



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

Processo nº 16095.000152/2008-04
Recurso nº 260.129 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.975 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2011.
Matéria Salário Indireto: Educação
Recorrente SOLAR DOS PEQUENINOS SOCIEDADE CIVIL LIM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/07/2003

BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO PARA O CASO.

O fornecimento de bolsa de estudo é utilidade que, sendo habitual, insere-se no campo de incidência da contribuição previdenciária por se tratar de ganho habitual sob a forma de utilidades. A isenção concedida pela Lei 8.212/91 não abrange o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram pelo provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/05/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/05/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/04/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digi

almente em 27/05/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 18/07/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa SOLAR DOS PEQUENINOS S/C LTDA em face da decisão que julgou procedente lançamento de débito referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre bolsas de estudo concedidas a filhos de funcionários, caracterizadas como salário indireto.

2. Consta do relatório fiscal que foram feitos os seguintes levantamentos, os quais determinaram não haver a incidência de contribuições destinadas a terceiros e nem sobre o SAT durante o período em que a empresa era optante pelo SIMPLES, janeiro de 1997 a março de 1999:

“BE1 – que compreende o período de 01/1997 a 12/1998 – quando era optante pelo SIMPLES e antes da GFIP (segurados);

BE2 – que compreende o período de 01/1999 a 03/1999, ainda optante pelo SIMPLES e após implantação da GFIP (segurados);

BE3 – que compreende o período de 04/1999 a 07/2003, pós GFIP, e após desenquadramento do SIMPLES (segurados), e

BE4 – que compreende o período de 04/1999 a 07/2003, pós GFIP, e após desenquadramento do SIMPLES (empresa).” (fl. 02)

3. A ementa da decisão, ora recorrida, foi redigida nos termos que transcrevo abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO.

Bolsas de Estudo para dependentes de funcionários são considerados salário-indireto ou salário in natura, integrando o Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Inteligência do artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

Integram o crédito previdenciário constituído: os juros de mora e a multa variável de caráter irrelevável de acordo com a legislação de regência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.” (fl.204)

4. Em sede recursal, o contribuinte aduziu, em síntese, o que segue:

a) preliminarmente requer que o recurso seja processado independentemente do depósito de 30% do valor da exigência fiscal;

b) a legislação competente que define o que é ou não salário exclui a bolsa estudo (art. 458, §§ e incisos) das contribuições previdenciárias, e o Poder Judiciário já teria firmado posição nesse mesmo sentido;

c) não há habitualidade no pagamento da bolsa estudo, tendo em vista sua natureza temporária, posto que não há a possibilidade de utiliza-la após o termino do aprendizado do filho do trabalhador;

d) a habitualidade não se caracteriza pelo tempo de utilização – 1 ano, 2 anos, ou 10 anos – mas sim pela permanência enquanto durar o vínculo empregatício;

e) a bolsa de estudo aos filhos e ou dependentes dos seus funcionários, não representa vantagem direta à Escola, e nem exige a sua concessão, a contraprestação de serviços.

5. Apesar de devidamente cientificado, o fisco não apresentou contrarrazões, limitando-se ao envio do processo para julgamento neste Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

2. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. Dessa forma, não sendo mais exigível o depósito recursal, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA BOLSA ESTUDO

3. Conforme narrado no relatório, a empresa teve lançado contra si crédito tributário referente à ausência de contribuições incidentes sobre salário indireto, pago na forma de bolsa de estudo para os filhos de seus funcionários.

4. Além disso, a escola foi optante do SIMPLES, de janeiro de 1997 a março de 1999, não havendo incidência de contribuições para a empresa destinadas a terceiros, e nem sobre o SAT, nesse período.

5. No caso concreto há que ser feita a análise da incidência de contribuições sociais sobre os valores considerados pelo fisco como salário indireto, uma vez que o agente fiscal atribuiu natureza salarial às bolsas de estudo concedidas pela empresa.

6. E no relatório fiscal restou demonstrado que a atuação do fisco refere-se especificamente “a contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, incidentes sobre bolsa de estudo concedidas a filhos de funcionários, caracterizadas como salário indireto destes”. (fl. 02)

7. Ocorre que, no meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas aos dependentes de seus funcionários não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

8. E o meu ponto de vista encontra respaldo no artigo 458, parágrafo 2º, inciso II, da Consolidação das Leis do Trabalho, que retirou a natureza salarial do benefício de educação, facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo, inclusive, os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

9. Cumpre ressaltar que a legislação trabalhista também não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário, conforme transcrito abaixo:

“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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 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)

(...)”

10. A propósito, essa é a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Superior do Trabalho, que se posicionam no sentido de que o auxílio-educação não remunera o trabalho, pois não retribui o trabalho efetivo, assim não pode ser considerado salário *in natura*, conforme jurisprudência abaixo:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. NATUREZA NÃO SALARIAL. ART. 28, § 9º, ALÍNEA T, DA LEI N. 8.212/91 (ALÍNEA ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97). PRECEDENTES.

1. O auxílio-educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo, de tal modo que não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial não-provido.” (STJ – Recurso Especial: REsp 417043/PR, processo:2002/0023502-9, Ministro Relator João Otávio de Noronha)

“(...)1 - Adicional de periculosidade - proporcionalidade. se o adicional de periculosidade é considerado a unidade de tempo-mês não ha que se falar em limite do pagamento deste com a incidência apenas no período de exposição à agressividade. 2 - Salário 'in natura' - habitação - integração ao salário. se a habitação fornecida ao obreiro o era como condição para a prestação do trabalho e não como retribuição pelo trabalho prestado, não se trata de parcela de caráter salarial, não integrando a remuneração para nenhum efeito. 3 - Salário 'in natura' educação. o fato de o autor não pagar a escola de seus filhos representa mera liberalidade da empresa, desde que o obreiro não estava obrigado a matricular seus filhos naquela escola, uma vez que poderiam freqüentar a rede escolar

publica. Portanto, não está caracterizado o salário utilidade, que é a forma indireta de o empregado receber o benefício, porque se ausente, seria oneroso para ele. A utilidade no caso não é salário, mas benesse. 4 - descontos previdenciários e fiscais. os descontos previdenciários e fiscais são lícitos porque decorrem de lei, devendo o valor a ser recebido pelo reclamante sofrer os referidos descontos, consoante os provimentos três de oitenta e quatro e um de noventa e três, da corregedoria geral da justiça do trabalho.” (TST, 1ª Turma, RR 102700, Ministro Relator Cnea Moreira, DJ 21.10.1994).

11. Por esse motivo, correto não seria que a legislação previdenciária (artigo 28, §9º, ‘t’) considerasse, para efeitos de incidência de contribuição, um benefício excluído do salário do trabalhador pela legislação trabalhista.

12. E no presente caso não se trata da aplicação do princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica.

13. Sobre o assunto, muito bem se posiciona o contribuinte ao alegar que “com as bolsas de estudo concedidas aos filhos dos funcionários e professores, no caso, é que, não está incluída no conceito geral previsto no artigo 28, Lei 8212/91, por não ser um GANHO, pois o beneficiado assistencial é o filho e não o funcionário, e não há nenhum retorno à empresa, através da contraprestação indispensável a todo o ganho” (fl. 236)

14. Vale ressaltar, por fim, que o auditor fiscal trouxe apenas em seu relatório fiscal o argumento de que as bolsas de estudo são verbas habitualmente pagas, o que caracterizaria salário indireto. O que não serve, *data vênia*, para sustentar o débito levantado em desfavor do contribuinte.

15. Pelo exposto, entendo que não deve prosperar o lançamento fiscal em torno dos valores considerados pelo fisco em razão das bolsas de estudos concedidas pela recorrente, razão pela qual dou provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

16. Assim, voto por CONHECER do recurso para, no mérito, dar-lhe PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Pedimos vênia ao Relator para apresentar nosso voto divergente.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção. Inexistência de isenção para fornecimento de bolsa de estudo a dependentes dos empregados.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 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 nº 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 nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios(rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”(parágrafo único, alínea “a”)., sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização

constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção. Vejamos o texto legal:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998);

Extraímos do dispositivo acima transcrito que a isenção foi destinada a melhorar a educação dos trabalhadores de modo a contribuir para as atividades desenvolvidas pela empresa, ou seja, não há no texto legal autorização para a extensão do benefício da isenção aos fornecimentos de bolsa de estudo aos dependentes do empregado.

Assim, votamos por negar provimento ao recurso.