



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

Processo nº 10283.720090/2013-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.029 – 2ª Turma
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria AUXÍLIO-EDUCAÇÃO - NÍVEL SUPERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓS GRADUAÇÃO

Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação), podem ser considerados como Curso de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da Lei 8.212/91 desde que não exista nenhum outro descumprimento legal imputado pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator) e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. 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)
Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente processo teve início com a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) relativamente a Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações dos empregados, contribuições para o SAT/RAT, bem como as contribuições destinadas às terceiras entidades, apuradas sobre o salário indireto pago pela empresa aos empregados a título de auxílio educação.

A Contribuinte apresentou impugnação a qual foi julgada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis – DRJ/FNS, que considerou procedentes os lançamentos (e-fls. 2.673 a 2.683).

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário o qual foi julgado na seção de 14/04/2014 da 3ª Turma Especial, da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que proferiu o Acórdão nº 2803-003.195, de e-fls. 2.743 a 2.748, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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. Recurso Voluntário Provido

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/04/2014 (Despacho de Encaminhamento, e-fls. 2.749) que, em 20/05/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.783), interpôs o Recurso Especial de Divergência de e-fls. 2.750 a 2.753.

O Recurso visa rediscutir **a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos feitos a título de auxílio-educação.**

Em despacho de admissibilidade de e-fls. 2.789 a 2.793 o Presidente da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Em suas razões, a Fazenda Nacional alega, em síntese, que a melhor exegese é a abraçada pelo acórdão paradigma, segundo o qual, tratando-se de isenção, deve-se acolher a interpretação mais restritiva, excluindo-se da isenção as bolsas de nível superior.

A Contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 2803-003.195, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 06/07/2016 (Termo de Abertura de Documento, e-fls. 2.797) e, em 20/07/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, e-fls. 2.834, apresentou as Contrarrazões de e-fls. 2.800 a 2.833 na qual alega, em síntese,

- que o acórdão paradigma foi proferido há nove anos e destoa da jurisprudência posterior, que lhe é favorável;

- que as razões apresentadas no paradigma para justificar a manutenção do auto de infração não se sustentam;

- que nesse julgamento, a redação do artigo 28, alínea *t*, § 9º da Lei nº 8.212/1991, foi analisada considerando o artigo 111, do Código Tributário Nacional, concluindo-se que a questão da isenção exige do julgador um crivo objetivo, com base em disposição literal da lei, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições e requisitos que não decorrem do texto legal;

- que, com base na interpretação literal, exigida pelo artigo 111, do Código Tributário Nacional, para as hipóteses de isenção, o exame cuidadoso do artigo 28, alínea *t*, § 9º da Lei nº 8.212/1991, com redação vigente no exercício de 2009, não é possível retirar desse campo isentivo o curso superior que é por sua própria natureza curso de capacitação e qualificação profissional;

- que a Constituição Federal estabeleceu a educação pública como direito de todos, atribuindo ao Estado o dever de prestá-la de forma gratuita, assegurada sempre garantia do padrão de qualidade em todos os níveis, desde a educação infantil até a educação superior e que, ao onerar o empregador com a cobrança indevida da contribuição previdenciária e multa sobre o auxílio-educação de nível superior, discrimina o profissional que exerce atividade intelectual, em detrimento do artigo 7º, inciso XXXII, da Magna Carta, que proíbe a distinção entre trabalho manual, técnico e intelectual entre os profissionais;

- que a Fazenda Nacional, em detrimento dos fundamentos e dos objetivos da Constituição Federal, bem como das garantias asseguradas ao cidadão pela própria Magna Carta, exige do empregador, que assumiu uma obrigação constitucional do Estado e cumpre a sua função social, a contribuição previdenciária sobre o auxílio educação, fornecido aos seus empregados para custear o curso superior, aplicando-lhe, ainda, multa de 75%;

- que o legislador trabalhista, em consonância com os fundamentos e objetivos da Constituição Federal, desvinculou as utilidades fornecidas pelo empregador para a

educação do seu colaborador, sem exceção, **abarcando todos os níveis de ensino**, compreendendo os valores da matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

- que o Tribunal Superior do Trabalho, por ocasião do julgamento do Recurso de Revista nº 184.900-08.199.5.01.0065, ratificou que o artigo 205, da Constituição Federal de 1988, é taxativo ao dizer que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser implementada com a colaboração de toda a sociedade, incluindo-se aí o empregador. Nesse contexto, quando o empregador fornece o auxílio-educação aos seus colaboradores, não remunera o trabalho, mas cumpre a sua função social atribuída constitucionalmente;

- que é inaceitável onerar a empresa que, ante a notória má qualidade do ensino público disponibilizado para os cidadãos, supre a deficiência do Estado, cumpre sua função social e fornece aos seus colaboradores acesso a educação do ensino superior;

- que, nesse mesmo sentido, a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho, por ocasião do julgamento do Recurso de Revista nº 184.400-04.1999.5.01.0012, ratificou que a Constituição Federal de 1988 informa que a educação é direito de todos e dever do Estado e de toda a sociedade, inclusive do empregador;

- que a legislação previdenciária não pode determinar a inclusão de verba que a legislação especializada expressamente exclui do conceito de salário. Por disposição expressa da lei trabalhista, o auxílio-educação, para todos os níveis de ensino, não tem natureza salarial, não sendo destinado a retribuir o trabalho, razão pela qual não pode ser onerado pela contribuição previdenciária sobre a remuneração do empregado, nem pelo RAT, tampouco por aquelas contribuições destinadas ao FNDE, ao INCRA e ao SEBRAE;

- que o artigo 22, inciso I, da Lei no 8.212/1991, elegeu a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título (...) destinadas a retribuir o trabalho;

- que a lei autoriza a incidência da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas ou creditadas ao colaborador destinadas a retribuir o trabalho prestado, porém, **o auxílio-educação** fornecido pelo empregador não visa retribuir o trabalho, mas, sim, colaborar para o aprimoramento do profissional, razão pela qual, não integra a base de cálculo da contribuição prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991;

- que a Primeira e a Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, que tratam de matéria previdenciária, pacificaram entendimento no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação do empregado, é verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho, não integrando a base de cálculo para a contribuição previdenciária porque não retribui o trabalho efetivo, conforme se infere das ementas dos seus respectivos julgados;

- que a cobrança da contribuição previdenciária sobre o auxílio-educação de nível superior é ilegal, não tendo respaldo na Lei nº 8.212/1991, que autoriza a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o total das remunerações destinadas a retribuir o trabalho;

- que o auxílio educação pago pela empresa ao seu colaborador não visa retribuir o trabalho, mas, sim, capacitá-lo e qualificá-lo para melhor exercer a sua função laboral, não representando contraprestação pelo trabalho prestado pelo trabalhador, não

sujeitando à incidência da contribuição previdenciária, conforme se infere da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça;

- que o pressuposto exigido pela lei para se considerar salário-de-contribuição do empregado sujeito à contribuição previdenciária é que a remuneração seja percebida pelo colaborador a título de retribuição pelo trabalho prestado ou posto à disposição do empregador;

- que os artigos 22, inciso I, e 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, ratificam a necessidade do caráter retributivo da verba para fim de incorporação na base de cálculo da contribuição previdenciária tanto para o empregador, quanto para o empregado;

- que o auxílio-educação fornecido pela empresa aos seus colaboradores não é salário por disposição expressa do artigo 458, § 2º, inciso II, da Consolidação das Leis do Trabalho, tampouco visa retribuir o trabalho prestado pelo empregado;

- que tal verba obviamente não integra o conceito de salário-de-contribuição para o fim de incidência de contribuição previdenciária prevista no artigo 28, da Lei nº 8.212/1991, que condiciona tal enquadramento à remuneração recebida pelo empregado em função da retribuição do trabalho prestado pelo colaborador, circunstância que ratifica a ilegalidade dos débitos constantes dos autos de infração mencionados neste recurso;

- que o artigo 28, inciso I, § 9º, alínea *t*, dessa lei, vigente no exercício de 2009, excluiu o valor relativo a plano educacional que visa à educação básica, nos termos do artigo 21, da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, sem limitar o nível do ensino;

- que, além da educação básica, estariam desonerados da contribuição previdenciária os valores pagos aos empregados para o custeio dos cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não importando para a formação de tecnólogos ou bacharéis se o curso é de nível médio ou superior;

- que a referida norma legal, vigente no exercício de 2009, exclui do campo da incidência da contribuição previdenciária os valores pagos pelo empregador ao seu colaborador que participa *de cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa*, incluindo aí aqueles de educação superior que tenham como finalidade formar diplomados aptos para a inserção em setores profissionais, com título de bacharelado, bem como aqueles de educação superior visando à formação do tecnólogo;

- que numa análise literal, ou sistemática, desse artigo de lei, não é possível excluir os cursos superiores regulares da condição *de cursos capacitação e a qualificação profissional*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O Recurso foi interposto tempestivamente e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, conforme se extrai do relatório fiscal à e-fl. 1.461, o lançamento alcança “pagamentos não declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP, aos segurados empregados, em reembolso de parte das mensalidades de cursos de ensino superior, a título de auxílio-educação.”

A questão a ser decidida é se o reembolso pela empresa aos empregados, a título de auxílio-educação, de parte do valor das mensalidades de cursos de ensino superior frequentados por estes integram ou não o salário-de-contribuição.

Registre-se, de início, que, a teor do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, integra o salário-de-contribuição do empregado e trabalhador avulso a totalidade das remunerações destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Confira-se:

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sente

Embora esse conceito comporte exceções, é a própria Lei nº 8.212, de 1991, no mesmo art. 28, que define as parcelas passíveis de serem excluídas do conceito de salário-de-contribuição. Sobre a matéria em discussão, o art. 28, § 9º, “t” da lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, em vigor na data dos fatos, assim dispunha:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos

os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Como se vê, pela alínea ‘t’, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a curios de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

No caso presente, conforme consta do Relatório Fiscal, os valores informados a título de auxílio-educação correspondem a ressarcimentos de mensalidades de cursos de ensino superior. Portanto, de plano, não se enquadram na categoria de “planos educacionais que visem à educação básica”, assim definida pelo art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Quanto a serem cursos de capacitação, a mesma Lei nº 9.394, de 1996, nos artigos 36-A a 36-D, com redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008, disciplina os ensino técnico de nível médio, e o art. 39, a educação profissional de nível superior. Confira-se:

Art. 36-A. Sem prejuízo do disposto na Seção IV deste Capítulo, o ensino médio, atendida a formação geral do educando, poderá prepará-lo para o exercício de profissões técnicas. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A preparação geral para o trabalho e, facultativamente, a habilitação profissional poderão ser desenvolvidas nos próprios estabelecimentos de ensino médio ou em cooperação com instituições especializadas em educação profissional. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-B. A educação profissional técnica de nível médio será desenvolvida nas seguintes formas: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - articulada com o ensino médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - subsequente, em cursos destinados a quem já tenha concluído o ensino médio. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A educação profissional técnica de nível médio deverá observar: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - os objetivos e definições contidos nas diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - as normas complementares dos respectivos sistemas de ensino; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III - as exigências de cada instituição de ensino, nos termos de seu projeto pedagógico. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-C. A educação profissional técnica de nível médio articulada, prevista no inciso I do caput do art. 36-B desta Lei, será desenvolvida de forma: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - integrada, oferecida somente a quem já tenha concluído o ensino fundamental, sendo o curso planejado de modo a conduzir o aluno à habilitação profissional técnica de nível médio, na mesma instituição de ensino, efetuando-se matrícula única para cada aluno; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - concomitante, oferecida a quem ingresse no ensino médio ou já o esteja cursando, efetuando-se matrículas distintas para cada curso, e podendo ocorrer: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

a) na mesma instituição de ensino, aproveitando-se as oportunidades educacionais disponíveis; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

b) em instituições de ensino distintas, aproveitando-se as oportunidades educacionais disponíveis; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

c) em instituições de ensino distintas, mediante convênios de intercomplementaridade, visando ao planejamento e ao desenvolvimento de projeto pedagógico unificado. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-D. Os diplomas de cursos de educação profissional técnica de nível médio, quando registrados, terão validade nacional e habilitarão ao prosseguimento de estudos na educação superior. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. Os cursos de educação profissional técnica de nível médio, nas formas articulada concomitante e subsequente, quando estruturados e organizados em etapas com terminalidade, possibilitarão a obtenção de certificados de qualificação para o trabalho após a conclusão, com aproveitamento, de cada etapa que caracterize uma qualificação para o trabalho. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II – de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 3o Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Esses cursos de educação profissional e técnico de graduação e pós-graduação, referidos no art. 39, § 2º, III, da Lei nº 9.394, de 1996, não se confundem com os cursos superiores em geral, que estão disciplinados nos artigos 43 a 57 da mesma lei. Integram uma categoria à parte, segundo a própria lei, que os define como cursos especiais com conteúdo prático e direcionados para o conhecimento técnico especializado.

E como se não bastasse isso, a alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, além de exigir que se trate de curso de capacitação profissional, exigem que estes “sejam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”, o que requer que os tais cursos sejam restritos a determinadas áreas, o que, em momento algum foi demonstrado.

O acórdão recorrido, acolhendo alegação do Contribuinte, adotou como razão de decidir o fato de o art. nº 458, § 2º, II do Decreto-Lei nº 5.452, de 1.943 (CLT) excluir da definição de salários as utilidades concedidas pelo empregador relacionadas a educação. Eis o referido dispositivo:

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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

De fato, é inequívoco que o referido dispositivo exclui os gastos com empregados no custeio de educação do conceito de salário. Porém, não exclui, e nem poderia fazê-lo, do conceito de salário-de-contribuição. O art. 28, da Lei nº 8.212, ao definir as verbas que integram o salário-de-contribuição não restringiu estas ao conceito de salário. Ademais, como vimos, cuidou de delimitar os gastos com educação passíveis de serem excluídos do salário-de-contribuição.

Assim, não há nenhuma contradição entre o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 e o art. 458, § 2, II da CLT.

Quanto às alegações do contribuinte de que a Constituição da República reconhece a educação como um direito de todos e dever do Estado, não vislumbro a relação entre este ponto e a matéria em discussão. Trata-se aqui de definição das base de incidência das contribuições para o custeio da previdência social, também com *status* constitucional e definida em lei, que delimitou, de forma inequívoca, os gastos com educação dos empregados passíveis de serem excluídos do conceito de salário-de-contribuição.

Nessas condições, os valores pagos aos empregados a título de ressarcimento de mensalidades de cursos superiores não preenchem os requisitos necessários para que sejam excluídos do conceito de salário-de-contribuição.

Diante do exposto, CONHEÇO e DOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pela FAZENDA NACIONAL.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designada

Peço licença ao ilustre conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa para divergir do seu entendimento quanto a possibilidade de exclusão da tributação sobre Bolsas de estudo em nível superior, na forma como encontra-se fundamentado no presente lançamento fiscal.

Concessão de Bolsa de Estudo em Nível Superior aos Empregados

Quanto a concessão de bolsa de estudos nível superior aos empregados, na forma como concedida e descrita no relatório fiscal da infração, fls. 120/128, constituírem, de forma objetiva, salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente (PGFN).

Porém, antes mesmos de passar ao ponto que, no meu entender, ensejou a negativa de provimento ao recurso da Fazenda Nacional, passo a esclarecer como interpreto os dispositivos em relação ao fornecimento de educação aos empregados constituírem ou não salário de contribuição, bem como relacionar esse entendimento ao presente lançamento.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro

de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo ser possível a interpretação para que o benefício não constitua salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Assim, primeiramente, ao contrário do trazido no acórdão recorrido, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, mais especificamente o art. 458, §2º da CLT, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária que restringe a sua exclusão do conceito de salário de contribuição.

O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, realmente assim encontra-se disposto:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º da lei 8212/90, quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente à lei 8212/91, o que autorizaria sua aplicação para definição da exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelos argumentos abaixo expostos:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, 't' da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT. Porém, assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário de contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considerar infração, determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa

retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA DE ESTUDOS EM DESCONFORMIDADE COM A LEI 8212/91, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquirilas.

As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas "PARA" o trabalho, e como tal estariam excluídas do conceito de salário de contribuição. Na verdade, a acepção "para o trabalho" alcança utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, moradia quando condição indispensável para o desempenho profissional, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, que muitas vezes não poderiam ter acesso com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, I e §9º. "t" da lei 8212/91.

Enfrentadas as questões pertinentes a qual legislação e, por conseguinte, exigências legais devem ser atendidas para que a bolsa de estudos esteja excluída do conceito de salário de contribuição, vale ressaltar que discordo do voto do relator, especificamente, sobre a possibilidade de considerar a concessão de bolsa de estudos de nível superior, ou mesmo em nível de pós graduação como excluídos na previsão legal esculpida no art. 28, §9º, "t". senão vejamos novamente o texto legal:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

Ao meu entender, quando o legislador descreve: "e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo", acabou por abrir a possibilidade de se interpretar que, os curso de graduação e pós graduação, quando considerados como forma de capacitação profissional, ou seja, desde que vinculados as atividade da empresa, podem estar abrangidos na regra de exclusão prevista na lei.

Note-se que, embora a fiscalização tenha descrito em seu relatório fiscal as exigências legais, focou a atribuição de caráter salarial apenas no fato de interpretar que o legislador não abarcou cursos de nível superior dentro da exigência legal. Vejamos o trecho que traduz tal conclusão:

Pelo exposto, resta demonstrado que a educação superior de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, em vista da clara identificação dos diversos níveis e modalidades de educação, bem como as características estabelecidas nesta Lei, não é tida como curso de capacitação e qualificação profissional, entendimento reforçado pela nova redação da Lei nº 9.394/96, promovida pela Lei nº 11.741/08, que apontou o que constitui educação profissional de nível superior, no Capítulo III, deixando de fora os demais cursos superiores então tratados no Capítulo IV.

Nestas condições os gastos relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, Lei nº 9.394/96, dispendidos pelo sujeito passivo, estão fora do alcance da isenção prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de

1991 e, portanto, integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ou seja, no entender do auditor, os cursos de nível superior não estão abrangidos na exclusão legal. Ressalte-se que, não identifiquei no relatório fiscal, qualquer descumprimento em relação a não correlação dos cursos com a atividade exercida pelo empregado, nem tampouco que não era estendido a todos.

Seguindo essa mesma linha, o acórdão recorrido descreveu que o requisito de "ser extensível a todos" não restou descumprido, senão vejamos: *"Ademais, verifica-se nos autos que a empresa forneceu aos seus colaboradores, no exercício de 2009, sem distinção, o programa de assistência educacional, nos níveis de graduação, pós graduação e MBA, visando proporcionar condições para que os profissionais por ela contratados pudessem ampliar seus conhecimentos em sua área de atuação."*

Dessa forma, como a única imputação, por parte da autoridade fiscal, para não aplicação da exclusão prevista no art. 28, §9º, "t" à concessão de bolsas de nível superior no presente lançamento, foi tratar-se de nível superior, não posso cancelar seu procedimento, já que não fez qualquer referência ao descumprimento da exigência "não extensível a totalidade de empregados", que no meu entender, encontrava-se perfeitamente vigente à época dos fatos geradores.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto ao reestabelecimento do lançamento em relação às BOLSAS de ESTUDO .

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.