



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

Processo n° 35464.002911/2005-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.673 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria AUXÍLIO EDUCAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida CARGIL AGRÍCOLA S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/02/2004

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD relativa a contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, correspondente à parte da empresa, às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho- GILRAT e as destinadas aos terceiros (Salário Educação, INCRA e SEBRAE).

Em sessão plenária de 11/05/2011, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-02.051 (fls. 368/376). Em virtude de a decisão ter sido formalizada sem ementa, mediante aclaratórios interpostos pela Fazenda Nacional, prolatou-se o Acórdão de Embargos nº 2301-02.716 (fls. 384/390), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/02/2004

*Ementa: **EMBARGOS. OMISSÃO.***

Segundo determina o Regimento Interno do CARF, cabem embargos de declaração em caso de omissão existente em acórdão proferido.

No caso, ocorreu a omissão descrita pela nobre PGFN, devendo o acórdão ser saneado.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EDUCAÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Não integram o salário-de-contribuição 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

O PGFN foi cientificada da decisão em 31/10/2012 (Termo de Intimação de fl. 391) e, em 05/11/2012, foi interposto o Recurso Especial de fls. 394/400 (Relação de Movimentação de fl. 393), com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, visando rediscutir as seguintes matéria “**auxílio-educação – curso de graduação, pós-graduação e MBA**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-018/2013, datado de 28/01/2013 (fls. 402/404).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- a decisão comporta reformas, na medida em que o contribuinte não atendeu os requisitos exigidos pela lei para fazer jus ao benefício pretendido;
- no caso em exame, nos termos do Relatório Fiscal, verifica-se que a contribuinte realizou pagamentos de cursos de nível superior (graduação, pós-graduação e MBA) em favor de seus empregados;

- da leitura do inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, temos que a regra geral é a de que todo e qualquer rendimento pago durante o mês constitui salário-de-contribuição para fins de base de cálculo para as contribuições previdenciárias;
- por opção legislativa, o § 9º do mesmo artigo elenca os rendimentos que, apesar de serem percebidos pelo empregado, não constituem salário-de-contribuição;
- válido colacionar desde já que estas hipóteses são taxativas, e que, por se tratarem de exceções, devem ser interpretadas restritivamente. A hipótese em discussão nos autos refere-se ao §9º, alínea “t” do art. 28 da Lei 8.212/91;
- a regra determina, claramente, que não integrará o salário-de-contribuição o valor relativo a “plano educacional que vise à educação básica”, nos termos do artigo 21 da Lei 9394/1996”;
- do referido art. 21, infere-se que o legislador não pretendeu incluir, no artigo 28 da Lei 8212/91, o ensino superior. Ao contrário, foi taxativo ao explicitar o objeto a ser contemplado com as bolsas de estudos conferidas aos empregados das empresas: educação básica e cursos de capacitação e qualificação de profissionais;
- observa-se que os documentos são contundentes e suficientes em comprovar que os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados refere-se ao custeio de cursos de nível superior (graduação, pós-graduação e MPA), fato este que, inclusive, foi reconhecido pela decisão ora recorrida e pela própria contribuinte em suas peças recursais;
- está provado que a contribuinte não satisfaz o requisito legal necessário para valer-se do benefício pretendido;
- por tratar-se de renúncia fiscal - já que, uma vez excluídas tais parcelas do salário-de-contribuição não haverá a incidência de contribuições previdenciárias devidas sobre estes valores - a interpretação deve ser literal e restritiva, nos termos do art. 111. I, do CTN, cabendo ao contribuinte a cabal comprovação do cumprimento de todos os requisitos exigidos pela lei;
- comprovado que o contribuinte não cumpriu todos os requisitos exigidos pelo art. 28, §9º, alínea “t” da lei 8.212/91 para exclusão dos pagamentos efetuados para custeio de ensino superior, não pode a mesma excluir tais valores do salário-de-contribuição, não merecendo o lançamento efetuado qualquer reparo.

Requer a Fazenda Nacional seja admitido e provido o Recurso Especial e mantido o lançamento.

Cientificada do acórdão de Recurso Voluntário e de Embargos, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 16/04/2013 (fl. 408), a Contribuinte, em 30/04/2013 (fl. 410), ofereceu as Contrarrazões de fls. 410/418, alegando, em resumo o que segue:

Conhecimento

- a peça recursal não preencheu todos os requisitos legais previstos no Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais,

mais especificamente (i) o prequestionamento da matéria recorrida e (ii) a similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas;

- sustenta a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido teria desatendido os limites da norma de isenção (a rt. 28, §9º, “t”, da Lei no 8.212/91), ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela Recorrida a título de reembolso de despesas com o ensino superior de seus empregados;

- as alegações da Recorrente são no sentido de que apenas a educação básica, regulamentada pelo art. 21 da Lei no 9.394/1996, teria sido objeto de isenção pelo legislador ordinário;

- de acordo com entendimento da Recorrente, os cursos de graduação, pós-graduação e MBA não poderiam ser objeto de isenção;

- o acórdão recorrido havia dado provimento ao Recurso Voluntário da Recorrida em virtude do reconhecimento de que o fundamento da autuação fiscal – a suposta ausência de extensão do benefício a todos os empregados – não condizia com a realidade;

- não há no acórdão recorrido qualquer menção acerca da qualidade ou espécie do benefício subsidiado pela Recorrida (se relativo à educação básica ou superior);

- e nem poderia ser diferente, pois verifica-se do Relatório Fiscal da autuação, bem como da decisão administrativa de 1ª instância (proferida pela então competente Secretaria Receita Previdenciária), que a questão da qualidade ou espécie do curso objeto de reembolso não serviu de fundamento do lançamento fiscal;

- a matéria abordada pela Fazenda Nacional no seu Recurso Especial não foi examinada pelo v. acórdão recorrido, tampouco manejada em sede de Embargos de Declaração, razão pela qual está ausente o requisito do prequestionamento, não podendo ser admitido e conhecido o presente recurso. Cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- permitir que o presente recurso seja admitido significaria admitir a inovação do critério jurídico da autuação fiscal, o que é totalmente vedado pela legislação em vigor (a rt. 146, do CTN) e veemente refutado pelo CARF;

- argumentação que fundamenta a pretensão recursal é diversa daquela até então debatida nos autos (o que gerou a configuração de ausência de prequestionamento da matéria) – é a configuração da total dissonância fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

- não se pode inadmitir a pretensão recursal em questão, em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Mérito

- a Recorrente argumentou que a hipótese de isenção relativa à concessão de bolsa de estudos estaria restrita aos cursos de educação básica, em linha com o disposto na Lei no 9.394/96, ou seja, restrita à educação básica, ao ensino infantil, ao ensino fundamental e ao ensino médio;

- entretanto, que o argumento da Recorrente é oriundo de uma análise restritiva do disposto na alínea “t”, § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212/91, na medida em que é clara a extensão da isenção a todo e qualquer benefício que promova a capacitação ou qualificação do empregado;

e nem se alegue que os cursos de graduação, pós-graduação e MBA, ou qualquer outro curso relativo ao Ensino Superior, não teriam o condão de capacitar ou qualificar os empregados, por total falta de lógica e razoabilidade que justificasse tal alegação. Reproduz excertos de decisão administrativa;

Requer, por fim: i) seja negado seguimento ao Recurso Especial, uma vez que ausente os requisitos do prequestionamento da matéria recorrida e da similitude fática entre acórdão recorrido e paradigmas; ou ii) acaso assim não se entenda, que seja negado provimento ao presente Recurso Especial, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

No que diz respeito ao prequestionamento, o § 3º do art. 64 do Regimento Interno do CARF, vigente à época da apresentação do Recurso, é expresso no sentido de ser esse um requisito exclusivamente voltado ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

Acerca da similitude fática entre acórdãos recorrido e paradigmas, mister transcrever o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 66/69)

4.5. Este benefício oferecido pela empresa visa ao ensino superior e, conforme critérios de elegibilidade discriminados na política, não se encontra disponível a todos os funcionários da empresa, incompatibilizando-se, assim, com a regra legal e ainda, o pagamento desta verba substitui um gasto que o empregado incorreria caso a empresa não lhe oferecesse essa vantagem e, portanto, a utilidade consiste em ganho economicamente avaliável e decorre da fruição de bens integrantes de suas necessidades.

Observe-se que, ao revés do que infere a Contribuinte, o Relatório Fiscal é bastante claro no sentido de que o benefício não se compatibiliza com a regra legal em razão do descumprimento de dois de seus critérios: i) visar o ensino superior; e ii) não se encontrar disponível a todos os funcionários da empresa.

Por outro lado, ao afirmar que “*pelos cursos estarem disponíveis a todos os segurados que se encontrem na situação descrita na norma e por esses cursos fornecidos possibilitarem o melhor desempenho dos segurados em seu trabalho, não há como considerá-los Salário de Contribuição*”, o Colegiado Ordinário, mesmo sem fazer referência direta, admite que o fato de os cursos oferecidos pela empresa serem de nível superior não é óbice ao gozo do benefício.

Dessarte, por entender que em situações fáticas similares foram proferidas decisões em sentido diverso, conheço do Recurso Especial.

