



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

Processo nº 15586.000758/2010-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.978 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2017
Matéria AUXÍLIO-EDUCAÇÃO
Recorrente ORNATO INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A partir de 03/2000 tornou-se devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; contudo, uma vez declarada a inconstitucionalidade da cobrança em decisão definitiva do STF, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, as turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencida a conselheira Andrea Brose Adolfo que dava provimento parcial para que fosse excluído do lançamento somente a contribuição previdenciária sobre cooperativa de trabalho.

Andrea Brose Adolfo - Presidente Substituta

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 30/07/2010 para constituição de crédito sobre serviços contratados por intermédio de cooperativa de trabalho (impugnada apenas a parte relativa aos serviços prestados pela UNIMED), pagamentos de remuneração indireta a segurados empregados (essa parte não foi impugnada) e auxílio-educação a dependentes de segurados. É que antes do julgamento, o recorrente desistiu parcialmente de sua impugnação.

Segue transcrição de trecho da decisão recorrida:

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

As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenha relação jurídica laboral estão definidas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/9, não se incluindo entre as mesmas as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados da empresa. Os benefícios fiscais devem ser expressamente definidos, a teor do art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). As partes não podem afastar, mediante convenções particulares, a aplicação das normas imperativas de ordem pública, nas quais se enquadram as normas tributárias, nos termos do art. 123 do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS COOPERATIVADOS.

A contratante de serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho é obrigada a recolher quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a teor do art. 22, inciso IV, da Lei 8212/91, na redação da Lei 9876/99.

PRECLUSÃO PROCESSUAL ADMINISTRATIVA

A matéria não expressamente impugnada está sujeita à preclusão. Necessidade de estabilização do processo contencioso fiscal. Inteligência do Art. 17 do Decreto 70.235/72.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DURANTE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Lei 11.941/09.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização, consolidado em 30/07/2010, referente a contribuições devidas A Seguridade Social, no valor total de R\$ 38.885,37, previstas no Art. 22, I, II e IV da Lei 8.212/91 e alterações.

2. Em seu relatório de fls. 64/71, a Auditora-Fiscal informa que as contribuições ora lançadas são oriundas dos seguintes fatos geradores:

- Pagamento de aluguéis e condomínios aos empregados que elenca*
- Custeio de educação aos filhos dos empregados que elenca*
- Pagamento a cooperativas de trabalho.*

3. Esclarece o autuante que as bases de cálculo foram obtidas através da contabilidade e das relações fornecidas pela empresa. Anexa a planilha dos beneficiários.

...

4. Em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no art. 106, II, alínea "c" do CTN, foi procedida a comparação entre as penalidades previstas na Lei 8.212/91, para fatos geradores anteriores A vigência da MP 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, conforme Tabela Comparativa constante dos do Relatório Fiscal. Nesses termos, concluiu-se pela pertinência da multa de ofício (75%) somada ao AI de código 78.

...

4.1. Cabe esclarecer que os valores relativos ao levantamento AL1 (aluguéis e condomínios) foram retirados deste lançamento e transferidos para o DEBCAD 37.315.893-9, em virtude de desistência de impugnar esta matéria para inclusão dos correlatos valores em parcelamento especial, na forma da Lei 11.941/09.

O julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Compulsando os autos, constata-se que às fls. 243 o contribuinte foi intimado do acórdão proferido pela primeira instância e às fls. 244 e 245 constam extrato do débito e despacho devolvendo os autos ao CARF nos seguintes termos:

PROCESSO NA SITUAÇÃO "AGUARDA ANALISE P/EXPED D.N.". DIANTE DA IMPOSSIBILIDADE DE FAZÊLO NESTA AGÊNCIA, RESTITUO ESTE PROCESSO AO CARF A FIM DE QUE SEJA INFORMADO, NO SICOB, O EVENTO RELATIVO AO JULGAMENTO DA LIDE, COM POSTERIOR RETORNO PARA ESTA ARF/SERRAES.

Ato contínuo, o processo foi distribuído para relatoria; contudo, não há nos autos a peça recursal e sequer informação sobre a sua interposição.

Em cumprimento a diligência, foi aberto prazo para o contribuinte interpor recurso voluntário, o que fora feito. Assim, o recorrente reitera o que já fora impugnado:

5.1. A educação deve ser promovida pelo Estado e incentivada com a colaboração da sociedade.

5.2. Remete aos Arts. 20 e 28, I, da Lei 8.212/91 e alterações.

5.3. A bolsa de estudo não era paga ao empregado, mas diretamente a instituição de ensino pela impugnante. Acosta aresto do STJ, onde é mencionado que o valor gasto com educação dos empregados não sofre incidência de Contribuição Previdenciária.

5.4. Argumenta a inconstitucionalidade da exação prevista no Art. 22, IV, da Lei 8.212/91 e alterações e que a AFRFB aplicou erradamente a legislação, pois efetuou alíquotas de 20% e 30%.

E acrescenta que o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição cobrada das empresas pela contratação de cooperativas de trabalho e que a decisão vincula a administração tributária, conforme Solução de Consulta COSIT nº 152, de 17/06/2015.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Verifico o cumprimento dos pressupostos processuais, passo a examinar o recurso.

Inicialmente, ressalta-se que a parte do lançamento referente a contribuição previdenciária incidente sobre as remunerações indiretas pagas a segurados e os valores relativos às notas fiscais emitidas por cooperativa de trabalho de transporte não foram impugnadas; portanto, examinaremos apenas a incidência sobre os contratos de cooperativa de trabalho médico e o auxílio-educação oferecido aos dependentes dos segurados empregados.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES

Quanto ao auxílio-educação pagos a dependentes e não extensivo a todos os segurados, por adotar entendimento semelhante reproduzo o voto do Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo no acórdão nº 2402-004.164:

Com relação às bolsas de estudo concedidas aos dependentes (filhos e outros) dos segurados empregados da Recorrente, constata-se que 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 (requisito ii), e incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados. (grifo nosso)

...

Lei 8.212/1991:

Art. 28 (...)

(...)

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

~~t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Incluída 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).~~

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)

.....

...

Mesmo havendo dúvida sobre o correto enquadramento do fato delineado pelo Fisco como campo de incidência da contribuição previdenciária, seja na regra anterior dada pela Lei 9.711/1998 – entendimento capitaneado pelo Fisco –, seja na regra atual dada pela Lei 12.513/2011, faz-se necessário realizar uma interpretação sistemática da legislação tributária e, com isso, a retroatividade deverá ser obrigatória, pois, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, conforme deixa claro o art. 112, incisos I e II, do CTN.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (g.n.)

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal não fora imputada à Recorrente o fato de que o benefício não era estendido ou acessível a todos os segurados, de modo que não fora verificado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva supramencionada.

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.)*

*Nesse caminhar, percebe-se que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos, levantamentos **SU e SUI-SALÁRIO UTILIDADE**), eis que os elementos probatórios juntados aos autos apontam que a Recorrente cumpria a regra matriz prevista no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991.*

Na redação anterior, o dispositivo afastava a incidência sobre o auxílio-educação, desde que atendidos alguns requisitos:

- Em espécie:

a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e

b) cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Sendo que para ambos, o benefício não poderia substituir o salário do trabalhador e ser oferecido a todos os empregados e dirigentes.

Contudo, quanto a educação básica o texto não era claro quanto a possibilidade de o benefício disponibilizado ao segurado se destinar a educação não do próprio segurado, mas dos seus dependentes. Posteriormente, com a redação atual, ficou claro que não incide contribuição previdenciária sobre o custeio da **educação básica** tanto do próprio segurado a serviço da empresa quanto dos seus dependentes. Também fora suprimida a necessidade de disponibilidade do benefício a todos os segurados e dirigentes.

Entendo que a nova redação não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas dirimiu uma dúvida de interpretação:

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.

Além de possibilitar que o acesso seja restrito a determinada categoria, nível hierárquico ou circunstâncias especiais, no caso, gerentes e coordenadores transferidos de um pólo industrial de um estado para de outro, fls. 67:

Conforme o Memorando apresentado pela empresa (anexo), ficou definido que a partir de 01/05 o empregado que exercesse atividade como gerente, ou coordenador, e tivesse sido transferido de um pólo industrial de um estado para outro receberia os benefícios acima citados (aluguel/moradia e mensalidade escolar dos filhos) como forma de compensá-lo com gastos adicionais decorrentes da transferência.

...

O requisito da necessidade de disponibilidade do benefício a todos os segurados e dirigentes foi suprimido e, portanto, deixou de ser considerado relevante como pressuposto para o incentivo às empresas em colaborarem com a educação de segurados e seus dependentes. Dessa forma, ainda que o benefício tenha sido pago anteriormente, deve ser considerado que a extinção do requisito repercute sobre o período objeto do lançamento.

Assim, entendo que deve ser excluído do lançamento o valor do auxílio-educação.

Por fim, deixo consignado que, de fato, o acórdão do STJ trazido pelo recorrente, fls. 258/259, teve sua ementa alterada no recurso voluntário, numa tentativa de induzir este colegiado a acreditar que a matéria já havia sido apreciada pelo tribunal. Segue o texto correto:

RECURSO ESPECIAL Nº 729.901 - MG (2005/0034995-0)

*RELATOR : MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE - CVRD
ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E
OUTROS RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO
SEGURO SOCIAL - INSS PROCURADOR : REGINA CÉLIA
SANTOS ALVES E OUTROS EMENTA TRIBUTÁRIO.
SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A
EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO).
CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.*

NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária.

2. Recurso especial provido.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

Quanto à contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços médicos que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, em 25/02/2015 foi publicada a decisão definitiva do STF proferida na sessão de 18/12/2014 no sentido de declará-la inconstitucional, sem modulação de efeitos:

*25/02/2015, Publicado acórdão, DJE, DATA DE PUBLICAÇÃO
DJE 25/02/2015 - ATA Nº 16/2015. DJE nº 36, divulgado em
24/02/2015*

...

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838

EMENTA

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

Assim, tendo se tornado definitiva a decisão do STF resta a esta turma de julgamento reproduzi-la em seus acórdãos. É o que determina o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Processo nº 15586.000758/2010-61
Acórdão n.º **2301-004.978**

S2-C3T1
Fl. 281

Por tudo, voto pelo provimento ao recurso voluntário para exclusão dos valores relativos ao ensino básico e aos serviços contratados da cooperativa de trabalho médico.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes