



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

Processo nº 10166.721424/2009-19
Recurso nº 999999 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.100 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de junho de 2011
Matéria SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO
Recorrente UNIÃO EDUCACIONAL DO PLANALTO CENTRAL UNIPLAC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/12/2004

Ementa: SALÁRIO UTILIDADE – BOLSA DE ESTUDO – INCIDÊNCIA

O valor referente às bolsas de estudos concedidas pela empresa em favor de seus empregados em desacordo com a legislação previdenciária integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Ausência momentânea: Wilson Antonio De Souza Correa

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Consta do Relatório do AI que o débito apurado se refere a contribuições incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas a empregados da notificada ou a seus dependentes, não declaradas em GFIP e considerados pela fiscalização como remuneração indireta.

A autoridade autuante informa que a empresa, em resposta ao TIF 1, informou que não houve critérios na concessão de bolsas de estudo, e concluiu que os valores relativos a bolsas de estudo de curso superior concedidas a empregados e seus dependentes integram o salário de contribuição por não estarem contempladas pela isenção de que trata a legislação.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 03-36.477, da 7ª Turma da DRJ/BSB, (fls. 116), julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 142), alegando, em síntese, que os valores despendidos com bolsas de estudo aos empregados, seus filhos e cônjuges não integram o salário de contribuição por não possuírem caráter de retribuição e em razão de tal benefício não apresentar contrapartida isonômica aos funcionários solteiros e os que não têm filhos.

Observa que as bolsas de estudos concedidas aos filhos e cônjuges dos empregados é uma faculdade do empregador, não representando vantagem para o patrão e nem tão pouco importando em contraprestação de serviços.

Salienta que se persistir a tese da fiscalização de se considerar o valor das bolsas de estudo como salário de contribuição, tal benefício será revogado da norma convencional, que possui cunho social, oferecendo ensino de boa qualidade aos empregados e dependentes, em auxílio às instituições públicas.

Transcreve o art. 458, da CLT, para reforçar seus argumentos de que o valor despendido com a educação não se reveste do caráter de remuneração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que a autuada não nega que tenha fornecido bolsas de estudos a alguns de seus empregados e a seus dependentes.

Ela apenas defende o entendimento de que os valores despendidos com a educação de empregado, de seus cônjuges e filhos, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária por não serem considerados remuneração.

Todavia, a Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

A Lei 8.212/91 consubstanciou o disposto na Constituição Federal, ao estabelecer, no inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91, que salário de contribuição é “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados **a qualquer título**, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, **os ganhos habituais sob a forma de utilidades...**” (grifei).

Portanto, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora ou do empregador em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados base de cálculo da contribuição social, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

Ficou evidenciado no Relatório Fiscal que, no caso dos autos, se trata de custeio de cursos de nível superior, além de gastos com a educação dos filhos e cônjuges dos empregados da recorrente.

Não há dúvidas de que o valor relativo ao pagamento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados não está incluído nas hipóteses de isenção previstas na referida letra “t” do § 9º, art. 28, Lei 8.212/91, compondo, portanto, o salário-de-contribuição.

E, quanto aos empregados, apesar de intimada por meio de TIAD, a empresa não informou, ou demonstrou, que os cursos de nível superior custeados pela recorrente em benefício de seus empregados estariam vinculados às atividades por ela desenvolvidas.

Nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza “salário-utilidade” e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.

A empresa não comprovou que os cursos de graduação pagos aos empregados estariam ligados às suas atividades.

Pelo contrário, ela própria afirma, em seu recurso, que a bolsa concedida é uma faculdade do empregador, que não se traduz em vantagem para o patrão.

Na doutrina, há várias correntes; porém, a que tem maior aplicação determina que a regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário. Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará o salário para todos os efeitos legais. A CF menciona “os ganhos habituais”, ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, sejam eles em dinheiro ou utilidades.

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do empregado ao ter seu Curso Superior ou a educação de seus dependentes custeado por seu empregador em decorrência de seu contrato de trabalho, devendo, portanto, a quantia correspondente sofrer incidência de contribuição previdenciária.

A empresa não demonstrou que o pagamento de tais quantias se trata de fornecimento de meio para que os seus empregados possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

O custeio da educação dos filhos e dos cônjuges dos empregados pela empresa, como também o pagamento do curso superior do empregado pelo empregador representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Esse ganho representa um acréscimo ao salário dos empregados, pois esses teriam que desembolsar a mesma quantia para pagar um curso superior para si próprio ou custear a educação de seu cônjuge e filhos, o que reduzira seus ganhos.

E, segundo o TST: “*toda a vantagem atribuída ao empregado, sem a qual teria que desembolsar numerário para dela usufruir, possui natureza de contraprestação e, portanto, situada no campo das parcelas salariais, ante a onerosidade do contrato de trabalho*” (RR – 4.273/89.5 – DJU 08/11/1991

A recorrente argumenta, ainda, que a CLT excluiu da definição legal de remuneração a parcela referente à educação.

Porém, a doutrina há muito já consagrou a autonomia científica do Direito Previdenciário em face do Direito do Trabalho. O conceito de salário-de-contribuição não se confunde com o conceito de remuneração retirado do Direito Laboral. Segundo Wladimir Novaes Martinez (Comentários à Lei Básica da Previdência Social), *“O conceito previdenciário de salário-de-contribuição não tem de coincidir exatamente com a definição trabalhista de remuneração ou, com mais razão, com a descrição de salário. Para isso é necessário o tipo legal circunscrever o fato gerador, impondo suas condições”*.

Em relação ao argumento de que merece destaque a mais recente redação do art. 458, § 2º, V, da CLT, atribuída pela Lei 10.243/01, que expressamente exclui do conceito de salário *“a educação, em estabelecimento próprio ou de terceiros”*, cumpre observar que o art. 12, da CLT determina que *“Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”*.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio.

O art. 458, § 2º, V, da CLT, com a redação dada pela Lei 10.243/01 não revogou o art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, não pode ser declarado insubsistente o lançamento em virtude da vigência da Lei 10.243/01, ou seja, a partir de 06/2001, que alterou o art. 458, da CLT, pois, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, *“A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”*.

Cumpre esclarecer que a incompatibilidade de normas pertencente a um mesmo ordenamento jurídico e com mesmo âmbito de validade se denomina antinomia e, tradicionalmente, os critérios para solucionar a antinomia são três, o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O da especialidade ocorre entre duas normas, uma geral e uma especial, prevalecendo a específica apenas na parte da lei geral que é incompatível com a especial.

Como explica Norberto Bobbio, no caso de antinomia normativa, havendo conflito entre o critério cronológico e o critério de especialidade, prevalece o último, dotado de maior força – por vezes visto como meta-critério de solução de conflitos.

A razão é simples e foi realçada, com propriedade, por José de Oliveira Ascensão: *“o regime geral não toma em conta as circunstâncias particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial. Por isso não será afetada em razão de o regime geral ter sido modificado”*.

Não são raros os precedentes encontrados na jurisprudência que defendem a subsistência da lei especial anterior, mesmo após o advento de lei geral posterior.

Conforme Vicente Ráo *“se a lei não se declarar absoluta, deve-se inferir que o legislador pretendeu abolir, tão-somente, aquilo que, até então, vigorava como regra e, em consequência, com esta desaparecerão os seus corolários, mas continuarão a subsistir as exceções”*.

Não há, pois, presunção de revogação da lei especial anterior pela subsequente aprovação de lei geral. Muito pelo contrário, adverte Carlos Maximiliano, “*é mister que esse intuito (de revogação) decorra claramente do contexto*”.

Espínola e Espínola Filho seguem a mesma linha e enunciam, a partir de Saredo, a seguinte consideração: “*no silêncio do legislador, deve presumir-se que a lei nova pode conciliar-se com a precedente*”.

Portanto entendo é que a revogação ou modificação de lei geral por especial ou de especial por geral não pode ser tácita, havendo de ser expressa do tipo “*revoga-se o artigo tal, parágrafo tal da lei tal*”.

Cumpra esclarecer, ainda, em relação ao argumento de que a empresa estaria observando Convenção Coletiva de Trabalho, que, ao aplicar a Lei 8.212/91 e cobrar a contribuição devida, a autoridade fiscal não está questionando a validade das convenções coletivas como fonte do direito do trabalho, mesmo porque a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade. Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91.

Vale lembrar que os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). **As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .**” (grifei).

Da mesma forma, discordo da afirmação feita pela recorrente de que, se persistir a tese da fiscalização de se considerar o valor das bolsas de estudo como salário de contribuição, tal benefício será revogado da norma convencional, que possui cunho social, oferecendo ensino de boa qualidade aos empregados e dependentes, em auxílio às instituições públicas.

Cumpra observar que a contribuição previdenciária apenas incide sobre os valores relativos ao custeio da educação dos empregados quando pagos em desacordo com os mandamentos legais, ou seja, quando concedidos sem que sejam cumpridos os requisitos legais para sua isenção.

Ao contrário do que entende a recorrente, acredito que o procedimento fiscal tem um importante papel para a sociedade como um todo, pois desestimula as empresas de substituírem o salário de seus empregados por verbas não salariais na tentativa de recolher menos contribuição social e protege o trabalhador que, ao se aposentar ou ao usufruir de algum outro benefício previdenciário, terão esses valores computados no cálculo desse benefício.

O ideal seria a empresa pagar um salário justo a seus empregados, de forma que eles pudessem arcar com o custo de sua própria educação e a de seus dependentes e ter

Processo nº 10166.721424/2009-19
Acórdão n.º **2301-002.100**

S2-C3T1
Fl. 4

todos os valores recebidos a título de salário computados no cálculo dos benefícios previdenciários

E se a fiscalização não fosse diligente e não cobrasse tal exação, seria injusta com outros empresários do ramo, que pagam salários diretos e ainda cumprem com suas obrigações fiscais.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS em 05/07/2011 15:04:55.

Documento autenticado digitalmente por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS em 05/07/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 01/08/2011 e BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS em 05/07/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0919.15203.X5PZ

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
B02B6027EB4EC9978F43CDAFAFEC215975BDF442**