



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.722526/2016-28
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.436 – 2ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - AUXÍLIO
EDUCAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO.
EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO.
POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-gradual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho e Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 501/504, contra o acórdão nº 2803-003.688, proferido na sessão do dia 07 de outubro de 2014, que restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PLR. PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PREVIDÊNCIA PRIVADA. PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PAGAMENTO DE PRÊMIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A verba PLR não ter caráter eminentemente indenizatório como suscitado, restou evidenciado que ela não foi paga / creditada de acordo com a legislação específica, in casu, a Lei nº 10.101, de 2000, situação que afronta a regra contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

2. 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.

3. O pagamento de plano de previdência privada somente para diretores e algumas empregadas da empresa afrontou a regra contida na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, porquanto não estendida a todos (empregados e dirigentes).

4. Os prêmios pagos aos empregados e diretores não tem natureza eminentemente indenizatória como afirma o contribuinte. Neste quesito, corretos os argumentos contidos nos itens 41, 42, 43 e 44 (fls. 402) do acórdão recorrido. O contribuinte, efetivamente, não conseguiu provar que a verba em questão poderia enquadrar-se numa das previsões de não incidência do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.
Recurso Voluntário Provido em Parte

Como bem relatado pela Câmara *a quo*:

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativamente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os rendimentos pagos ou creditados aos segurados a título de PLR – Participação nos Lucros e Resultados da Empresa (empregados), reembolso Faculdade (empregados), Previdência Privada (empregados e diretores) e Prêmios (empregados e diretores), no período de 01/2004 a 12/2004.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial, e-fls. 501/504, requerendo a reforma do acórdão, ora recorrido, para que se reconheça a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de bolsa de estudo. Foi utilizado como paradigma o acórdão nº 205-00176, cuja ementa transcrevo:

Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração . 01/09/1998 a 30/04/2003

Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO — PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO É EX LEGE — MPF. POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO. - PRAZO DECADENCIAL. 10 ANOS. PREVISÃO EXPRESSA NA LEI 8.212. — ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA — BOLSA DE ESTUDO. CURSO SUPERIOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. — CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. COMPATIBILIDADE. — GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. AUTO ENQUADRAMENTO.- MULTA MORATÓRIA NÃO POSSUI NATUREZA CONFISCATORIA.

O prazo para apresentação da impugnação é ex lege, sendo peremptório não pode ser alterado pela autoridade. O Mandado de Procedimento Fiscal — MPF pode ser prorrogado mesmo após o vencimento, conforme expressamente previsto no Decreto nº 3.969. O prazo decadencial está previsto na legislação previdenciária, estando compatível com o ordenamento jurídico vigente.

A análise de inconstitucionalidade não pode ser efetuada na esfera administrativa, que tem que cumprir a lei, haja vista a presunção de compatibilidade com o ordenamento jurídico vigente. O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

As contribuições destinadas aos Terceiros possuem natureza tributária, estando perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente. A responsabilidade pelo enquadramento no

grau de risco é da empresa, cabe à fiscalização cobrar as contribuições devidas

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

Recurso negado.

Conforme despacho de e-fls. 535/539, o Recurso Especial foi admitido no seguintes termos:

Mediante análise dos autos, vislumbra-se a similitude das situações fáticas entre os acórdãos recorrido e paradigma - ambos analisavam a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos de bolsas de estudo de nível superior - entretanto os entendimentos exarados foram opostos: no recorrido afastou-se a incidência da contribuição previdenciária, enquanto no paradigma, a mesma foi mantida. Assim, resta configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Cabe ainda ressaltar que, apesar do acórdão paradigma ter sido reformado pelo Acórdão nº 9202-002.199, pode ser utilizado como paradigma, uma vez que a única matéria tratada na Câmara Superior foi o regime de decadência das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional. (Grifamos)

Intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões de e-fls. 558/566, requerendo o não provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conforme despacho de e-fls. 02, a criação do presente processo deve-se ao processo nº 19740.000669/2008-21, conforme explicação transcrita abaixo:

Nas fls.533/537 do processo 19740.000669/2008-21 encontra-se o Despacho S/N – 3ª Câmara, de 13/06/2016, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Segunda Seção de Julgamento, que deu seguimento ao Recurso Especial, de 24/10/2014, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) contra o Acórdão nº 2803-003.688 – 3ª Turma Especial, de 07/10/2014, que considerou o Recurso Voluntário Provido em Parte.

Ao tomar ciência dos referidos documentos, o interessado interpôs contrarrazões contra o Recurso Especial, mas não apresentou Recurso Especial quanto a parte do Acórdão que lhe foi desfavorável (Participação nos Lucros e Resultado-PLA).

Desta forma a parte incontroversa permaneceu no debcad 37.179.435-8 (Participação nos Lucros e Resultados) e a parte controversa foi desmembrada para o debcad 37.473.985-4 (Reembolso Faculdade).

O Recurso Especial de Divergência tem como objeto a incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsas de ensino - nível superior (fl.534) e será controlado pelo debcad 37.473.985-4.

Informo que no processo 19740.000669/2008-21 houve desistência parcial do Recurso Voluntário e os itens de cobrança PAD, PAE, PDA e PEA foram anteriormente transferidos para o debcad 37.331.371-3 (fl.489 do processo 19740.000669/2008-21). A alocação do pagamento parcial extinguiu o debcad 337.331.371-3.

O Reembolso Faculdade-RFA foi transferido para o processo 16682.722.526/2016-28 e será encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enquanto que o debcad 37.179.435-8 (Participação nos Lucros e Resultado-PLA) será objeto de cobrança.

É o relatório

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

A matéria em discussão é a incidência ou não de contribuições previdenciária sobre o pagamento de auxílio educação de nível superior.

Sobre o tema, já me manifestei no acórdão nº 9202-005.574, referente ao processo nº 10680.726916/2011-04, julgado na sessão do dia 28 de junho de 2017, cuja fundamentação transcrevo abaixo:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos empregados, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Utilizarei para fundamentação excerto clarividente da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no processo n.º 15582.000114/2007-16:

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país - pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados - estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação. Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral - e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "onerabilidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho. Destacamos que conforme consta do Relatório Fiscal, no caso concreto, foram apenas 07 (sete) empregados que se utilizaram dos descontos correspondentes às bolsas ofertadas e essas possuíam variados períodos de duração.

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo, técnico e cultural, que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Por força do art. Art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

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:

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;

...

Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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:

...

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

...

Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição. Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação. Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)

5. 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.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016);

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "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 empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.

18.03.2002).

3. *Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)*

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.

Adotando como fonte de direito o jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos empregados e seus respectivos dependentes não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

A maioria do Colegiado entende sobre a possibilidade de curso superior enquadrar-se na norma isentiva, desde que vinculado ao programa de qualificação - na forma de curso de capacitação e qualificação profissional. Todavia, o único fundamento para o presente lançamento fiscal foi o fato de ser curso superior; não tendo apontado a fiscalização óbices relativos à correlação entre o curso superior ofertado e as demais exigências constantes do art 28, alínea t. da Lei n.º 8.212/1991.

Assim, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva