



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.002442/2009-00
ACÓRDÃO	2301-011.528 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ELECTRO AÇO ALTONA S/A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

EMBARGOS DA FAZENDA NACIONAL ACOLHIDOS. OMISSÃO ANTERIOR.

Cabem embargos inominados para suprir a falta de apreciação de embargos interpostos anteriormente, não apreciados pelo acórdão proferido.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO LEGAL PARA EXCLUSÃO.

Para ser excluído do conceito de salário de contribuição, o acesso a bolsa de estudos deve ser oferecido à totalidade dos empregados, do contrário, descumprirá o requisito legal previsto no art. 28, §9º, "t", impossibilitando a exclusão do benefício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para, sanando o vício de omissão apontado, rerratificar o Acórdão nº 2301-008.479, de 02/12/2020, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o levantamento relativo ao PAT. Vencida a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, que acolheu os embargos sem efeitos infringentes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flávia Lima Selmer Dias.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração de fls. 158/159 apresentados tempestivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sob a alegação de omissão em face do Acórdão de Embargos nº 2301-009.942, de 04/10/2022 (fls. 154/157), proferido por esta Turma Ordinária, em composição anterior.

A PGFN alega ter havido omissão sobre seus embargos inominados apresentados anteriormente às fls. 142/143, quando do acórdão de Embargos proferido 2301-009.942 (fls. 154/157), que rerratificou o acórdão anterior nº 2301-008.479 (132/141). Na ocasião, houve apenas a análise dos Embargos do contribuinte, o que motivou a apresentou desses novos embargos.

Importante destacar que a Conselheira Relatora à época, na ocasião, ao dar total provimento ao recurso voluntário *restou vencida*, havendo voto vencedor (fls. 140/141) *apenas em relação ao benefício de seguro de vida*, o que não impacta, portanto, para este presente julgamento.

Assim, estando estes embargos devidamente admitidos (fls. 160/163), destaco parte de seu teor para melhor compreensão do objeto da lide:

“Registre-se que os Embargos da União foram admitidos, conforme “Despacho 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária”, de 31/05/2021. Vejamos:

“Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que assiste razão à embargante.

Constou na ementa a necessidade de acesso ao benefício referente à educação a todos os empregados e dirigentes da empresa como condição

para a sua não integração ao salário-de-contribuição. Todavia tal requisito não foi analisado pelo voto da conselheira relatora, apesar de tal matéria ter sido objeto do recurso voluntário, conforme consta no relatório do acórdão:

(...)

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, dou seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional. (Destacou-se)”

Essa omissão além de cercear o direito de defesa da União, tem reflexo na previsão do art. 489, §1º, IV do CPC/2015:

Art. 489. (...):

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (Destaque nosso)

Em face do exposto, a União requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para sanar a **omissão do Acórdão nº 2301-009.942**, de modo que haja análise do Embargos de Declaração da União.” – destaques desta Relatora

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora.

Conforme já restou consignado no despacho de admissibilidade de fls. 160/163, os Embargos apresentados são tempestivos e possuem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

Delimitando as razões dos embargos, destaco que da leitura do acórdão recorrido, constou na redação final da **ementa** o seguinte teor (fls. 154):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 EMBARGOS ACOLHIDOS. INEXATIDÃO MATERIAL VERIFICADA.

De acordo com o art. 66 do RICARF, cabem embargos inominados quando o acórdão contiver inexatidão material.

Passa-se a ter a seguinte ementa

VALORES DESPENDIDOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO.

O valor despendido pelo empregador com a educação do empregado somente não integrará o salário-de-contribuição quando se referir à educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo somente não integrará o salário de contribuição se for previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e se estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. ADESÃO AO PAT.

O valor da alimentação fornecida in natura a empregados por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT NÃO integra o salário-de-contribuição”.

A motivação de tais embargos pela PGFN é de que, apesar de constar na ementa a necessidade de acesso ao benefício referente à educação a todos os empregados e dirigentes da empresa como condição para a sua não integração ao salário-de-contribuição, o requisito não teria sido analisado pelo voto da conselheira relatora, apesar de tal matéria ter sido objeto do recurso voluntário.

Pois bem. Passo a análise.

Em relação à análise dos presentes embargos sobre “a necessidade de acesso ao benefício referente à educação a **todos os empregados e dirigentes da empresa como condição para a sua não integração ao salário-de-contribuição**”, entendo que a antiga Relatora do acórdão de recurso voluntário, devidamente enfrentou a matéria, ainda que de forma não direta.

Na ocasião, a Relatora deixou consignado que a razão de decidir não se fundamentava no fato de ser ou não extensível a todos os empregados, e sim, na limitação de sua natureza jurídica como critério relevante.

Entendo que, nesse racional, tal fundamentação enfrentou o critério quantitativo que acabou por estar inserido dentro do contexto maior, qualitativo, da natureza jurídica da verba.

Para tanto, reproduzo as justificativas ali descritas às fls. 138:

“(…)

Quanto ao auxílio educação, que pese o entendimento desta relatora no sentido de que não deveria ser considerado como salário, eis que não tem por objetivo remunerar o empregado, também entendo que em sede administrativa essa discussão não é pacífica.

Assim como o STJ, entendo que é uma verba empregada para o trabalho como ferramenta de trabalho, e não pelo trabalho (no sentido de remuneração), e por isso não deveria integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, cursos de capacitação e qualificação profissionais dos empregados, **bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.**

No presente caso a fiscalização não parece ter verificado se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários. **A acusação fiscal se limitou ao fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. Além de só poder gozar de tal direito depois de 2 anos de empresa.**

Por outro lado, parece claro **que tal auxílio serve para o trabalho, e não pelo trabalho, não tendo natureza salarial.** Não ficou evidenciado, em nenhum momento pela fiscalização, que se estaria diante da hipótese em que existiria o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

Ao manter a **exigência fiscal a decisão de primeira instância** traz a fundamentação no sentido de que a norma prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição:

- a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996; e
- b) cursos de capacitação e qualificação profissionais e que seriam para empregados acima de 2 anos de empresa e não seria para educação básica.

(…)”

A análise daquela Relatoria foi:

“Não vejo análise da pertinência do curso superior ofertado com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, ou mesmo o fato de a graduação em si já representar uma qualificação profissional ao **empregado** por todo o aparato educacional envolvido (ensino, pesquisa, estudo). **Entendo que a fiscalização deixou de demonstrar a incompatibilidade** dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva. **E tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância não se ocupa** em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a importância para os funcionários, a capacitação profissional, a disponibilidade de acesso, se restringindo apenas ao fato de se tratar de curso de graduação superior.”

Pelos destaques acima das razões de decidir daquela Relatora, vê-se que o entendimento para dar provimento foi no sentido de que:

- (i) o benefício seria justificado como uma verba empregada **para o trabalho** como ferramenta de trabalho, e não **pelo trabalho** (no sentido de remuneração), e por isso não deveria integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, na linha do STJ, e
- (ii) Não ficou evidenciado, em nenhum momento pela fiscalização, que se estaria diante da hipótese em que existiria o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

O recurso voluntário de fls. 120 alegou que tais valores:

- a) Não são remuneração e sim investimento justamente por ter como condicionante a permanência do colaborador por pelo menos dois anos nos quadros da empresa;
- b) Com isso, justamente seria investimento por ter um critério qualitativo de elegibilidade, investindo apenas nos colaboradores que vão lhe dar retorno; não em todos;
- c) Que os cursos se referem apenas aos que sejam úteis à empresa como engenharia, línguas estrangeiras e outros necessários ou úteis à atividade da atuada e não cursos de áreas estranhas à atividade da empresa;
- d) Que se tais pagamentos fossem remuneração, seriam estendidos a todos os funcionários, que receberiam o benefício em dinheiro e fariam os cursos que quisessem ou usar o dinheiro da forma que lhes aprouvessem;
- e) E, por fim que, segundo entendimento do STJ, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário *in natura*, já que não

retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, sendo verba empregada **para o trabalho**, e não **pelo trabalho**.

Entendo que a fundamentação do acórdão voluntário, no voto vencido, ao dar provimento ao recurso, se pautou nas razões acima, reconhecendo que tal verba paga está abarcada pelo art. 28, § 9º, "t", da lei 8.212/91 de que "não integram o salário-de-contribuição 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."

Nesse sentido, da leitura do voto daquela Relatora, entendo que restou irrelevante para a então Relatora, a extensão do valor a *todos* os empregados, dada a natureza jurídica apontada acima. Para melhor elucidação dessa afirmação, destaco a seguir as razões proferidas naquele voto (fls. 138):

"(...) Quanto ao auxílio educação, em que pese o entendimento desta relatora no sentido de que não deveria ser considerado como salário, eis que não tem por objetivo remunerar o empregado, também entendo que em sede administrativa essa discussão não é pacífica.

Assim como o STJ, entendo que é uma verba empregada para o trabalho como ferramenta de trabalho, e não pelo trabalho (no sentido de remuneração), e por isso não deveria integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, cursos de capacitação e qualificação profissionais dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

No presente caso, a fiscalização não parece ter verificado se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários. A acusação fiscal se limitou ao fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. Além de só poder gozar de tal direito depois de 2 anos de empresa.

Por outro lado, parece claro que tal auxílio serve para o trabalho, e não pelo trabalho, não tendo natureza salarial. Não ficou evidenciado, em nenhum momento pela fiscalização, que se estaria diante da hipótese em que existiria o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

Ao manter a exigência fiscal, a decisão de primeira instância traz a fundamentação no sentido de que a norma prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição: a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996; e b) cursos de capacitação e qualificação profissionais e que seriam para empregados acima de 2 anos de empresa e não seria para educação básica.

Não vejo análise da pertinência do curso superior ofertado com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, ou mesmo o fato de a graduação em si já representar uma qualificação profissional ao empregado por todo o aparato educacional envolvido (ensino, pesquisa, estudo). Entendo que a fiscalização deixou de demonstrar a incompatibilidade dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva. E tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância não se ocupa em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a importância para os funcionários, a capacitação profissional, a disponibilidade de acesso, se restringindo apenas ao fato de se tratar de curso de graduação superior. (...)

Nesse ponto, de fato a ementa conteve erro material, devendo, portanto, esta sim ser alterada para constar:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

VALORES DESPENDIDOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO.

O valor despendido pelo empregador com a educação do empregado somente não integrará o salário-de contribuição quando se referir à educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo somente não integrará o salário de contribuição se for previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e se estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. ADESAO AO PAT. O valor da alimentação fornecida in natura a empregados por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT NÃO integra o salário-de-contribuição

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço dos presentes embargos da PGFN para sanar o erro material constante da ementa, sem efeitos infringentes, mantendo o voto da Relatora por ocasião do Acórdão nº 2301-008.479.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora designada

A Relatora dos Embargos reconheceu a contradição entre a ementa e o voto da Relatora do Recurso Voluntário, mas foi vencida quando não entendeu pela omissão, nas razões de decidir, quanto a não extensão do benefício do reembolso das mensalidades à totalidade dos empregados da recorrente.

O colegiado entendeu pela omissão, razão pela qual passo a análise da questão da falta de extensão do benefício a todos os empregados.

Em regra, devido aos princípios da universalidade de base de cálculo e da solidariedade do sistema previdenciário, toda e qualquer remuneração recebida ou credita ao empregado, a qualquer título, ainda que de forma indireta, constitui salário de contribuição e, portanto, base de cálculo da contribuição previdenciária.

Contudo, a legislação, expressamente reconhece algumas verbas como isentas.

No âmbito trabalhista, o conceito de salário está disposto nos arts. 457 e 458 da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, e as exclusões do conceito estão apresentadas no §2º do art. 458, *in verbis*:

CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...)

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)

No âmbito previdenciário, o conceito de salário de contribuição está colocado no art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com as exceções, taxativas, dispostas no §9º. A matéria é regulamentada no art. 214 do Decreto nº 3.048, de 1999, Regulamento da Previdência Social:

Lei 8.212/91

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;

(...)

§ 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).

Decreto 3.048/99.

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

IX - a importância recebida a título de **bolsa de complementação educacional de estagiário**, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 1977;

XIX - o valor **relativo a plano educacional que vise à educação básica**, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, **quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

O salário de contribuição é abrangente pelas expressões usadas no texto legal “totalidade dos rendimentos pagos”, “qualquer que seja sua forma” e “ganhos habituais sob a forma de utilidade”. O §9º vem, de forma taxativamente, denotada pelo uso do termo “exclusivamente”, listar as verbas que estão fora do conceito de salário de contribuição.

A alínea “t”, que trata da questão da educação, “menciona plano educacional” e traz alguns requisitos, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, em vigor no momento dos fatos geradores da contribuição previdenciária: ser extensível à totalidade dos empregados e dirigentes, não ser usado como substituição de parcela salarial e se referir à capacitação profissional e educação básica.

Ainda sobre o assunto é pertinente a Súmula CARF nº 149, que trata de lançamento anterior à 2011 motivado, exclusivamente, na concessão de bolsa de estudo de graduação ou pós-graduação:

Não integra o salário de contribuição **a bolsa de estudos de graduação ou de pós graduação concedida aos empregados**, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento **aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior**. (grifei)

No caso concreto, segundo o relatório fiscal, o lançamento considerou como salário os valor das mensalidades reembolsadas aos empregados por não estar disponível à totalidade dos empregados e não se referir à educação básica ou cursos de capacitação, nos termos da lei:

5. A Eletroação Altona S.A., doravante denominada Altona, subsidiou cursos de graduação, pósgraduação, mestrado, técnico e de idiomas, a segurados empregados, na forma de reembolso de 50% de despesas de matrícula e mensalidades, além de material didático no caso dos cursos de idioma. O subsídio foi concedido a segurados com no mínimo dois anos de empresa.

5.1. Ressalta-se que a Lei 8.212 de 24/07/1991, no art. 28, parágrafo 9º, inciso “t”, prevê a não incidência da contribuição previdenciária sobre valor relativo a auxílio educacional, conforme o texto abaixo transcrito:

Lei 8.212 “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; "

5.2. As regras para a concessão do referido benefícios concedidos pela Altona estão dispostas na Norma Administrativa — NA 008, editada pela empresa. No Item 2 da NA 008 **consta a restrição de acesso ao benefício no caso de empregados com menos de dois anos de empresa.** No Anexo A consta cópia desta norma, a qual foi fornecida pela empresa. A Altona apresentou, mediante intimação, relação nominal dos beneficiários com os valores mensais custeados, constante do Anexo B.

5.3. Observa-se que cursos de graduação, pós-graduação e idiomas não estão incluídos na alínea 'T' do parágrafo 9º (acima transcrito), motivo pelo qual os valores custeados sob estas rubricas integram o salário de contribuição, para efeito da incidência da contribuição previdenciária. Verificou-se que apenas 15% do montante custeado pela empresa referia-se a cursos de capacitação e qualificação de profissionais (cursos técnicos). Não consta custeio de cursos relacionados a educação básica.

5.4. Diante do exposto, conclui-se que o benefício em questão, não está abrangido pelo texto da alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, e portanto, os valores correspondentes integram o salário de contribuição.

5.5. Os valores gastos com o auxílio educação encontram-se registrados nas contas contábeis de descrição "Instruções a empregados" e códigos 5.1.3.03.417, 6.1.3.03.417 e 6.2.3.03.417.

A DRJ manteve o lançamento sob o argumento que não havia previsão legal para a exclusão dos valores da base de cálculo.

A relatora, na análise do recurso voluntário, se debruçou sobre a questão que faltou ao Fiscal apontar a falta de pertinência dos cursos de modo a poder incluir na base de cálculo do tributo:

“Não vejo análise da pertinência do curso superior ofertado com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, ou mesmo o fato de a graduação em si já representar uma qualificação profissional ao empregado por todo o aparato educacional envolvido (ensino, pesquisa, estudo). Entendo que a fiscalização deixou de demonstrar a incompatibilidade dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva. E tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância não se ocupa em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a importância para os funcionários, a capacitação profissional, a disponibilidade de acesso, se restringindo apenas ao fato de se tratar de curso de graduação superior.”

E fundamentou sua posição com a citação da Súmula 149 do CARF, mas não apresenta os motivos pelo quais considerou correto afastar o lançamento mesmo quando o reembolso não é extensível à totalidade dos empregados, conforme comando legal.

Tal omissão foi bem apontada nos Embargos apresentados pela Fazenda Nacional, destacando também a contradição da ementa com o voto.

Analizando a omissão apontada, verifica-se que o relatório expressamente trata da questão da falta de extensão do benefício a totalidade dos empregados, conforme exigência legal, afastando assim a aplicação da Súmula 149 ao caso.

Qualquer argumentação a fim de “ampliar” as exclusões taxativas do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, seria uma afronta ao disposto no art. 111 do CTN, e ao princípio da legalidade tributária.

CTN

Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou **exclusão do crédito tributário**;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(grifei)

Ademais, a condição “sine qua non” de ser extensível a totalidade dos empregados, afasta qualquer possibilidade de reconhecer os valores como isentos, pois para além de interpretar extensivamente a regra, estaria negando a aplicação de comando legal expresso, tarefa que foge à competência deste Conselho.

Essa mesma posição é vista em outros julgados recentes deste Colegiado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO LEGAL PARA EXCLUSÃO.

Para ser excluído do conceito de salário de contribuição, **a possibilidade de acesso a bolsa de estudos deve ser oferecida à totalidade dos empregados. Ao estabelecer restrição, de caráter subjetivo, ao acesso a bolsa de estudos, descumpe a empresa o requisito legal previsto no art. 28, §9º, "t", impossibilitando a exclusão do benefício do conceito de salário de contribuição.**

(...) (Acórdão nº 2401-011.617 de 06/03/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os abonos únicos pagos pelo empregador ao empregado podem ser excluídas do salário-de-contribuição previdenciário, conforme definido no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, desde que previsto na Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado, portanto, do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento do Ato Declaratório nº. 16/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO LEGAL PARA EXCLUSÃO.

Para ser excluído do conceito de salário de contribuição, a possibilidade de acesso a bolsa de estudos deve ser oferecida à totalidade dos empregados. Ao estabelecer restrição, de caráter subjetivo, ao acesso a bolsa de estudos, descumpri a empresa o requisito legal previsto no art. 28, §9º, "t", impossibilitando a exclusão do benefício do conceito de salário de contribuição.

(Acórdão nº 9202-010.006 de 29/10/2021.

Grifos não originais.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, voto por acolher os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para, sanando o vício de omissão apontado, rerratificar o Acórdão nº 23 01-008.479, de 02/12/2020, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o levantamento relativo ao PAT.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias