



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

Processo n° 13888.002148/2009-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-002.212 – 3ª Turma Especial
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria TERCEIROS. SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO.
Recorrente CENTRO EDUCACIONAL CULTURAL PIRACICABA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2008

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização, a arrecadação e a cobrança das contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, na forma da legislação em vigor.

São devidas contribuições sociais destinadas a Terceiros a cargo da empresa sobre as remunerações dos segurados que lhes prestam serviços.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO A DEPENDENTE.

Integra o salário-de-contribuição do segurado o valor pago pela empresa a título de bolsa de estudo a dependente.

SALÁRIO-EDUCAÇÃO.

O Supremo Tribunal Federal - STF declarou que a contribuição social do salário-educação é legal e constitucional.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Amilcar Barca Teixeira Junior, Eduardo de Oliveira e Gustavo Vettorato. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Eduardo de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Processo nº 13888.002148/2009-39
Acórdão n.º **2803-002.212**

S2-TE03
Fl. 399

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Natanael Vieira dos Santos, Amílcar Barca Teixeira Junior.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto-de-Infração de obrigação principal — AI/DEBCAD 37.231.825-8 constituído contra a empresa acima identificada, relativo às contribuições devidas as outras entidades ou fundos (Terceiros), quais sejam SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE, atinentes às parcelas devidas pela empresa em razão da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

Segundo o relato fiscal, a empresa deixou de oferecer à tributação parcelas atinentes às bolsas de estudo concedidas pelo contribuinte aos dependentes dos segurados empregados (professores e auxiliares), bem como, de dependentes da sócia e gerente da Escola.

O crédito tributário firmou-se pelos valores das mensalidades concedidas a título de bolsa de estudo e consideradas como remuneração indireta, integrando assim a base de cálculo das contribuições devidas a “Terceiros” conforme planilhas I e II anexas ao Relatório Fiscal.

DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, apresentando impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento fiscal.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão, em 31/05/2010, fl. 340, inconformado interpôs recurso voluntário, alegando em síntese:

- a decadência pela regra do parágrafo 4º do art. 150 do CTN;
- a base de cálculo para contribuição previdência é tão somente a remuneração pelo funcionário percebido, ou seja, o seu salário, conforme texto constitucional;
- as bolsas de estudos concedidos pelo empregador aos empregados e seus dependentes não integram o salário, face ao que dispõe o artigo 458, §2º, II, da Consolidação das Leis do Trabalho;
- as bolsas de estudos concedidas pela recorrente aos dependentes dos funcionários não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários. Anexa aos autos jurisprudência sobre o assunto;
- a norma instituidora do salário-educação (art. 3º, inciso I do Decreto -Lei 1.422/75), que se encontra plenamente em vigor, garante a isenção tributária e dispensa do dever legal de pagamento da contribuição social as instituições de ensino que mantêm

programa de bolsa de estudo aos seus empregados e dependentes. A recorrente faz jus, de pleno direito, a isenção deferida em lei, pois oferece a seus funcionários e seus respectivos filhos, programas de bolsas de estudo para a educação básica;

- uma vez tendo a recorrente optado pelo modelo de concessão de educação direta, fica imune ao pagamento do tributo contribuição social;

- por fim, requer a nulidade do lançamento fiscal.

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, fls. 396/397, e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual passo a analisá-lo.

DA DECADÊNCIA

Não há recolhimento prévio pelo contribuinte para a rubrica “Terceiros”, como mencionado na decisão de primeira instância, fl. 330:

Ocorre que, conforme consultas aos sistemas informatizados internos anexadas aos autos por esta Relatoria, as guias de recolhimento não possuem valores destinados para as outras entidades ou fundos, não autorizando a aplicação da hipótese do lançamento por homologação, vez que os recolhimentos não foram antecipados. Sendo assim, rege-se a matéria pela regra geral do artigo 173 do CTN, não se encontrando decaídas as contribuições no período vertente.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso em concreto, trata-se de lançamento fiscal, período de 01/2004 a 05/2008, não declarado em GFIP e sem registro de recolhimento prévio para as rubricas constantes dos levantamentos apurados (Terceiros), conforme DAD – Discriminativo Analítico de Débito, fls. 6 a 14, e informação da decisão recorrida. Destarte, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN. O contribuinte foi cientificado da notificação fiscal em 06/07/2009, fl. 2 dos autos digitalizados.

REGRA DO ART. 173, INCISO I DO CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desse modo, a competência mais antiga (01/2004), a contar de 01/01/2005, só estaria decadente em 01/01/2010. A ciência do lançamento fiscal se deu em 06/07/2009. Não há que se falar em decadência do lançamento fiscal, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A DEPENDENTES

Consta do Relatório Fiscal, fls. 33/41, que a atividade principal da empresa consiste na prestação de serviços de cursos de educação infantil e ensino fundamental, ensino do 1º e 2º graus.

A auditoria fiscal informa em Relatório Fiscal, fls. 33/41:

11. Pela análise dos documentos apresentados foi verificado que, entre os diversos tipos de bolsa de estudo concedida pela escola, há aquelas concedidas no percentual de 100% do valor da mensalidade aos dependentes dos empregados (professores e auxiliares), demonstradas no Anexo I deste Relatório Fiscal.

(...)

21. O artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, define o conceito de salário-de-contribuição para o segurado empregado. No § 9º, estabelece as parcelas que não o integram, enumerando-as expressamente. Essa norma tem caráter de isenção e, assim, deve ser interpretada restritamente. A alínea "t", com a redação alterada pela Lei nº 9.711/1998, exclui da incidência de contribuição previdenciária o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21, da Lei nº 9.394/1996, e a cursos de capacitação e de 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.

22. Para que não houvesse incidência da contribuição previdenciária sobre os valores da bolsa de estudo, seria necessário que se satisfizessem as exigências estabelecidas na alínea "t" supramencionada, entre elas, que as bolsas concedidas fossem para custeio da educação do próprio segurado, não para educação de seus dependentes.

23. Dessa maneira, consideramos os valores da bolsa de estudo como salário indireto, com fundamento no artigo 28, inciso I, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/1991, observadas as alterações supervenientes.

Como se pode notar, a discussão é saber se bolsa de estudo concedida pelo contribuinte ao dependente do segurado integra ou não o salário-de-contribuição.

O direito previdenciário é autônomo, possuindo legislação própria, no caso de seu custeio a Lei 8.212/91, acompanhada do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

A remuneração do empregado é a totalidade dos rendimentos auferidos, a qualquer título, durante o mês, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91. As exclusões estão estabelecidas no parágrafo 9º. Quanto a valores a título de “bolsa de estudo paga a filho de empregado/diretor da empresa”, o parágrafo 9º, alínea “t”, disciplina o assunto:

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)

(...)

§ 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 1998).

Nota-se da legislação previdenciária supracitada que o benefício da isenção tributária é concedido apenas para os segurados empregados e dirigentes, e não para seus dependentes.

No mesmo sentido é o entendimento da Primeira e Segunda Turma dos Tribunais Federais – TRF3, que presumem remuneratórios todos os valores recebidos pelo empregado, para incidência da contribuição social, devendo o empregador fazer prova em contrário.

A Constituição não faz referência apenas à folha de salários, mas também aos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (art. 195, I, "a").

A concessão de bolsas de estudos aos filhos dos funcionários é uma retribuição pelo trabalho, um acréscimo no salário do empregado, tido como indireto, classificado como utilidade, vantagem.

Tais bolsas não se refletem em um melhor treinamento ou aperfeiçoamento dos empregados, não podendo ser equiparados às bolsas concedidas aos próprios trabalhadores.

Assim, configurado o pagamento do benefício habitual sob a forma de utilidade, enquanto houver relação de trabalho/serviço e utilização de curso, é devida a contribuição à Seguridade Social.

O que o Superior Tribunal de Justiça prestigia para fins de tributação é o investimento feito pela empresa na qualificação dos seus empregados, e não a formação educacional dos dependentes dos empregados/dirigentes, como quer a recorrente. São os transcritos dos julgados:

Processo AC 199961100042724AC - APELAÇÃO CÍVEL – 1459344 , **Relator(a)** JUIZ HENRIQUE HERKENHOFF , **Sigla do órgão** TRF3 , **Órgão julgador** SEGUNDA TURMA , **Fonte** DJF3 CJI DATA:06/05/2010 PÁGINA: 169

Ementa : PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE BOLSA DE ESTUDOS PAGA A FILHOS DE EMPREGADOS DA EMBARGANTE. 1. Sendo a regra geral que os pagamentos feitos pelo empregador tenham em vista a prestação laboral, e ademais porquanto ele e o empregado não têm disposição quantos aos efeitos tributários da relação empregatícia, presumem-se remuneratórios, para incidência da contribuição social, todos os valores recebidos pelo empregado, devendo o empregador fazer prova em contrário. 2. A concessão de bolsas de estudos aos filhos dos funcionários é uma retribuição pelo trabalho, um acréscimo no salário do empregado, tido como indireto, classificado como utilidade. Tais bolsas não se refletem em um melhor treinamento ou aperfeiçoamento dos empregados, não podendo ser equiparados às bolsas concedidas aos próprios trabalhadores. 3. Assim, configurado o pagamento do benefício habitual sob a forma de utilidade, devida a contribuição à Seguridade Social sobre as bolsas de estudos concedidas aos filhos dos empregados da executada. 4. Agravo a que se nega provimento.

Data da Decisão 27/04/2010 , **Data da Publicação** 06/05/2010

Processo AG 200503000891698AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 252909 , **Relator(a)** JUIZ JOHONSOM DI SALVO , **Sigla do órgão** TRF3 , **Órgão julgador** PRIMEIRA TURMA , **Fonte** DJU DATA:12/09/2006 PÁGINA: 190

Ementa : TRIBUTÁRIO- AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DE DECISÃO QUE DEFERIU LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA PARA AFASTAR A EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS VALORES RELATIVOS ÀS BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS PELA EMPRESA IMPETRANTE AOS FILHOS DE SEUS FUNCIONÁRIOS - NÃO APLICABILIDADE AO CASO DAS EXCLUDENTES DE SALÁRIO-DE-

CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS NO PARÁGRAFO 9º DO ARTIGO 28 DA LEI Nº 8.212/91 - AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO NA PARTE CONHECIDA. 1. As questões acerca da legitimidade dos sócios da impetrante, bem como da decadência do crédito tributário, não foram abordadas na decisão agravada, pelo que o presente instrumento não deve ser conhecido nessa parte. 2. A Constituição não faz referência apenas à folha de salários, mas também aos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (art. 195, I, "a"). 3. A previsão legal - art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91 - é de que a contribuição social a cargo da empresa incide "sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título", aqui abrangidas outras remunerações que não salário. 4. A concessão de bolsas de estudos aos funcionários, professores e dependentes deste por parte da agravada é, de fato, um meio de retribuição financeira aos seus empregados, uma vez que o recebimento do auxílio faz com que o funcionário evite um gasto a mais em seu orçamento. 5. Havendo concessão, pelo empregador, de utilidades ao seu empregado e desde que isso ocorra com habitualidade, sobre o valor em pecúnia do objeto dessa concessão deve incidir contribuição patronal, já que aquelas utilidades (no caso, "bolsas de estudo" concedidas não apenas a funcionários e professores, mas também a dependentes deles) e seus respectivos valores representam auxílio-financeiro decorrente de relação de emprego. 6. Deve incidir o pagamento de contribuição sobre valores de "bolsas de estudo" - inequívoca ajuda financeira decorrente de relação empregatícia - ainda mais quando decorre de acordo coletivo de trabalho. 7. Os documentos juntados no instrumento, extraídos do Mandado de Segurança originário, mostram que o Instituto Nacional do Seguro Social cobra contribuição patronal sobre valores de "bolsas de estudo" concedidas aos filhos dos empregados da agravada e segurados da Previdência (fls. 186 e seguintes). 8. Não se trata de "plano educacional" que visa à educação básica nem tampouco de curso de capacitação e qualificação profissional do próprio empregado, cogitados no art. 28, § 9º, do PCPS como capítulos que não integram o salário-de-contribuição. 9. Não se trata de auxílio escolar ao próprio empregado e sim da concessão de serviços de escolaridade aos FILHOS dos empregados, ônus assumido em acordo coletivo de trabalho; por isso que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mencionada pela agravante não a favorece. 10. O "auxílio-educação" pago pela empresa que não pode ser tributado pela contribuição patronal é somente aquele pago pelo empregador diretamente a quem presta o ensino ao empregado, ou sob a forma de reembolso, e somente quando reverte no aperfeiçoamento do trabalhador (RESP nº 676.627/PR, 1ª Turma; RESP nº 695.514/PR, 1ª Turma; RESP nº 624.178/PR, etc.). O que o Superior Tribunal de Justiça prestigia para fins de tributação é o investimento feito pela empresa na qualificação dos seus empregados, e não, ao contrário do que supõe a petionária, a formação educacional dos dependentes dos empregados. 11. Agravo de instrumento provido na parte conhecida. Agravo regimental prejudicado.

Data da Decisão 22/08/2006 , **Data da Publicação** 12/09/2006

Assim, a autuação é devida em razão da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores fornecidos pelo empregador a título de bolsa de estudo aos filhos de empregados/dirigentes, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/91, que deve prevalecer sobre as leis trabalhista, inclusive o art. 458, §2º, II, da CLT.

Consta da decisão recorrida, fls. 327/334:

IV— Da contribuição social do salário-educação no que tange ao Salário-Educação, é indubitável que a Lei nº 9.424/96 regulamentou § 5º do artigo 212 da Constituição Federal que, por sua vez, assim dispunha já sob a nova redação outorgada pela Emenda Constitucional nº 14/96, verbis:

(...)

Com efeito constata-se que, a partir da vigência dessa redação, ou seja, a partir de janeiro de 1997, a contribuição do salário-educação passou a ser exigível de todas as empresas sem distinção, bem como deixou de existir a possibilidade da dedução dos valores aplicados pelas empresas no ensino fundamental de seus empregados e dependentes, hipótese prevista tanto no Decreto-Lei nº 1.422/75 quanto na redação original do parágrafo 5º acima transcrito.

(...)

No arremate das alegações do contribuinte cumpre dizer, ainda, que desde a edição da MP nº 1.518 de 19 de setembro de 1996 até sua conversão na Lei nº 9.766/98 encontram-se revogadas as isenções da contribuição social do salário-educação para todas as instituições de ensino particular. (...)

Nota-se da decisão recorrida que a fundamentação legal para a cobrança do salário-educação está em vigor desde a edição da MP 1.518/96. Assim, sua cobrança é legal. Este, também, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF no RE-AgR 366105RE a seguir transcrito:

Processo RE-AgR 366105RE-AgR - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, **Relator(a)** GILMAR MENDES, **Sigla do órgão** STF

Decisão

- A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Carlos Velloso. 2ª Turma, 20.05.2003.

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Salário-educação. Constitucionalidade. Precedentes desta Corte. 3. Alegação de matéria diversa da decidida no aresto paradigma. 4. MP1.518, de 1996. Não violação ao art. 246, da CF. Precedentes. 5. Exigência da contribuição nos termos do Decreto-lei 1.422, de 1975 e legislação posterior.

Constitucionalidade. Precedentes. 6. Agravo regimental a que se nega provimento.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório Fiscal - REFISC; com Discriminativo Analítico do Débito - DAD; as Instruções para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

Manifestei-me neste colegiado em diversas ocasiões no sentido de que a bolsa de estudos para dependentes nem sempre será base de cálculo das contribuições previdenciárias, apesar do que o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/91, tudo a depender do caso concreto.

Nos autos em discussão penso que para se definir se a rubrica é ou não base de cálculo da contribuição necessário se faz estudar o programa de descontos concedidos pela entidade educacional, pois como consta do Acórdão a entidade educacional concede diversos tipos de descontos, observe-se a passagem transcrita e com diz o artigo o artigo 335, da lei 5.869/73, abaixo citado, tenha conhecimento de que é comum a concessão de descontos pelos entes educacionais para diversas situações, tais como pais com vários filhos na mesma escola; alunos com nível de rendimento acima da média; alunos que participam de eventos que elevam o nome da instituição entre outras.

11. Pela análise dos documentos apresentados foi verificado que, entre os diversos tipos de bolsa de estudo concedida pela escola, há aquelas concedidas no percentual de 100% do valor da mensalidade aos dependentes dos empregados (professores e auxiliares), demonstradas no Anexo 1 deste Relatório Fiscal.

Art.335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras

da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

Nos casos citados não há razão para que o funcionário e professores possam ser beneficiários destes descontos, pois eles não são concedidos em razão dos vínculos, pois indistintos a quaisquer alunos, por qual razão os pais que são funcionários ou professores ficariam excluídos deste benefício, se ele é geral.

Entendo que caberia ao fisco demonstrar que tais descontos não seriam aplicáveis aos demais tomadores de serviços e eram fornecidos com exclusividade para os pais funcionários e professores e em razão do vínculo empregatício.

É esse a razão pela qual divirjo do I. Relator que me antecedeu.

(Assinado Digitalmente).

Eduardo de Oliveira.