



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

Processo nº 10580.724107/2009-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.900 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AUXÍLIO-EDUCAÇÃO
Recorrente PORTINARI EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

Os valores relativos ao plano educacional oferecido aos segurados e seus dependentes não integram o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal de 06/08/2009 por não inclusão em folhas de pagamento do auxílio-educação pago aos dependentes de segurados empregados por empresa que atua na atividade de ensino. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração, deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a todos os segurados a seu serviço, de acordo com a legislação da Receita Federal do Brasil.

BOLSA DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

As hipóteses de não incidência de contribuição sociais destinadas à Seguridade Social sobre os pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenha relação jurídica laboral estão definidas no art. 28, parágrafo 9º, da Lei 8.212, de 1991, não se incluindo entre estas as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

O relatório fiscal traz também a informação de que há previsão do benefício para os segurados da área pedagógica, mas não para os demais beneficiários.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

Depois de se qualificar, discorrer a respeito dos fatos que motivaram o lançamento, o contribuinte afirma que descabe a multa aplicada em razão da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as bolsas de estudo concedidas a dependentes dos seus empregados, onde transcreve o art. 32, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 195 e 201 da Constituição Federal. Prossegue discorrendo a respeito de salário-de-contribuição (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991) e afirmando que a autuação perpetrada não tem qualquer possibilidade de prosperar, uma vez que não há que se falar em incidência das contribuições previdenciárias em decorrência das bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos seus empregados, que ela nunca esteve obrigada a informar esta suposta remuneração indireta nas folhas de pagamento, visto que não há ganho obtido pelos segurados; ainda que se tratassem de ganhos, não seriam eles habituais, impedindo, da mesma forma, a concretização da regra matriz de incidência tributária.

Alegando inoccorrência de ganho para seus empregados, o contribuinte, discorrendo a respeito de fato gerador de contribuições sociais sob julgamento, afirma que os mencionados segurados não tiveram ganho financeiro, e que o mencionado ganho indireto foi do Estado, visto ter deixado de arcar com a educação destes alunos na rede pública de ensino.

Prossegue discorrendo a respeito de responsáveis legais pela educação escolar.

Continuando seu arrazoado, a empresa questiona inexistência do requisito da habitualidade (indispensável para que pudessem integrar o salário-de-contribuição) nas concessões de bolsas de estudo aos dependentes de seus empregados (ressaltando que a regra matriz tributária ora tratada não fala, em momento algum, em incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social sobre ganhos auferidos de forma eventual e/ou transitória).

Prossegue discorrendo a respeito de jurisprudências e do art. 458 da CLT.

Afirma que, de acordo com a autoridade fiscal, a lista trazida pelo parágrafo 9º do artigo 28, da Lei 8.212, de 24/07/1991, é exaustiva, e a alínea "t" engloba apenas os gastos com a educação dos empregados, não admitindo interpretação extensiva para os dependentes destes, por se tratar de uma norma isentiva que, conforme dispõe o artigo 111, inciso II, do CTN, deve ser interpretada de forma literal (prossegue citando e transcrevendo doutrina a respeito deste tema).

Transcreve jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região pela não incidência da contribuição sociais destinadas à Seguridade Social sobre os valores relativos às bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração sob julgamento, tendo em vista:

- não incidência das contribuições sociais questionadas, seja porque as referidas bolsas de estudo não representam um ganho para os seus empregados, como porque, ainda que se entendesse tratarem-se de ganhos, não podem eles ser considerados habituais;*
- admitindo-se a remota possibilidade de se entender pela incidência, as operações ora questionadas estariam abarcadas pela isenção prevista no artigo 28, parágrafo 9º, "t" da Lei nº 8.212, de 1991.*

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade dos recursos, passo ao exame.

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via,
com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo
sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios
referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de
2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, rejeitam-se as preliminares suscitadas.

No mérito

Auxílio Educação

A motivação do lançamento cinge-se à incidência sobre o auxílio-educação quando o segurado empregado é o beneficiário indireto, uma vez que são os seus dependentes que recebem da própria recorrente o serviço de ensino na forma de concessão de bolsa. Não se discute a disponibilidade do benefício a todos os segurados e dirigentes e nem o grau de escolaridade ou outra característica. Portanto, o caso aqui é de estabelecimento de ensino que concede aos seus funcionários e respectivos dependentes bolsas de ensino, sendo o lançamento relativo apenas aos dependentes. Entende a fiscalização que, ao contrário do benefício oferecido aos próprios segurados, quando o beneficiário é o dependente a empresa não teria nenhum ganho com isso.

A regra do benefício é prevista no artigo 28 da Lei nº 8.212/91 e no §2º do artigo 458 da CLT:

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;

...

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:***

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

***II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;** (g.n.)*

Sendo que na regra atual do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, redação da Lei nº 12.513, de 2011, a extensão do benefício aos dependentes passou a ser expressa e não mais se exigiu que o benefício fosse oferecido à totalidade dos segurados e dirigentes:

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, 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)

Sempre se discutiu qual regra prevaleceria, a do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, pelo critério da especialidade, ou a do §2º do artigo 458 da CLT, por ser esta posterior àquela. Acredito que agora esteja superada a divergência. A nova regra na Lei nº 8.212/91 prevalece por ambos os critérios. Entendo que a nova regra também promove interpretação autêntica acerca da isenção do benefício.

Afora os cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa que oferecem ganho direto às empresas na forma de desenvolvimento e aperfeiçoamento de sua mão-de-obra, todo e qualquer contribuição com o desenvolvimento do empregado oferece algum ganho às empresas, mesmo que indiretamente. É somente para os cursos mais especializados se exige a vinculação com as atividades da empresa.

Não acredito que seja essa a finalidade do benefício, mesmo porque sempre se enfatizou, e ainda é assim, a educação básica, que é o grau mínimo de escolaridade para a cidadania. Para mim, o que se deseja com a isenção nada mais é do que o atendimento do direito social à educação. Espera-se que a sociedade e a família também contribuam para o desenvolvimento da educação.

Vê-se que na Constituição Federal estão as finalidades: desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da

sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

No momento que a educação não tenha como finalidade apenas a qualificação para o trabalho, não vejo diferença para o cumprimento do dever constitucional o oferecimento do benefício também aos dependentes econômicos do segurado, mesmo porque nessa condição os dependentes necessitam que seus estudos sejam custeados pela família. A nova regra oferece uma interpretação autêntica que prestigia esse entendimento.

É de todo justo que sejam aqui transcritos trechos do brilhante voto proferido pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo:

*No caso em tela, os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive **não exigiu** mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes (requisito ii). Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

...

Fica consignado ainda que há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo que o auxílio-educação 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, conforme transcrição abaixo.

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. 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. 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013).

...

Nesse passo, de acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

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:

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (g.n.)

...

Diante desse contexto fático e jurídico, entende-se que os valores apurados no “levantamento UED - Utilidade Educação” devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, eis que o auxílio-educação, concedido pela Recorrente aos segurados empregados, constitui investimento na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado como salário utilidade. Esse entendimento está consubstanciado na regra prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011, c/c as regras do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, e do art. 112, incisos I e II, ambos do Código Tributário Nacional (CTN); bem como está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

(Acórdão CARF nº 2402-003.847, de 20/11/2013)

Assim, voto pelo provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA