



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

Processo n° 35366.002964/2004-60
Recurso n° 154.911 Voluntário
Acórdão n° 2401-00.779 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de outubro de 2009
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - IMUNIDADE - ATO CANCELATÓRIO COM TRÂNSITO EM JULGADO - NÃO REAPRECIÇÃO DO ATO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS - SALÁRIO INDIRETO - BOLSA DE ESTUDOS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. Quanto a apuração da contribuição sobre os valores bolsa de estudos 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.

O fato de a empresa não individualizar a condição de cada beneficiário, se empregado, filho, ex-empregado, acaba por afastar a possibilidade de exclusão da verba da base de cálculo de contribuições.

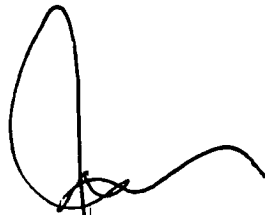
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENSINO SUPERIOR. CURSO DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa objetivando custear cursos de Ensino Superior, conquanto que guarde consonância com as atividades por ela desenvolvidas e extensivo a totalidade dos empregados e diretores, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, por se caracterizarem como curso de

capacitação e qualificação profissional, sendo defeso ao aplicador da lei coarctar os ditames da disposição legal, sob pena de malferir os artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

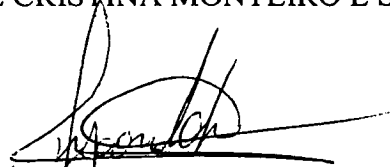
ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento o valor das bolsas concedidas para custear cursos de graduação superior dos funcionários e dirigentes da empresa. Vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Relatora), que votaram por negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, levantadas sobre os VALORES PAGOS AOS SEUS SEGURADOS EMPREGADOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDOS, devidas e não recolhidas ao Fundo de Previdência e Assistência Social, nas épocas próprias no período de 12/1999 A 12/2002, conforme relatório fiscal, fls. 68 a 78.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 21/09/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 23/09/2004.

Ressalte-se, ainda, que conforme descrito no relatório fiscal o contribuinte teve sua isenção cancelada a partir de 29/11/1999, através do Ato Cancelatório n° 21.401./0003/2004, por ter infringido o inciso V do art. 55 da Lei 8212/91 c/c artigo 206, V do RPS.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 75 a base de cálculo para o período de 11/1998 a 12/2002 é o valor de todas as bolsas concedidas aos dependentes dos funcionários, exceto nos cursos de educação infantil e o valor das bolsas concedidas para custear cursos de graduação superior dos funcionários e dirigentes da empresa.

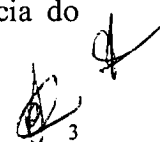
No instituto a normatização para a concessão de bolsa de estudos aos funcionários constitui um item dos acordos coletivos de trabalho. Da sua leitura observa-se que as bolsas de estudo são concedidas a todos os funcionários e dirigentes, indistintamente. Tendo em vista que o dispositivo legal não especificou como seria o plano educacional a que se refere a fiscalização considerou o item bolsa de estudos como um plano educacional da empresa. Reputou-se assim, atendidos os requisitos de plano educacional e acesso irrestrito de todos os funcionários.

Ressalte-se, ainda, que o Mackenzie concede em média duas bolsas de estudo por ano aos seus empregados que poderão ser utilizadas por eles próprios ou seus dependentes nos cursos de educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e ensino superior. A exceção a essa regra está nos cursos de pós-graduação, aos seus professores e nas áreas de sua atuação. Esta exigência caracteriza esta bolsa como cursos de capacitação vinculados à atividade da empresa.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 247 a 257. Alega em síntese:

As fls. 297 a 304, foram anexados o votos de apreciação tanto do pedido de isenção, como dos embargos propostos, sendo que este última não foi conhecido.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 305 a 309.



Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 313 a 353, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

O recorrente é entidade fundada em 1870 e conforme evidenciam seus atos constitutivos, e finalidades educacionais e para atender aos seus inúmeros fins filantrópicos e de assistência social, concede diversas bolsas de estudo, com recursos próprios.

A entidade encontra-se registrada no CNAS, que lhe concedeu o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, bem como é entidade de utilidade pública perante as três unidades federativas.

O recorrente possui a natureza e a qualidade jurídica de instituição educacional, com finalidade filantrópica.

Frise-se que a Secretaria da Receita Federal, em contraponto ao decidido no âmbito do CRPS, em diligência realizada durante o mesmo período, chegou a conclusão que a entidade cumpri todos os requisitos legais ao pleno exercício da imunidade constitucional. Não há como aceitar que dois órgãos que pretendam se unir, tenham decisões discordantes sobre o mesmo assunto.

Havendo dúvida na interpretação nos termos do art. 112 do CTN deve-se interpretar de forma mais favorável ao recorrente, podendo considerar que a imunidade encontra-se vigente e a NFLD é nula.

A decisão que ensejou o ato cancelatório está calcada em dispositivo de norma suspensa por inconstitucionalidade.

O argumento do SRP é muito frágil, conquanto que a legalidade do convênio é facilmente demonstrável.

A fiscalização quer cancelar a imunidade do recorrente sob o frágil argumento de desvio de finalidade , uma vez que na transferência de recursos para a igreja Presbiteriana não havia previsão expressa no estatuto do Instituto que autorizasse convênios com terceiros, sempre na consecução de sua finalidade social. Contudo, o posicionamento da autoridade previdenciária não é acertado.

O Instituto como entidade educacional confessional , ao aplicar recursos em seminários, está efetivamente aplicando em educação, cumprindo com a sua missão primordial.

A exigência do cumprimento do art. 55, V da lei 8212/91 ficou afetada em face da decisão emanada pelo STF.

A limitação do poder de auto-tutela imposta pela Medida Cautelar, a qual deve ser expressamente aproveitada no presente processo administrativo.

Ao INSS não é dado conceder imunidade de contribuições sociais, da mesma forma não pode cancelar essa garantia , que provém de um direito constitucional.

O ato cancelatório por sua natureza – constitutivo negativo só pode gerar efeitos para o futuro, enquanto não há ato cancelatório, a instituição exerce plenamente suas garantias de imunidade.

Em atenção as regras jurídicas vigentes na sociedade brasileira , e a bem da proteção do ato jurídico perfeito e sistema processual, tem-se que o presente lançamento é

nulo, eis que balizado em período no qual o Instituto gozava de plana imunidade sobre todas as contribuições sociais.

Os valores pagos pela empresa com cursos aos seus funcionários não estão sujeitos ao pagamento de contribuição reclamada, pois definitivamente não se configuram como salário de contribuição.

Se um diretor ou empregado é contratado para executar determinadas tarefas na instituição, na existência de curso para aprimoramento destas atividades, é determinação da instituição, na busca da qualidade., que o mesmo seja freqüentado por determinadas pessoas.

Os valores pagos à título de bolsa de estudos não se configuram salário utilidade. Não representam tais valores aplicados em cursos, palestras, congressos, benefício e ou vantagem econômica adicional ao funcionário.

Basta examinar os acordos coletivos para se verificar o intuito meramente social das concessões das bolsas de estudo concedidas aos empregados estudantes e seus dependentes.

Examinando as cláusulas do acordo fácil identificar a abrangência da mesma que vigora, quando o empregado está licenciado para tratamento de saúde, falecimento do empregado, ou dispensa (a bolsa é mantida até o fim do ano letivo).

Não podem ser consideradas salário vez que não retribuem o trabalho efetivo.

A jurisprudência caminha no sentido de não incidência de contribuições previdenciárias, ainda que não haja previsão legal para tanto.

Requer seja declarada a nulidade da NFLD em tela seja pelo fato de a instituição permanecer sob o manto da imunidade, seja pelo fato de eu os efeitos do ato cancelatório se operarem ex nunc, ou mesmo pelo fato de que a concessão de bolsas de estudo não podem ser consideradas salário in natura.

A unidade descentralizada da SRP encaminhou o processo a este CARF, sem o oferecimento de contra-razões.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 375. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Ressalte-se que toda a argumentação em sede de recurso refere-se a sua alegada condição de entidade imune, bem como ao entendimento que os valores pagos à título de bolsa de estudos não constituem salário de contribuição.

Conforme consta do próprio processo, fls. 98 a 105, o Ato Cancelatório do Instituto Mackenzie foi submetido a julgamento no Âmbito do CRPS em 27/07/2005, tendo sido decidido por unanimidade em negar provimento ao recurso – Acórdão 1700/2005.

Conforme alegou a empresa em sua defesa a mesma interpôs Embargos de Declaração, não tendo o mesmo sido conhecido por unanimidade no âmbito daquele colegiado – Acórdão 37/2007.

