



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 14041.001412/2007-70
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-010.653 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DE BRASILIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados a empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento (*DEBCAD n° 37.059.372-3*) para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e das sociais devidas a terceiros provenientes do pagamento de auxílio escolar paga aos dependentes dos empregados.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 48/54.

Impugnado o lançamento às fls. 60/67, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgou-o procedente em parte. (fls. 125/133).

De sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou provimento ao Recurso Voluntário de fls. 151/161 por meio do acórdão 2202-007.769 - fls. 166/171.

Não conformado, o autuado interpôs Recurso Especial às fls. 180/189, pugnando, ao final, fosse, preliminarmente, alterado o sujeito da obrigação tributária previdenciária e, sucessivamente, isentado a recorrente quanto ao lançamento tributário sobre a bolsa de estudo de dependentes os empregados da CEB Distribuição S/A.

Em 16/4/21 - às fls. 205/208 - foi dado **parcial** seguimento ao recurso do contribuinte, para que fosse rediscutida a matéria “**incidência de contribuições sociais sobre auxílio educação relativo a dependentes de segurados**”. Não foi dado seguimento quanto à matéria “alteração do sujeito passivo – matéria de ordem pública.”

Intimada do recurso interposto em 26/8/21 (processo movimentado em 27/7/21 – fls. 218), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 4/8/21 (fl. 228), às fls. 219/227, propugnando pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Sujeito Passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 11/2/21 (fl. 177) e apresentou seu recurso tempestivamente em 24/2/21, consoante se denota de fls. 178. Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**incidência de contribuições sociais sobre auxílio educação relativo a dependentes de segurados**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à pessoa jurídica.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

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

Cumprе salientar, de início, que a recorrente acostou às fls.232/335, peças, à **exceção da inicial**, e decisões relativas à ação ordinária 2008.34.00.019266-6, na qual, como se extrai do relatório da sentença de fls.268/271, buscou-se a anulação do DEBCAD n.º 37.059.373-1, *diferente do destes autos*, reconhecendo-se a não incidência da contribuição previdenciária recolhida a título de auxílio-educação.

Com efeito, tratando-se de pedidos distintos, aqui e lá, não se pode, a rigor, declarar a concomitância entre instâncias de modo a obstacular o julgamento deste feito, razão pela qual encaminho por prosseguir na análise da matéria em exame.

Quanto à matéria, anote-se que o colegiado recorrido vazou o entendimento de que, à época dos fatos geradores aqui abordados, a norma de isenção prevista na alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não se estendia aos pagamentos efetuados em favor dos dependentes dos empregados.

De sua vez, defende a recorrente que, na forma do artigo 458, II, da CLT, as utilidades concedidas pela empregador a título de educação não são consideradas como salário e, assim sendo, não poderiam configurar base de cálculo para a tributação previdenciária.

De plano, rechaço a aplicabilidade das disposições trabalhistas – até mesmo em razão da autonomia dos ramos do Direito envolvidos - sempre e quando a extensão que se pretende dar a determinado instituto se mostra aquém do conceito e alcance empregados pela legislação previdenciária, notadamente daqueles que se tem no artigo 28 da Lei 8.212/91, que, diga-se, possui incontestável abrangência.

Pois bem. O tema é há muito conhecido deste colegiado, que vinha entendendo pela tributação desses valores. Nesse sentido, o acórdão de n.º **9202-008.052**, da sessão de 24/7/19. Confira-se excerto de seu voto condutor:

[...]

Primeiramente, cumpre ressaltar que a tributação pelas contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei n.º 8.212/1991. Assim, o art. 12 da Lei n.º 11.096/05 que, diga-se de passagem, não faz nenhuma referência a isenção de contribuições previdenciária, não serve de amparo ao Sujeito Passivo.

Além disso, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal e, com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que estabelece as bases sobre as quais podem incidir as contribuições:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

[...]

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

[...] (Grifou-se)

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que estabelece:

Art. 201.

[...]

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

[...]

Na esteira do texto constitucional os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 estabeleceram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empregados e empregadores. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999).

II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

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;

[...]

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, o que inclui, por óbvio, o auxílio educação. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

a) onerosidade;

b) retributividade; e

c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo

modo, tendo a vantagem sido atribuída regularmente aos empregados da empresa em benefícios de seus dependentes, resta nítido seu caráter habitual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de os beneficiários prestarem serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam natureza nitidamente remuneratória, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na assim dispunha:

Art. 28. [...]

§ 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).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrangia: planos educacionais que visassem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano: não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Desse modo, para que a contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo objeto da autuação foram ofertadas a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo e a norma isentiva, na redação vigente à época dos fatos geradores, não contemplava a isenção para esse tipo de benefício.

Não se pode olvidar que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, de flagrante desrespeito à norma de regência.

Diante da obrigatoriedade de interpretação literal da norma isentiva, não vejo como razoável suscitar a isenção concedida às parcelas pagas a título de auxílio creche a pretexto de estender o benefício fiscal ao auxílio educação destinado a dependentes de empregados, pois tratam-se de rubricas absolutamente diversas. Do mesmo modo, não há como acolher o argumento de que o fato de a educação básica ser cursada, na maioria das hipóteses por crianças, tenha o condão de estender a isenção aqui referida às bolsas de estudo destinada a dependentes, posto que a norma legal, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento, não conduz a esse entendimento.

Quisesse o legislador estender a isenção a planos educacionais destinados a dependentes de segurados empregados, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até estendeu a isenção de contribuições previdenciárias e terceiros tanto a plano educacional quanto bolsa que vise à educação básica de dependentes de empregados. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo, em virtude ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento ora examinado. É que o art. 144 do CTN preconiza que “lançamento reporta-se à data da ocorrência do

fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Aperceba-se que o lançamento foi efetuado em observância ao que dispõe o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em desobediência a princípios como o da legalidade, da tipicidade estrita do ou de qualquer outro.

Forte no exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti