



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

Processo nº 19740.720276/2009-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.391 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AUXÍLIO EDUCAÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.
Recorrente SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2007

EMPREGADO. SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CURSOS DE PÓS GRADUAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O art. 28 § 9º, “t” da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.711/98, observados os critérios legais, excluiu da tributação o valor alocado pelo empregador na qualificação profissional dos seus empregados, a qual, segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/96), engloba o plano de educação profissional destinado à formação inicial e à aprendizagem permanente do trabalhador por meio de capacitação, aperfeiçoamento, especialização e atualização, em todos os níveis de escolaridade.

TRABALHADOR AUTÔNOMO E EVENTUAL. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A isenção prevista no art. 28 § 9º, “t” da Lei 8.212/91 não se estende ao auxílio educação pago aos trabalhadores autônomos e eventuais que prestam serviço à empresa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidas as Conselheiras Alice Grecchi e Nathália Correia Pompeu, que davam provimento integral ao recurso voluntário.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Nathalia Correia Pompeu, Luciana de Souza Espíndola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 12-30.939 da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Rio de Janeiro 1 (RJ1), f. 342-347, com ciência ao sujeito passivo em 09/09/2011, fls. 354-355, que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad nº 37.265.040-6, do qual o sujeito passivo teve ciência pessoal em 28/12/2009.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 11-19, o lançamento trata de exigência das contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre pagamentos feitos sob a forma de utilidades, a segurados empregados e contribuintes individuais, a título de cursos de pós-graduação (MBA e Mestrado), no período de 06/2007 a 12/2007.

Segundo a fiscalização, não é isento das contribuições o valor despendido pelo empregador destinado ao custeio de ensino superior de empregados e trabalhadores sem vínculo empregatício.

A autuada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que a parcela em discussão não é tributável, considerando o disposto no § 2º do art. 458 da CLT, alterado pela Lei 10.243/2001, pois se trata de verba indenizatória, concedida ao trabalhador para o trabalho e não pelo trabalho.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário, com base no fundamento de que a recorrente não disponibilizou os cursos de pós-graduação a todos os seus empregados e dirigentes, indistintamente, em face das restrições impostas pela Convenção Coletiva de Trabalho, além de que, foram pagos também a trabalhadores sem vínculo empregatício com a autuada, o que está em desacordo com o disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

Em 11/10/2011, a interessada interpôs recurso, fls. 357-363, apresentando suas razões, cujos pontos relevantes são:

Alega que não há incidência das contribuições sobre os pagamentos feitos aos empregados e aos trabalhadores sem vínculo empregatício a título de pós-graduação e técnico de aperfeiçoamento, pois se trata de verba indenizatória, destinada ao aperfeiçoamento da prestação do serviço.

Sustenta que as verbas destinadas aos cursos estão disponíveis para a totalidade dos empregados que atendam às condições de elegibilidade previstas na Convenção Coletiva de Trabalho, o que se justifica pelo elevado custo do benefício, sendo que as regras previstas beneficiam a todos igualmente e não a certos empregados ou grupos de empregados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Auxílio Educação. Curso de Pós-Graduação

O lançamento se baseia em dois fundamentos fático-jurídicos: 1) o salário utilidade pago aos empregados, relativo ao custeio de cursos de pós graduação (MBA e pós-graduação), pois, segundo a fiscalização, apenas o custeio da educação escolar básica está excluído da incidência de contribuições previdenciárias, nos termos da alínea “t” do § 9º da Lei 8.212/91; 2) a remuneração paga a trabalhadores sem vínculo empregatício, por meio de utilidades, mediante custeio de cursos de pós graduação (MBA e mestrado).

1) Auxílio Educação pago aos Segurados Empregados

De acordo com artigo 22, I, e art. 28, ambos da Lei 8.212/91, os ganhos habituais em forma de utilidades, em regra, integram o salário de contribuição do segurado empregado.

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](#)). (g.n.)*

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; ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)) (g.n.)*

A exceção ocorre quando o salário-utilidade não possui caráter contraprestativo, notadamente quando bens ou serviços são fornecidos como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laborativa. Esse conceito é conhecido pela clássica fórmula de que somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

No caso do auxílio educação, o legislador optou por criar regra expressa de não incidência, condicionada ao atendimento de certos requisitos previstos no art. 28 § 9º, “t” da Lei 8.212/91. Vigorava, à época dos fatos geradores, a redação dada a esse dispositivo pela Lei 9.711/98, a qual isentava das contribuições aqui tratadas os valores pagos aos empregados a título de cursos de educação básica e de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não constituíssem substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tivessem acesso ao plano educacional:

Lei 8212/91:

Art. 28.

...

§ 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).

Posteriormente, a Lei 12.513, de 16/10/2012, promoveu alterações nesse dispositivo, passando a exigir o cumprimento de outros requisitos para a não incidência dessa verba. As novas regras, entretanto, não se aplicam ao caso, que trata de fatos geradores ocorridos antes da sua edição.

É na Lei 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), que estão os conceitos de educação básica, capacitação e qualificação profissionais, bem como os princípios da educação profissional e tecnológica, a qual é concebida como educação continuada e integrada aos diferentes níveis e modalidades de educação e dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia:

LDB:

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

O Decreto 5.154, de 23 de julho de 2004, que regulamenta a LDB, estabelece que a formação inicial e continuada de trabalhadores (dimensões que, com o Decreto 8.268/2014, foram abarcadas pela expressão “qualificação profissional”¹), incluem a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização, em todos os níveis de escolaridade:

Decreto 5.154/2004:

Art. 1º A educação profissional, prevista no [art. 39 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#) (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), observadas as diretrizes curriculares nacionais definidas pelo Conselho Nacional de Educação, será desenvolvida por meio de cursos e programas de:

I - qualificação profissional, inclusive formação inicial e continuada de trabalhadores; ([Redação dada pelo Decreto nº 8.268, de 2014](#))

II - educação profissional técnica de nível médio; e

III - educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação.

...

Art. 3º Os cursos e programas de formação inicial e continuada de trabalhadores, referidos no inciso I do art. 1º, incluídos a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização, em todos os níveis de escolaridade, poderão ser ofertados segundo itinerários formativos, objetivando o desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva e social. (grifei).

Em suma, a qualificação profissional engloba a formação inicial e a aprendizagem permanente do trabalhador por meio de capacitação, aperfeiçoamento, especialização e atualização, em todos os níveis de escolaridade, e constitui objetivo da educação profissional, de acordo com a Lei 9.394/96.

Por sua vez, observados os critérios legais, o art. 28 § 9º, “t” da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.711/98, exclui da tributação o valor relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais, a qual, conforme disposto nos arts. 1º e 3º do Decreto 5.154/2004, engloba a educação profissional em todos os níveis de escolaridade. Logo, não há respaldo, na legislação, para se excluir os cursos de pós-graduação da hipótese de isenção.

¹ A expressão "formação inicial e continuada de trabalhadores", prevista na redação original do inciso I do art. 1º do Decreto 5.154, de 23 de julho de 2004, foi alterada para "qualificação profissional", pelo Decreto 8.268, de 2014:

Art. 1º A educação profissional, prevista no art. 39 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), observadas as diretrizes curriculares nacionais definidas pelo Conselho Nacional de Educação, será desenvolvida por meio de cursos e programas de:

I - qualificação profissional, inclusive formação inicial e continuada de trabalhadores; (Redação dada pelo Decreto nº 8.268, de 2014)

No sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o salário indireto recebido por empregado a título de custeio de curso de graduação e de pós graduação, cito os seguintes precedentes do CARF: Ac. 2403-002.734², 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária/2ª Seção, rel. Cons. Carlos Alberto Mees Stringari, sessão de 11/09/2014, Ac. 2402-004.167³, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/2ª Seção, rel. Cons. Ronaldo de Lima Macedo, sessão de 16/07/2014; Ac. 2301-003.996⁴ – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária/ 2ª. Seção, rel Cons. Mauro José Silva, sessão de 15/04/2014.

Entretanto, para que não ocorra incidência de contribuição previdenciária, o curso de pós graduação deve estar vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e todos os empregados e dirigentes devem ter acesso a ele.

A fiscalização deixou de demonstrar o desatendimento dessas condições. Quanto à pertinência dos cursos, limitou-se a listar os cursos custeados pela Recorrente no item 10 do relatório fiscal, os quais estão vinculados às áreas de administração, economia, tecnologia da informação e marketing.

Quanto à disponibilização dos cursos a todos os funcionários e dirigentes, a fiscalização apenas transcreveu a resposta dada pela Recorrente quando questionada a este respeito, a qual afirmou que as bolsas estavam disponíveis a todos os empregados e dirigentes, desde que observadas as condições previstas em Convenção Coletiva, deixando, todavia, de especificar essas condições.

Em suma, a fiscalização deixou de demonstrar os requisitos necessários para afastar a isenção das contribuições aqui tratadas, em relação aos pagamentos feitos pela Recorrente aos seus empregados, na forma de utilidades, mediante custeio de cursos de pós graduação, de modo que não há respaldo legal para se exigir o crédito tributário incidente sobre esses pagamentos.

Auxílio Educação pago a Trabalhadores Sem Vínculo Empregatício

De acordo com o relatório fiscal, a Recorrente custeou cursos de pós graduação a trabalhadores autônomos e eventuais. No Regime Geral de Previdência Social,

² BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.

³ BOLSA DE ESTUDOS. CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO COM EXTENSÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos a empregados, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que extensivo a todos, insere-se na norma de não incidência. Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos) aos segurados empregados.

⁴ ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO RELACIONADOS COM AS ATIVIDADES DA EMPRESA ENTENDIDOS COMO CURSOS DE CAPACITAÇÃO. A lei concede isenção para 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. Os cursos de graduação e pós-graduação podem ser considerados cursos de capacitação e estão abrangidos pelo benefício desde que estejam relacionados com as atividades da empresa.

esses trabalhadores estão inseridos na categoria de contribuintes individuais, conforme dispõe os seguintes dispositivos da Lei 8.212/91:

Lei 8.212/91:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

...

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

A contribuição devida pela empresa, em razão da contratação desses trabalhadores, é calculada pelo total das remunerações a eles pagas ou creditadas, a qualquer título, conforme art. 22, III, § 1º da Lei 8.212/91:

Lei 8.212/91

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

...

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

No âmbito previdenciário, o auxílio educação pago a trabalhadores eventuais e autônomos não é excluído da tributação, o que ocorre somente quando a verba é paga aos empregados, conforme dispõe o art. 28 § 9º “c” da Lei 8.212/91.

A remuneração desses trabalhadores não tem natureza salarial, pois não decorre de relação de emprego. Assim, embora seja possível a pactuação da remuneração desses trabalhadores por meio de utilidades, essa forma de remuneração não se confunde com o salário-utilidade previsto no art. 458 da CLT, que é verba típica do contrato de trabalho⁵.

Em suma, há incidência das contribuições aqui tratadas sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais autônomos e eventuais, a título de auxílio-educação, nos termos do lançamento.

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER DO RECURSO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para se excluir a contribuição incidente sobre o auxílio educação pago aos segurados empregados.

Luciana de Souza Espíndola Reis

⁵ Maurício Godinho Delgado afirma que "ao autônomo, por não ser empregado, regendo-se por normas de origem civil, não se aplica a legislação trabalhista." (DELGADO, Maurício Godinho, Curso de direito do trabalho, São Paulo: LTr, 2012, p. 339).