O cancelamento da isenção deu-se a partir de 29/11/1999, tendo sido objeto do processo nº 21.401.1/0003/2004, cujo recurso foi julgado pela então 4ª Câmara de Julgamentos do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social conforme descrito acima.

Consoante já mencionado da decisão supra citada a entidade apresentou embargos que não foram conhecidos. Dessa forma, ocorreu o trânsito em julgado administrativo da decisão que cancelou a isenção da entidade.

Pelas razões apresentadas não serão argüidas questões que tenham por objetivo discutir o cancelamento da isenção da entidade, dentre elas os argumentos descritos nos itens 1 a 14 no relatório deste voto. Destaca-se apenas que a dissonância entre a Secretaria da Receita Federal e a então Secretaria da Receita Previdência, quanto ao cumprimento dos requisitos não pode ser utilizado como argumento para manutenção da imunidade, visto que compete aos auditores agir no limite de suas competências institucionais

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos empregados, bem como filhos destes, não constituem salário de contribuição razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

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 20/11/98)

NO caso quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que, não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição.

Conforme descrito no relatório fiscal, as bolsas são previstas em acordos coletivos e concedidas aos empregados, professores e filhos destes, contudo mesmo individualizando os beneficiários, a empresa não especificou a condição de cada bolsista, ou seja, se professor aluno ou filho de funcionário. Assim, entendeu o auditor por considerar salário de contribuição posto o descumprimento de não tratar-se de educação básica, nem ter demonstrado que se trata de cursos de capacitação e qualificação profissional.

Entendo que o posicionamento do auditor ao considerar os valores como salário indireto encontra-se acertada. Compete a empresa ao realizar a concessão de benefícios, demonstrar o cumprimento da legislação para afastar a incidência de contribuição. NO caso, ao não individualizar os benefícios, nem fazer prova de tratar de programa de qualificação, demonstrando a ligação do curso com a atividade desenvolvida, não cumpriu a empresa as exigências legais. O fato ainda torna-se mais evidente, quando não rebate a concessão de bolsa aos filhos dos dependentes, benefício este que entendo não estar previsto no art. 28, § 9º da Lei 8212/91.

Outro ponto que entendo afasta o cumprimento do dispositivo quanto a vinculação dos cursos de capacitação a atividade desempenhada, são os termos do acordo coletivo conforme descrito na impugnação, onde o empregado, demitido, falecido (no caso dos dependentes) continuam a gozar do benefício.

Entendo que o fato de assegurar o benefícios a cursos de qualificação profissional, estabelecendo como critério a vinculação à área de atuação no órgão estaria dentre as possibilidades legais de exclusão da base de cálculo, mas não é este o caso objeto deste lançamento. Senão vejamos o que dispõe a lei: “ *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 20/11/98)*”

Concordo com a autoridade fiscal quanto a incluir como salário de contribuição, os benefícios provenientes do cursos de nível superior simplesmente, por não consistirem em educação básica, nem cursos de qualificação profissional.

Ainda para reforçar o entendimento quanto a concessão de reembolsos de curso superior não estar na exclusão do art. 28, § 9º, pertinente avaliarmos os termos da lei nº 9.394, de 20/12/1996:

TÍTULO V

Dos Níveis e das Modalidades de Educação e Ensino

CAPÍTULO I

Da Composição dos Níveis Escolares

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

CAPÍTULO II

DA EDUCAÇÃO BÁSICA

Seção I

Das Disposições Gerais

Art. 22. A educação básica tem por finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.

Art. 23. A educação básica poderá organizar-se em séries anuais, períodos semestrais, ciclos, alternância regular de períodos de estudos, grupos não-seriados, com base na idade, na competência e em outros critérios, ou por forma diversa de organização, sempre que o interesse do processo de aprendizagem assim o recomendar.

CAPÍTULO IV

DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Art. 44. A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas: (Regulamento)

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente; (Redação dada pela Lei n° 11.632, de 2007).

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;



IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

Parágrafo único. Os resultados do processo seletivo referido no inciso II do caput deste artigo serão tornados públicos pelas instituições de ensino superior, sendo obrigatória a divulgação da relação nominal dos classificados, a respectiva ordem de classificação, bem como do cronograma das chamadas para matrícula, de acordo com os critérios para preenchimento das vagas constantes do respectivo edital. (Incluído pela Lei nº 11.331, de 2006)

Ou seja, pela análise do diploma legal, fica evidente que não quis o legislador excluir da base de cálculo os valores de educação superior, pois se o quisesse, bastaria descrevê-lo na lei. Assim sendo, correto o lançamento efetuado. Capacitação Profissional, está relacionado a treinamentos, palestras, eventos diretamente relacionados as atividades desenvolvidas pelo empregado na empresa.

Mais especificamente com relação a bolsa concedidas aos filhos dos empregados entendo que a verba relativa a bolsa de estudos fornecida aos dependentes não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991.

O que não integra o salário de contribuição é o valor relativo ao plano educacional destinada ao próprio empregador. Neste caso, o legislador buscou uma forma de estimular as empresas a fornecer educação de qualidade a seus empregados.

É certo que ao fornecer educação básica aos filhos de seus empregados a empresa está colaborando com o desenvolvimento do país, com a satisfação de seus empregados que conseguem oferecer aos seus filhos um ensino de qualidade. Porém não se pode desconsiderar que esse fornecimento representa um ganho considerável para o trabalhador, caracterizando-se como um salário indireto, à medida que o empregado teria que arcar com o custo da educação de seus filhos em uma outra unidade escolar.

O art. 458 da CLT, § 2º descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial na esfera trabalhista, porém não podemos entender que essas verbas quando estendidas aos dependentes dos empregados também estarão excluídas da remuneração. Se assim o fosse, acabaria por estimular os empregadores e retribuir os empregados, por meio de seus dependentes com diversas outras utilidades, sem que isso refletisse em seus direitos trabalhistas tais como: férias, 13º salário etc. Senão vejamos:

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.

(Súmula nº 258 do TST.)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (artigos 81 e 82).

§ 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;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – VETADO.

Quanto ao argumento suscitado pelo recorrente de que as bolsas poderiam ser inseridas no que chamamos de benefícios atrelados ao desempenho da atividade, ou seja, fornecidas “PARA” o trabalho, e dessa forma desvinculadas da remuneração, não lhe confiro razão. O legislador trabalhista ao criar duas destinações no intuito de excluir da remuneração as verbas inerentes ao desempenho das atividades, estava se referindo ao vestuário, equipamentos (celulares, automóveis, notebooks etc), equipamentos de proteção individual, bem como outros que devam ser fornecidos para que o trabalhador consiga realizar as atividades para as quais foi contratado. Aqui não demonstrou o recorrente a correlação entre o trabalho e os benefícios fornecidos.

No entanto, considerar que as bolsas de estudo para os filhos dos empregados são necessárias ao desempenho de suas atividades é no mínimo desconhecer o propósito da legislação trabalhista brasileira. Acredito que neste caso, ao se identificar a razão do pagamento, com vistas a identificar a sua natureza salarial, o recorrente poderia ser menos parcial, já que a interpretação plausível é de que esse benefício é garantido aos empregados “PELO” seu trabalho na empresa, ou seja, por serem empregados do Instituto e não “PARA” o exercício de sua atividade, como é por exemplo o caso da gasolina do empregado contratado para desempenhar atividades externas na empresa, ou mesmo de um seminário destinado a atualização de contador da empresa.

Como dito anteriormente, é certo que o legislador busca o bem estar do trabalhador, estimulando o empregador fornecer benefícios aos empregados, sem que isso onere em demasia o seu empreendimento. Contudo, existe uma grande preocupação para que os empregadores não se utilizem dessas possibilidades para firmar entendimento de que tudo que forneçam na forma de utilidades estaria desvinculado.

Certo é que a autoridade previdenciária julgadora está correta ao considerar procedente o lançamento, não pelo argumento atacado no parágrafo anterior, mas simplesmente porque se trata do pagamento de um benefício que extrapola os limites legais de exclusão do salário de contribuição. É claro que esse benefício resulta em um incremento na

renda do trabalhador, suportada pelo empregador e dessa forma acaba por se constituir como uma espécie de salário indireto.

Doutrinariamente, convém reproduzir a posição da ilustre professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Portanto, as bolsas de estudo concedidas aos filhos de empregados em nada melhoram a execução do trabalho, não representando contraprestação laboral, mas apenas ganhos auferidos pelos empregados.

Por fim, não se altera este panorama em face de eventuais cláusulas de convenções ou acordos coletivos de trabalho que prevejam subsistir a concessão de bolsas de estudo para filhos ou dependentes de empregados despedidos, falecidos ou aposentados.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de bolsa de estudo para os dependentes dos empregados, assim como bolsas de estudos aos seus empregados, possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho. O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente, quando este deixou de despende valores com sua educação superior.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO para no mérito NEGAR-LHE
PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, somente quanto ao levantamento relativo ao Ensino Superior concedido aos segurados empregados e dirigentes da empresa, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

De conformidade com o Relatório Fiscal, a lavratura da presente notificação deveu-se a constatação de pretensão salário indireto pago pela contribuinte aos dependentes de seus funcionários e dirigentes a título de Bolsa de Estudos, bem como cursos de Ensino Superior concedidos a estes.

No entendimento da autoridade lançadora, corroborado pelo voto da ilustre Conselheira relatora, as Bolsas de Estudos pagas aos dependentes dos funcionários e dirigentes da contribuinte incluem-se na base de cálculo das contribuições previdenciárias, em virtude de ausência de dispositivo legal contemplando a não incidência pretendida pela recorrente, conclusão que compartilhamos.

Por outro lado, sustentou a nobre relatora, com base nas razões da fiscalização, que os valores concedidos aos dirigentes e funcionários da notificada objetivando custear cursos de Ensino Superior, em que pese ser extensivo à todos aqueles, igualmente, não estão fora do campo de incidência dos tributos ora exigidos, tendo em vista não se caracterizarem educação básica e/ou curso de capacitação profissional, entendimento que ousamos divergir, senão vejamos:

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como algumas considerações a propósito da matéria, senão vejamos:

“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

[...]

§ 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 artigo 21 da Lei n.º 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.”

Consoante se infere do dispositivo legal encimado, para que o valor pago a título de Plano Educacional, *in casu*, cursos de Ensino Superior, não seja incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverá preencher alguns requisitos, quais sejam:

- 1) Vinculação à atividade da empresa;
- 2) Não substitua parcela salarial; e
- 3) Extensivo a todos os funcionários.

Por sua vez, impende salientar que a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal verba, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Tratando-se de hipótese de isenção e/ou não incidência, os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

“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 acessórias”

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extraí-se das normas legais supracitados que qualquer tipo de isenção e/ou hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições/requisitos que não decorrem da lei seca.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários e dirigentes a título Ensino Superior, pelo simples fato de não considerá-lo como *educação básica e/ou capacitação profissional*.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela ilustre Conselheira relatora em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, aludida conclusão não encontra sustentáculo na norma isentiva acima transcrita. Com efeito, a alínea “t”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, é por demais enfático ao excluir do campo de incidência das contribuições previdenciárias **“o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 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 [...]”**.

Com espeque no dispositivo legal supra, concluir que o Ensino Superior encontra-se fora daquela regra isentiva é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva: **Não incidirão contribuições previdenciárias sobre o valor relativo a curso de capacitação e qualificação profissional dos funcionários e dirigentes, desde que extensivo à sua totalidade e vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.**

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não seja o supramencionado, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização.

Observe-se que à extensão de referida verba à totalidade dos empregados e dirigentes e a consonância à atividade da empresa não fora contestada pela fiscalização. Aliás, restou claro no Relatório Fiscal a observância a tais pressupostos.

Dessa forma, com a devida vênia, entender que curso de Ensino Superior não representa ***capacitação e/ou qualificação profissional*** dos funcionários da empresa não faz qualquer sentido lógico e/ou legal. Ora, se o Ensino Superior não se caracterizar como qualificação e/ou capacitação profissional, torna-se extremamente difícil vislumbrar outro curso que assim o seja.

A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que excluir da hipótese de não incidência em epígrafe a concessão de curso de Ensino Superior a funcionários e dirigentes da empresa, além de coarctar os ditames do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991, estabelecendo limites que não decorrem do seu próprio bojo, fere mortalmente o fim precípuo da verba *sub examine*, qual seja, qualificar/capacitar os profissionais que compõem o quadro da contribuinte.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”

(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)

Nessa toada, impende excluir o presente crédito previdenciário as contribuições incidentes sobre os valores concedidos aos funcionários e dirigentes da empresa com vistas a custear Ensino Superior, eis que, igualmente, encontram guarida na norma isentiva supratranscrita, na condição de cursos de capacitação e qualificação profissional.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir da exigência fiscal o levantamento concernente aos valores pagos a título de Ensino Superior, acompanhando a ilustre relatora quanto as demais questões de mérito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2009


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator Designado