esta é uma verba não reembolsável paga pela empresa a seus empregados para ajudar no custeio da educação de seus filhos e não do próprio empregado.

Portanto, não se trata de uma despesa feita para o trabalho e sim de um valor pago aos empregados pelo trabalho, pois não está sendo dado para o empregado aprimorar o seu desempenho no trabalho.

Como tal, de acordo com a legislação previdenciária, este valor integra o salário de contribuição dos empregados, apesar de o item "f" da Cláusula 24a do ACT de 09/09/2003 citar que este benefício não tem natureza salarial.

(...)

27- Os valores pagos pela empresa aos empregados a título de Auxílio Educação Especial/Excepcional estão previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho de 31/05/1999 – Cláusula 10a, 31/05/2000 – Cláusula 10a, 22/10/2001 – Cláusula 17a, 21/11/2002 – Cláusula 17ª e 09/09/2003 – Cláusula 19a.

Estes valores referem-se ao reembolso, limitado a dois salários-mínimos, das despesas realizadas e comprovadas por seus empregados com filho excepcional, destinando-se o auxílio a recursos médicos psicopedagógicos e de reabilitação. São considerados excepcionais, para fins deste auxílio os portadores de deficiência mental, os portadores de deficiência neuropsicomotoras que necessitem de educação especial e os portadores de profundas lesões sensoriais (cegos, surdos e mudos).

Trata-se, portanto, de valores pagos aos empregados da empresa para cobrir despesas médicas e educacionais de seus dependentes.

Da mesma forma que o caso do Auxílio Educação ACT, esta verba foi paga pelo trabalho e não para o trabalho. Como no § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 não existe previsão para exclusão deste benefício do salário de contribuição de empregado, não constando na legislação previdenciária algum dispositivo que expresse esta exclusão, esta verba integra o salário de contribuição dos empregados.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] 16.2. Portanto, o valor deve ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes, e não aos dependentes como deseja fazer crer a impugnante. Quanto ao auxílio-creche, assim dispõe a legislação previdenciária, na letra "s" do mesmo artigo.

(...)

16.3. Assim o auxílio-creche, para que seja excluído da base de incidência, deve ser pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos e onze meses de idade da criança, devidamente comprovadas as despesas, do que não há indicação nos autos.

16.4. Destaque-se que a parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, se sujeita às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar. O fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento do contribuinte ocorreu na estrita conformidade da previsão da hipótese legal; assim como o contribuinte deve oferecer os elementos que juridicamente desconstituem o lançamento, ao formular a impugnação ou recurso.

16.5. Da análise da peça impugnatória, nota-se que a impugnante em momento algum apresenta documentos ensejadores da revisão do lançamento. E como acima citado, o momento apropriado para apresentação dessas provas, é durante o prazo para apresentação de impugnação.

16.6. Portanto, revela-se protelatória a apresentação de impugnação desacompanhada de contraprovas idôneas do argüido.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega que por se tratar de investimento na capacitação de seus empregados e seus dependentes decorrente de um dever imposto pela Constituição Federal de 1988 (ao invés de mera vantagem contratual trabalhista), os valores despendidos a esse título não podem ser considerados remuneração.

Afirma, ainda, que o auxílio-educação ("especial ou excepcional") é a denominação dada pela sua contabilidade para expressar um conjunto de benefícios concedidos a seus empregados, sendo que neles se inclui o auxílio-creche, que por sua vez não integra o salário de contribuição, nos termos do artigo 214, parágrafo 90, inciso XXIII, do Decreto nº 3.048/1999.

Nesse desiderato, pontua que a partir do momento em que considera que a contribuição previdenciária incide sobre o total dos valores despendidos pela Recorrente a título de "auxílio-educação (especial ou excepcional)", sem fazer a distinção do auxílio-creche dos outros benefícios educacionais, a fiscalização também estaria agindo contra a própria lei, em flagrante excesso de cobrança.

Pois bem. Sobre este ponto, entendo que assiste parcial razão ao recorrente, devendo ser afastada a incidência tributária apenas sobre o AUXÍLIO EDUCAÇÃO, mantida, portanto, em relação ao AUXÍLIO EDUCAÇÃO ESPECIAL/EXCEPCIONAL.

Isso porque, a circunstância de o auxílio ter sido pago em benefício dos dependentes dos empregados, não altera a natureza jurídica da referida verba que, a meu ver, permanece desvinculada do salário.

A propósito, aproveito para transcrever abaixo as razões explicitadas no voto vencido do Acórdão n.º 9202-006.502, as quais concordo na integralidade, de lavra da Ilma. Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF, nos autos do processo n.º 15582.000114/2007-16, adotando o entendimento lá exposto como razões de decidir:

[...] Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, **me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.**

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):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: **somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.**

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):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados estende-se aos filhos

destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

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

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

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.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) 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; Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; 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" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' 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:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp

328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluiu que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Ademais, este Conselho possui julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementas abaixo transcritas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.**

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária.

[...] (Acórdão nº 2301-004.978, Rel. Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 04 de abril de 2017)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

**BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA.** A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

[...] (Acórdão nº 2402-004.150, Rel. Thiago Taborde Simões, Sessão de 16 de julho de 2014)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

**BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

[...] (Acórdão nº 2201-003.229, Rel. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 15 de junho de 2016)

Tem-se, pois, que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter

salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos ao AUXÍLIO EDUCAÇÃO concedido aos dependentes de seus funcionários, não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias.

Contudo, no tocante ao AUXÍLIO EDUCAÇÃO ESPECIAL/EXCEPCIONAL, não merece prosperar a alegação do recorrente, eis que o referido benefício se compõe de valores pagos aos empregados da empresa para cobrir despesas, não apenas educacionais de seus dependentes, mas também despesas médicas, essas sem amparo legal, não sendo possível segregar os referidos montantes, o que fulmina o entendimento anteriormente exposto.

Também não merece amparo a alegação do recorrente no sentido de que a referida rubrica contempla valores de auxílio-creche, o que fulminaria a acusação fiscal. Isso porque, trata-se de alegação genérica, desacompanhada de provas, sendo ônus do recorrente a sua demonstração nos autos.

Dessa forma, acato parcialmente o pleito do recorrente, a fim de excluir do lançamento as importâncias pagas a título de AUXÍLIO EDUCAÇÃO.

#### **4.3. Auxílio Moradia.**

A fiscalização motivou o lançamento sobre os valores integrantes da rubrica "Auxílio Moradia" da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 68 e ss):

[...] 31- O AUXÍLIO MORADIA trata-se de uma ajuda de custo limitada a R\$1800,00 mensais, paga aos membros da Diretoria Executiva da empresa não residentes no Rio de Janeiro, para cobertura de despesas com moradia (aluguel de imóvel, taxas e impostos sobre este incidente ou das despesas referentes à estada em hotéis), conforme DELIBERAÇÃO n.º 006/2002, de 18/10/2002, do Conselho Deliberativo da empresa.

Os valores pagos pela empresa para habitação de seus empregados/contribuintes individuais integram o salário de contribuição. Na legislação previdenciária só existe previsão para exclusão destes valores do salário de contribuição em alguns casos relacionados a empregados (Lei 8212/91, art.28, § 9º, letra "m" para empregados e Lei 9300/96, para empregados rurais e da agroindústria).

Sendo assim, o auxílio-moradia pago a diretores (contribuintes individuais) trata-se de uma iniciativa da empresa sem previsão legal, portanto com incidência de contribuição previdenciária.

32- Além dos diretores, o Auxílio Moradia foi pago, também, ao Administrador Especial nomeado pela Secretaria de Previdência Complementar, não estando, neste caso, limitado ao valor de R\$1800,00, conforme previsto no Parágrafo único do art. 3º da Portaria SPC n.º 109, de 29/05/2001 (cópia no anexo VII).

(...)

35- Devido a algum erro de interpretação, o lançamento da contrapartida destes valores era feito na conta 21310401000 - Serviços Prestados por Autônomos - em nome do proprietário do imóvel, como se ele fosse um prestador de serviço da empresa e, na maior parte das vezes, foi recolhida a contribuição previdenciária sobre estes valores, conforme relação apresentada em arquivo digital pela empresa. Na verdade eles não prestaram nenhum serviço. Eles apenas alugaram um imóvel para a empresa e não existe incidência de contribuição previdenciária sobre este tipo de pagamento. O verdadeiro prestador de serviço, no caso, é o administrador Sr. Francisco J. Becker que recebeu este imóvel para seu uso, como uma remuneração indireta. Esta prática prosseguiu, inclusive, após a efetivação do Auxílio Moradia (10/2002), pois se encontram na relação de valores pagos a contribuintes individuais, com os

correspondentes recolhimentos, os nomes de Marcelo Silva Neto e Leila Melhem, também proprietários de imóveis alugados pela PORTUS para uso de seus diretores Eduardo Marinho e Adrei Degasperi respectivamente. Sendo assim, embora a empresa não considere o auxílio moradia como base de cálculo para a Previdência Social, ela recolheu parte das contribuições incidentes sobre estes valores, devido a seu erro de interpretação, estando apenas lançados na contabilidade e na relação apresentada em nome de pessoas diferentes das que efetivamente receberam o benefício. Os nomes dos proprietários de imóvel foram correlacionados aos dos respectivos administradores/diretores nas planilhas do levantamento AXM no anexo I, sendo que a planilha "Valores de Aluguel/Condomínio com Recolhimento" mostra as remunerações lançadas em nome dos proprietários dos imóveis na relação de contribuintes individuais preparada pela empresa, cuja verificação dos recolhimentos foi feita na NFDL 37.059.581-5.

36- Existem, ainda, descontos de auxílio-moradia feitos na remuneração do diretor Adrei A. Degasperi que não foram transferidos para conta de Auxílio Moradia, conforme pode ser visto nas cópias das solicitações de pagamento no anexo VI. Também não foram transferidos das contas Desp. c/Aluguel e Desp. c/Condomínio para a de Auxílio Moradia os valores do aluguel e condomínio do imóvel de Marcelo Silva Neto, para uso de Eduardo Marinho, nas competências 11/2002 e 12/2002.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] 19. Portanto equivocou-se a impugnante ao considerar que empregados e contribuintes individuais se equiparam, uma vez que de acordo com o que se observa no art. 12, incisos "I" e "V" da Lei 8.212/91, a legislação os trata de forma distinta.

20. Por sua vez, tanto os valores, que por força de lei devem ser excluídos da base de incidência da contribuição previdenciária, quanto os beneficiados pela citada remuneração, foram, expressamente, definidos, como se verifica na letra "m" do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, acima citada, o que não invalida a disposição da impugnante de fornecer tal benefício a seus diretores, segurados contribuintes individuais, desde que tal rubrica componha a base de incidência da contribuição previdenciária.

Pois bem. Sobre este ponto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme visto anteriormente, o rol previsto no art. 28, da Lei nº 8.212/91, não é taxativo, eis que, a análise da incidência sobre o auxílio moradia deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário, e, da mesma forma, seguem os arts. 22 e 28, da Lei nº 8.212/91. A propósito, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado.

Contudo, no caso dos autos, entendo que o auxílio moradia, concedido aos diretores, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, eis que, pela análise da documentação constante nos autos, vislumbro que as verbas são pagas com habitualidade, em valores que se repetem, representando verdadeiro ganho indireto.

Em que pese a previsão contida no documento "Deliberação nº 006/2002" (e-fl. 307), as planilhas elaboradas pela fiscalização com o levantamento dos valores, revelam que se trata, portanto, de utilidade fornecida pelo trabalho, possuindo nítida natureza de salário indireto

(salário-utilidade), motivo pelo qual deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. A propósito, em situações análogas, a jurisprudência deste Conselho tem decidido no mesmo sentido:

**SALÁRIO INDIRETO - ALUGUEL PARA EMPREGADOS, DESPESAS DIVERSAS, EXPATRIADOS, REPATRIADOS, INSTALAÇÃO E REPATRIAMENTO.**

O pagamento dos aluguéis, bem como despesas diversas, avençado no presente caso, nada mais representa do que um ganho indireto, cujo custo seria arcado pelo próprio trabalhador caso a empresa não o fizesse.

**(CARF. Acórdão n.º 2401-01155, Rel.ª Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira; data da sessão 24/03/2010)**

**DESPESAS COM MORADIA. SALÁRIO INDIRETO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.**

As despesas de moradia, tais como aluguel, taxa de condomínio, energia elétrica, etc., sofrem incidência das contribuições, quando a empresa não demonstra que o empregado beneficiado foi contratado para trabalhar em local distante de sua residência.

**(CARF. Acórdão n.º 2401-002.873, Rel. Kleber Ferreira De Araujo, data da sessão 24/01/2013)**

**SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA. HABITAÇÃO.**

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. No caso de habitação, a dispensabilidade de seu fornecimento induz à natureza salarial, em harmonia com a Súmula 367 do TST. Pagamento de aluguel em cidades com ampla oferta de imóveis permite a conclusão que tal benefício foi fornecido pelo trabalho e não para o trabalho.

**(CARF. Acórdão n.º 2201-004.568, Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra, data da sessão 06/06/2018)**

E, ainda, nas situações em que a concessão de auxílio moradia foi destinada aos prestadores de serviços, que receberam imóvel para seu uso, a situação fática revela com ainda mais evidência que se trata de uma remuneração indireta, eis que se destina a retribuir os serviços efetivamente prestados, não havendo, portanto, como afastar a imposição tributária.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: a) reconhecer a decadência das competências lançadas até maio/2002; e b) excluir do lançamento as importâncias pagas a título de “abono especial” e “auxílio educação”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 20 do Acórdão n.º 2401-009.084 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11330.000977/2007-96