Mérito

A controvérsia cinge-se à incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários relativa a plano educacional que oferta aos trabalhadores por meio de cursos de graduação e pós-graduação. A esse respeito do tema tem-se que a base de cálculo das contribuições previdenciária é o denominado salário-de-contribuição. Nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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;

Repare-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do plano educacional mantido pela recorrente em benefício de seus empregados, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Aperceba-se, pois, que auxílio educação aqui referido ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exhaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

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 1998).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrange:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – (LDB); e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deve ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Ressalte-se que, conquanto o acórdão recorrido tenha reconhecido que o auxílio educação era extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, o Recurso Especial não faz referência a esse tema, tratando-se, então, de matéria fora do litígio. Por outro lado, não há evidência de que tal benefício seja oferecido no intuito de substituir parcela salarial.

Resta-nos, portanto, avaliar se a isenção prevista na Lei de Custeio possibilita a instituição de auxílio educação voltado para cursos de nível superior de graduação ou pós-graduação. Para tanto, convém recorrer à LDB, iniciando-se pelo art. 22 da norma, que dispõe:

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

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

II - educação superior.

É impassível o entendimento de que a educação básica é formada pela educação infantil, o ensino fundamental e o médio. Contudo, as informações contidas no Relatório Fiscal dão conta de que o plano educacional ofertado pelo sujeito passivo abrange cursos de nível superior na modalidade de graduação e pós-graduação.

Resta-nos aferir, por conseguinte, se referidos cursos (de nível superior) poderiam ou não ser considerados como qualificação ou capacitação profissional.

Embora qualificação ou capacitação profissional não encerrem conceitos legais ou doutrinários absolutamente precisos, o Dicionário Online de Português atribui-lhes os seguintes significados:

Qualificação: *Ato ou efeito de qualificar. Atribuição de uma qualidade, um título (...). Condições referentes à formação profissional e experiência, sugeridas para o exercício do cargo, função etc.*¹

¹ Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/qualificacao/>>, Acesso em: 30/015/2018.

Capacitação: Ação ou efeito de capacitar, de tornar capaz; aptidão. Ato de se tornar apto, habilitado, de passar a possuir uma habilitação. [Por Extensão] Preparação, ensino, conhecimento dados a alguém para que essa pessoa desenvolva alguma atividade especializada: capacitação em negócios².

Recorrendo-se a essa significação, é possível inferir que a qualificação está voltada para a obtenção de conhecimentos e habilidades necessários para que o indivíduo esteja apto a exercer determinado mister. A capacitação, por sua vez, é focada no aprimoramento pessoal para o desenvolvimento de aptidões para a atuação em contextos profissionais mais específicos.

Retornando-se mais uma vez à LDB, notadamente a seu Capítulo III (Da Educação Profissional e Tecnológica), importa-nos transcrever o art. 39 da Lei, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.

Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional. (Grifou-se)

Veja-se que esse e outros dispositivos presentes na norma educacional não restringem o ensino profissionalizante à educação básica. Ao revés disso, esclarece que essa modalidade de ensino, na qual se inserem os cursos de capacitação e qualificação, integra-se às diferentes formas de educação, o que, no meu entender, significa dizer que a instrução profissional pode ser desenvolvida não somente no contexto da educação básica, mas também do ensino superior de graduação e pós-graduação.

Se considerarmos o art. 39 da LDB, na redação dada pela Lei nº 11.741/2008, que objetivou não somente fazer referência à educação tecnológica, mas também esclarecer o alcance da expressão “educação profissional”, essa constatação mostra-se ainda mais evidente. Vejamos a íntegra do novel dispositivo:

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)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;

II – de educação profissional técnica de nível médio;

² Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/capacitacao/>>, Acesso em: 30/05/2017.

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

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Grifou-se)

De se esclarecer que o exame aqui empreendido não buscou ampliar a isenção compreendida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 em detrimento do disposto no art. 111 do CTN, e sim apreender o real alcance da norma.

Desse modo, por entender que qualificação e capacitação profissional não se restringem à educação básica, penso que para efetuar o lançamento a autoridade autuante deveria ter comprovado que os cursos oferecidos i) não estavam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) eram utilizados em substituição a parcela salarial; ou iii) que os planos educacionais não eram extensíveis a todos os empregados e dirigentes.

Conforme revelado acima, a despeito da informação contida no Relatório Fiscal, de que o benefício não se encontraria disponível a todos os funcionários da empresa, a decisão atacada foi em sentido contrário. Além do que, o aresto fustigado reconheceu que, “os cursos oferecidos visam propiciar a melhor produtividade dos segurados no seu trabalho na recorrente”, ou seja, estão voltados para sua capacitação ou qualificação profissional para o desenvolvimento de tarefas vinculadas às atividades do sujeito passivo.

Em virtude disso, como não há evidências de que os valores despendidos com o plano educacional tinha por objeto substituir parcela de natureza salarial e o cumprimento dos demais critérios foram reconhecidos pelo Colegiado *a quo*, não vejo como acolher a pretensão recursal.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do Recurso Especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho