



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

**Processo nº** 37216.000687/2007-42  
**Recurso nº** 244.390 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-01.775 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2010  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO  
**Recorrente** INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S/A  
**Recorrida** DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIARIA NO RIO DE JANEIRO - RJ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2005

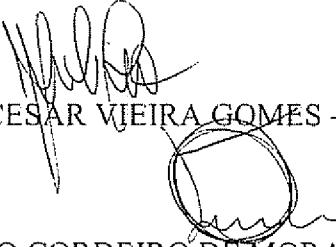
DECADÊNCIA. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional. No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente. As bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes não possuem natureza salarial, pois o benefício se reveste de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, conforme segue: quanto à decadência, em aplicar o artigo 150, §4º do CTN, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 173, I do CTN, no mérito, vencidos os conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, que negava provimento, e Mauro José da Silva que dava provimento parcial, excluir os valores lançados.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente). Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente Dra. Flávia Marangoni, OAB/DF 9558-E.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S.A. contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal referente à ausência de contribuições incidentes sobre salário-utilidade, pago na forma de bolsa auxílio educação para dependentes de funcionários, destinadas a créditos previdenciários para o INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, no período de 07/2001 a 12/2005.

2. A referida decisão restou ementada nos termos que ora transcrevo abaixo:

*"TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES SEGURIDADE SOCIAL,  
PARTE DA EMPRESA – BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO –  
SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO*

*Integra o salário-de-contribuição o pagamento de utilidade na forma de Bolsa Auxílio-Educação para dependentes de empregados, conforme prevê o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.*

*A legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção interpreta-se literalmente (art. III, II do Código Tributário Nacional).*

*CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS (INCRA). JUROS SELIC  
MULTA MORATÓRIA. PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA.  
CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. AÇÃO JUDICIAL  
EM CURSO IMPUGNAÇÃO CONHECIDA.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa em renúncia ao contencioso administrativo. Ocorrerá, todavia, a instauração do contencioso somente em relação à matéria distinta daquela discutida judicialmente;*

*Tratando-se de lançamento destinado a resguardar o crédito dos efeitos da decadência, justifica-se acautelar tanto a importância principal quanto aos seus consectários legais, visto que indisponível o interesse público subjacente à controvérsia. De qualquer modo, a suspensão preventiva da exigibilidade do crédito tributário não é óbice ao lançamento, uma vez que a formalização do crédito não implica, necessariamente, na sua exigência imediata.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE."*

3. Em seu recurso voluntário, o contribuinte aduziu, basicamente, o que segue:

- a) preliminarmente, a decadência do direito de constituição dos créditos tributários relativos a infrações supostamente ocorridas entre abril e outubro de 2001;
- b) a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a bolsa educação dada aos dependentes de seus funcionários;
- c) apenas devem ser incluídas nos salário-de-contribuição aquelas parcelas expressamente previstas pela legislação;
- d) a Lei n.º 10.243/01, ao acrescentar o parágrafo 2º, inciso V ao artigo 458 da Consolidação das Leis Trabalhistas, expressamente excluiu a natureza salarial da bolsa-educação fornecida pelo empregador, dessa forma o benefício não integra os salários de contribuição;
- e) por fim, alega que a postura arrecadatória do fisco representa flagrante desestímulo para que os empregadores concedam benefícios de natureza não-salarial a seus trabalhadores, posto que, ante o risco de interpretação equivocada da legislação, torna-se preferível não garantir vantagens ou benefícios a que não estejam obrigados por texto legal.

4. Em sede de contra-razões, o fisco pugnou pela manutenção do julgado recorrido, pois entende que o contribuinte não trouxe em seu recurso qualquer elemento novo, de fato ou de direito, capaz de alterar a decisão.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Relator

### **ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

### **DA EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL**

2. Preliminarmente, faz-se necessário esclarecer que o lançamento do débito se deu, pois não houve recolhimento da contribuição ao para financiamento dos benefícios destinados ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA.

3. Segundo a Decisão Notificação nº 17.401.4/0070/2007, “a empresa move as ações judiciais n.º 2004.51.01.016293-0, da 19ª VFRJ, e n.º 2002.51.01.001268-6, da 8ª VFRJ, onde estão sendo questionadas respectivamente as contribuições para o INCRA e o SEBRAE, tanto em relação aos estabelecimentos outros que não o parque gráfico, de Código FPAS 566, que têm convênio com o FNDE; quanto o parque gráfico, de Código FPA 507, que tem convênios com o FNDE, Sesi e SENAI” (fl. 1008)

4. Assim, considerando que o Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar n.º 2004.51.01.016293-0 impetrado pela recorrente questionava acerca da legalidade da contribuição para o INCRA, entendo que essa matéria é distinta da que será apreciada por este Colegiado, logo afasto a aplicação da súmula nº 1 do CARF.

5. Insta salientar, ainda, que a fiscalização qualificou o auxílio-educação concedido pela empresa para os dependentes de seus funcionários como salário-utilidade, fato esse que resultou na cobrança de contribuição para o INCRA sobre os valores pagos a título de bolsa auxílio educação.

6. Desta forma, a decisão sobre legalidade da contribuição ao INCRA no âmbito judiciário, não impede a discussão sobre a natureza salarial da bolsa-educação concedida pela empresa aos dependentes de seus funcionários.

7. Sendo assim, passo às questões preliminares.

## DECADÊNCIA

8. Nesse momento, é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pelo contribuinte, tendo em vista que alguns créditos tributários constituídos já se encontram decaídos segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

9. Sobre essa questão, cumpre dizer que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*"Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Dianete do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

10. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei."*

11. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

*"Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências"*

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão "*

12. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

13. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

14. Compulsando os autos, depreende-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, juntado às fls. 348/349, que houve recolhimento parcial, em face da totalidade das folhas de salários da empresa, sobre os valores lançados. E por esse motivo, tenho como certo que deva ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

15. E considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 30/11/2006, referente às contribuições do período de 01/07/2001 a 31/12/2005, ficam

alcançadas pela decadência quinquenal as competências 07/2001 a 10/2001, restando mantidas as competências 11/2001 a 12/2005.

16. Em razão do exposto, excluo do lançamento fiscal as competências 07/2001 a 10/2001. E considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

## DO LANÇAMENTO

17. Conforme narrado no relatório, a empresa teve lançado contra si crédito tributário referente à ausência de contribuições incidentes sobre salário-utilidade, pago na forma de bolsa auxílio educação para dependentes de funcionários, destinadas a créditos previdenciários para o INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrário, no período de 07/2001 a 12/2005.

18. E por esse motivo, insta salientar, que cabe às empresas urbanas o recolhimento de contribuição destinada ao INCRA, posto que sua natureza não é distinta à das contribuições da Seguridade Social.

19. Vale enfatizar, ainda, que a contribuição ao INCRA não alcança exclusivamente a produção rural, conforme se depreende da Lei n.º 1.146/70, a qual relaciona atividades industriais que podem ser desenvolvidas tanto no meio rural como nas regiões urbanas:

*"DECRETO-LEI N° 1.146, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1970*

*Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955 e dá outras providências*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,*

*DECRETA*

*Art 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970.*

*I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA.*

*1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei;*

*2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei*

*II - Ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o artigo 3º deste Decreto-lei.*

*Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5%*

(dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

II - Indústria de laticínios;

III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate,

IV - Indústria da uva;

V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçoamento de algodão;

VI - Indústria de beneficiamento de cereais;

VII - Indústria de beneficiamento de café;

VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.”

20. E nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual também se consolidou no Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E INCRA - EMPRESA URBANA - LEGALIDADE - ORIENTAÇÃO DESTA PRIMEIRA SEÇÃO, SEGUINDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF - RECURSO NÃO ADMITIDO - SÚMULA 168/STJ - AGRAVO REGIMENTAL - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA - MERA REPETIÇÃO DAS RAZÕES DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - IRRESIGNAÇÃO MANIFESTAMENTE INFUNDADA - RECURSO NÃO CONHECIDO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

1. Nos termos da orientação desta Primeira Seção e do Supremo Tribunal Federal, é legítimo o recolhimento da contribuição social para o FUNRURAL e INCRA pelas empresas urbanas. Considerando que o acórdão embargado corrobora esse entendimento, correta é a aplicação da Súmula 168 desta Corte Superior.

2. Não tendo a agravante rebatido especificamente os fundamentos da decisão recorrida, limitando-se a reproduzir as razões oferecidas nos embargos de divergência, é inviável o conhecimento do recurso.

3. Tratando-se de agravo interno manifestamente infundado, impõe-se a condenação da agravante ao pagamento de multa de 10% (dez por cento) sobre o valor corrigido da causa, nos termos do art. 557, § 2º, do Código de Processo Civil.

4. Agravo interno não conhecido, com aplicação de multa.

(AgRg nos EREsp 530802/GO. Primeira Seção. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Julgamento 13/04/2005 DJ 09/05/2005, p. 291) (sem grifos no original)."

21. A seu turno, importa destacar a ementa no Agravo Regimental do Recurso Extraordinário de n º 211.190, do STF, publicado no Diário da Justiça em 29 de novembro de 2002:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA A FINANCIAR O FUNRURAL VIOLAÇÃO DO PRECEITO INSCRITO NO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALEGAÇÃO INSUBSTANTE A norma do artigo 195, caput, da Constituição Federal, preceitua que 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, sem expender qualquer consideração acerca da exigibilidade de empresa urbana da contribuição social destinada a financiar o FUNRURAL. Precedentes. Agravo regimental não provido."

22. Porém, 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.

23. No relatório fiscal, restou demonstrado que a atuação do fisco destinou-se ao "lançamento das contribuições incidentes sobre salário-utilidade na forma de bolsa auxílio educação para dependentes de funcionários." (fl. 368)

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

25. 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.

26. Cumpre ressaltar que a legislação trabalhista também não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário, conforme transscrito 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)*

(.)

*H – 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)*

(..)"

27. 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-providão.*" (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 há 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 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 pública. 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 Cneia Moreira, DJ 21/10/1994)*

28. 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.

29. 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.

30. No intuito de fortalecer o seu posicionamento, muito bem se posiciona o contribuinte ao alegar que "a postura arrecadatória ora narrada colide com os próprios objetivos sociais contemplados pela Constituição Federal, porquanto desestimula, como visto, a iniciativa privada a repartir com o Poder Público ônus sociais deste, como é o caso da garantia à educação, obstando a perfeita aplicação do artigo 205, caput, da Constituição Federal." (fl. 1047)

31. Ao tratar do tema "Formação Profissional", o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), permite a dedução desses custos sem colocar qualquer impasse quando dispõe em seu artigo 368 que: "Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados."

32. Vale ressaltar, por fim, que o auditor fiscal trouxe apenas em seu relatório fiscal o argumento de que o plano educacional da empresa constituía em apoio e auxílio financeiro aos empregados. O que não serve, *data vénia*, para sustentar o débito levantado em desfavor do contribuinte.

33. Pelo exposto, entendo que não deve prospera 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

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

## Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIERA GOMES

Entendi que se fazia necessário obter vista dos autos a fim de melhor apreciar uma questão relevante: o benefício auxílio-educação é pago para custear os estudos dos dependentes de segurados empregados e não destes últimos. Daí um exame mais aprofundado para compreender a natureza jurídica do benefício, salarial ou não, e os efeitos tributários.

A fiscalização constatou que a recorrente:

*"arca com cerca de 70% das despesas efetivas que seus empregados realizam com matrículas e mensalidades de seus dependentes em cursos regulares de ensino fundamental, médio e graduação universitária".*

E a constituição do crédito tributário teve como fundamento:

*"a utilidade fornecida tem origem no contrato de trabalho e surge em decorrência da prestação de serviços, representando um acréscimo no patrimônio do trabalhador, visto que o empregado deixou de despescer do seu salário o pagamento com estudos de seus dependentes, configurando salário-utilidade "*

Como se sabe, a Lei nº 8.212, de 24/07/91 instituiu a isenção sobre o auxílio-educação e estabeleceu como condição o acesso irrestrito ao benefício para todos os empregados e dirigentes da empresa. No presente caso, não foi a falta de cumprimento da condição que ensejou o lançamento, mas sim o fato de que o benefício era oferecido aos dependentes dos empregados e também custeava ensino superior:

*Art. 28 (..)*

*§ 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 20/11/98),*

### Educação Básica e Ensino Superior

Sobre a educação básica, a lei de diretrizes da educação, Lei nº 9.394, de 20/12/96, elucida que comprehende: a educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; portanto, não abrange a educação superior, *in verbis*:

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

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



## *II - educação superior*

Não se discute que a educação superior não foi alcançada pela regra de isenção estabelecida pela Lei nº 8.212, de 24/07/91 e também que o benefício deva ser oferecido a todos os empregados e dirigentes da empresa; entretanto, não se pode ignorar a existência de lei posterior com regras mais abrangentes. Trata-se da Lei nº 10.243, de 19/06/2001 que deu nova redação ao parágrafo 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT:

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas (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)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído 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)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde, (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada, (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

Com a nova redação da CLT, o Direito do Trabalho não mais considera salário, para todos os efeitos legais, as utilidades recebidas pelos empregados a título de educação, seja ela básica ou superior. De fato, o §2º se inicia com a expressão: “*para os efeitos previstos neste artigo*” que, de acordo com o “*caput*” compreende definir o que seja ou não salário “*para todos os efeitos legais*”. Ora, um dos efeitos legais é integrar ou não a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Quando o legislador desejou restringir os efeitos apenas à legislação trabalhista, expressamente o fez. Como exemplo, trago à colação o disposto no artigo 144:

*Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)*

O argumento acima já é suficiente para afastar o entendimento de que a autonomia do Direito Previdenciário sobre qualquer outro justifica que as parcelas acima continuem sendo consideradas de natureza salarial para fins de incidência da contribuição previdenciária. É um ramo autônomo em relação aos institutos que lhe sejam próprios, mas não sobre aqueles essencialmente pertencentes a outros ramos do Direito. Como todos os livros de Introdução ao Direito explicam, o Direito é uno, suas ramificações têm finalidade didática. É composto por todo o ordenamento jurídico e suas fontes secundárias.

Não se olvida da especificidade dos conceitos de segurado empregado, beneficiário, período de carência e mesmo de salário de benefício, entre outros. Agora, com relação ao salário de contribuição, respeito os entendimentos contrários, mas nada há de diferente do conceito de salário, enraizado no Direito do Trabalho desde 01/05/1943. A denominação da base de cálculo de incidência das contribuições previdenciárias como “Salário-de-Contribuição” teve a finalidade de distingui-la da base de cálculo para o pagamento dos benefícios previdenciários, o “Salário-de-Benefício”. Coincididamente, ambos são disciplinados no artigo 28; no caso do primeiro, da Lei nº 8.212/91 e, no segundo, da Lei nº 8.213/91. Decididamente, “Salário-de-Contribuição” não é conceito próprio do Direito Previdenciário que justifique um alargamento do conceito de “Salário”, explicitamente empregado pelo artigo 195, I, “a” da Constituição Federal. Passamos a discorrer nos próximos parágrafos sobre este ponto.

Inicialmente, com uma singela observação do próprio artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/91 é suficiente para se constatar que o tempo todo se faz remissão ao Direito do Trabalho:

*Lei nº 8.212/91*

*art. 28 (...)*

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

*(...)*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976,*

*d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor*

*correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;*

*e) as importâncias:*

*(...)*

*3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973,*

*(...)*

*6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;*

*(...)*

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;*

*f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

*(...)*

*g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;*

*(...)*

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;*

*(...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;*

*(...)*

*x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.*

É inegável a interdependência com esse ramo do direito privado e também se deve advertir sobre à vedação imposta pelo Código Tributário Nacional para se alterar a definição, o alcance e conteúdo utilizados pela Constituição Federal:

*Antecipando-se às dívidas que poderiam surgir na dinâmica do inter-relacionamento, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 109 e 110, não somente deixa patente a relação mútua entre os diversos ramos do Direito, como, também, prescreve*

*limites cogentes. Em apertada síntese, a lei tributária pode definir efeitos tributários diversos dos efeitos jurídicos que foram atribuídos aos mesmos institutos, conceitos e formas de direito privado, a despeito de sua utilização na norma tributária. Todavia, e esta prescrição é relevante para o que se pretende demonstrar, a norma tributária, não obstante valer-se de institutos, conceitos e formas de direito privado, não poderá alterar-lhes a definição, o conteúdo e o alcance, se expressa ou implicitamente foram utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.*

*Código Tributário Nacional*

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

A Constituição Federal emprega a expressão “salário” em diversos dispositivos e, especialmente, no artigo 195, Inciso I, alínea “a” atribui competência tributária à União para a instituição de contribuição social previdenciária sobre a folha de salários:

*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;*

Chego, inclusive, à conclusão de que o entendimento contrário afasta a aplicação de uma norma legal vigente, a explicitamente contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional. E, ainda, a consideração de que “salário de contribuição” é diferente de “salário” torna inconstitucional, dentre outros, o artigo 21 da Lei nº 8.212/91, já que a União não tinha competência para instituir “salário de contribuição”, somente salário. O que, no caso, a fim de se cumprir o Princípio da Presunção de Constitucionalidade das normas jurídicas, obriga-nos à uma interpretação conforme a Constituição, afastando as demais:

*Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*



Por tudo, concluo que a Lei nº 10.243, de 19/06/2001 derrogou o artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91 em sua parte inicial, ou seja, a expressão: “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...”.

Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretensiosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação. Mas, contudo, como já salientado, não foi essa a razão do lançamento.

Por fim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores é firme em condicionar a incidência ou não de contribuições previdenciárias ao exame da natureza jurídica da parcela paga ao segurado empregado. De sorte que descaracterizada a natureza salarial do pagamento, ficará afastada a incidência de contribuição previdenciária.

*ADIN 1 659-6*

*“Resta a examinar, portanto, agora, o pedido de liminar no tocante à argüição de constitucionalidade do §2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 na redação mantida pela Medida Provisória 1.596-14.*

*Passo a fazê-lo*

*...deve-se fazer a luz da orientação majoritária desta Corte, a partir do julgamento do RE 166.772, no sentido de que, na expressão “folha de salários” utilizada no artigo 195, I, da Constituição, salário não é qualquer pagamento, mas o que, como tal, o é em sentido técnico, distinguindo-se da remuneração em geral, por ser esta gênero de que aquele é espécie.*

*Partindo-se, pois, dessa premissa que foi um dos fundamentos de constitucionalidade das expressões “avulsos, autônomos e administradores” (...), tem-se que é relevante a fundamentação jurídica da presente argüição de constitucionalidade quanto à primeira parte da norma sob exame (relativa aos abonos)...*

*Por outro lado, no tocante à segunda parte do parágrafo em causa (“bem como as parcelas denominadas indenizatórias...”), é também relevante, com maior razão de ser – e isso porque as verdadeiras indenizações, por sua natureza, não integram o salário em sentido técnico. (Ministro Moreira Alves, em 27/11/97)*

Por tudo, entendo que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação, ainda que ensino superior, mas desde que oferecido à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

### **Auxílio-Educação aos Dependentes**

Após o exame sobre a natureza jurídica do auxílio-educação e seus efeitos, passo a discorrer sobre à parcela correspondente aos dependentes dos empregados. Essa parte

do voto pode ser segmentada em duas fases: a primeira, que ora inicio, examina o aspecto trabalhista; o segunda, os efeitos tributários.

**O dependente econômico do empregado não é uma terceira pessoa desvinculada dos efeitos jurídicos da relação trabalhista.** O salário percebido pelo empregado, nos termos do artigo 7º da constituição Federal, visa atender também a educação da família do trabalhador:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;*

Assim, o auxílio-educação que tenha como beneficiário um dependente econômico do empregado é parcela dos proventos percebidos como decorrência do contrato de trabalho. Apenas seria um dispêndio estranho à relação de emprego, sem repercussão trabalhista ou tributária, caso o beneficiário não fosse dependente do empregado, mas pessoa, familiar ou não, que provesse seu próprio sustento. Essa afirmativa, ao que parece é por demais óbvia, mas esclarece o porque, no presente caso, do ponto de vista trabalhista, não se está diferenciando o pagamento tendo como beneficiário diretamente o empregado ou indiretamente, quando é oferecido aos seus dependentes.

Constato também da leitura do texto constitucional, artigo 7º, inciso IV, que a contraprestação pelo trabalho deve suprir no mínimo as necessidades com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Então, pouco importa se a necessidade seja suprida em pecúnia ou *in natura*. Explicando, quando a empresa custeia diretamente a educação está sendo suprida uma necessidade do trabalhador que igualmente seria satisfeita quando paga na forma de salário em pecúnia. Não há diferença. Vê-se que no aspecto trabalhista, foi esse o entendimento da fiscalização.

**Quanto aos efeitos tributários,** ressalta-se que as necessidades com alimentação, educação, saúde, transporte e previdência foram, através de normas infraconstitucionais, isentas dos encargos trabalhistas e fiscais. Tanto na CLT quanto na lei de custeio da previdência social há normas de renúncia. Em regra, atendidas as condições exigidas para a isenção, não incidem contribuições previdenciárias sobre essas necessidades básicas, dentre as quais a **educação**.

Pois bem, o questionamento que se faz é se há diferença do tratamento tributário à educação do trabalhador e à de seu dependente? Não creio. Outra conclusão implicaria ignorar a efetividade das normas constitucionais. No capítulo reservado à educação, impõe-se o dever do Estado e da **família** (leia-se: o trabalhador que através do salário custeia a educação de seus dependentes), com a colaboração da sociedade (o empregador), de promover a educação de todos; regra esta que se alinha com o aludido artigo 7º;

*Art. 205 A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

Ambas as normas de isenção, artigo 458 da CLT e artigo 28 da Lei nº 8.212/91, buscaram a efetividade das normas constitucionais de incentivo e desenvolvimento da educação e perante as mesmas, *data vénia*, não há qualquer sentido reconhecer a isenção somente ao benefício oferecido à educação do trabalhador, deixando de lado a dos dependentes:

CLT:

*Art. 458. (...)*

*§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)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído 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)*

Lei nº 8.212/91:

*Art. 28 (...)*

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

*i) 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);*

Em síntese, a conclusão a que se chega emerge do artigo 7º, inciso IV da Constituição Federal e a partir dele de uma “filtragem constitucional” das normas de isenção, que nada mais buscam do que lhe conferir efetividade: a educação do trabalhador e de sua família, indiferentemente, é uma necessidade básica a ser atendida com o salário.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010

JULIO CESAR VIEIRA GOMES