



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16832.000291/2010-63
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-010.249 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANCECAR COMERCIO DE VEICULOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO A TODOS OS DIRIGENTES E EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa ou condição para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD Nº 37.272.535-0) para exigência de diferenças de Contribuição Previdenciária destinadas a outras entidades e fundos, haja vista o pagamento de verbas consideradas pelo fiscalização como salário indireto. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

I - INTRODUÇÃO

Em ação fiscal levada a efeito em face do contribuinte acima qualificado, em obediência ao Mandado de Procedimento Fiscal nº0719000-2009-01039, apurou-se **débito referente a contribuições sociais destinadas a Terceiros** (SAL-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESI e SEBRAE), nos termos e condições abaixo discriminados.

...

III - FATO GERADOR

Constitui fato gerador das contribuições sociais lançadas **o valor pago a título de auxílio-educação a diversos funcionários**, conforme demonstrativo mensal que compõe o Anexo I, deste.

A princípio, o valor relativo à plano educacional que vise a educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso, não integra o salário - de -contribuição do empregado (Lei 8.212, artigo 28, parágrafo 9º, alínea t).

No entanto, **não houve comprovação, relativamente ao período janeiro de 2005 a dezembro de 2005, de que os valores pagos a segurados empregados, tenha sido efetuado para custear sua educação.**

Destarte, por não haver comprovação de que os valores tenham sido pagos aos segurados para efetivamente custear sua educação, na forma da Lei 8.212, artigo 28, parágrafo 9º, alínea t, há incidência das contribuições sociais destinadas a outras Terceiros.

Após o trâmite processual, a 3ª Turma Especial deu provimento ao recurso voluntário. Para o Colegiado, após a apresentação de provas, restou comprovada o pagamento de verbas a título de bolsa de estudos de curso superior, sendo a vantagem ofertada a todos os empregados que cumprissem o critério objetivo temporal de estarem na empresa a mais de um ano. Acórdão **2803-003.306** (fls. 238 e seguintes), integrado pelo acórdão de embargos de nº 2201-004.603 (acolhido sem efeitos infringentes apenas para sanar contradição apontada pela Unidade Preparadora), recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

BOLSAS DE ESTUDO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE

O pagamento de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a todos os empregados e dirigentes, enquadra-se na exceção legal prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, não se constituindo em salário de contribuição.

Recurso Voluntário Provido

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial o qual foi admitido. Duas são as matérias devolvidas para debate nesta Câmara Superior:

- 1) Incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsa de estudo fornecida a apenas parte dos empregados. Acórdãos paradigmas 9202-005.155 e 9202-004.010, e
- 2) Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de estudo de ensino superior. Acórdãos paradigmas 9202-00.323 e 2302-001.177.

Contrarrazões do Contribuinte pugnando pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Como exposto, trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que concluiu pela aplicação ao caso do art. 28, §9º, alínea “t” (na redação dada pela Lei nº 9.711/98) afastando a exigência de contribuição previdenciárias sobre as bolsas de estudos de educação superior concedida a empregados com mais de um ano de vínculo com a empresa.

O debate envolve a discussão de dois requisitos: 1) o custeio de curso superior e 2) a não abrangência do programa para a totalidade dos funcionários em razão da trava de um ano.

No que tange a discussão acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de curso superior, este Tribunal por meio da **Súmula CARF nº 149**, aprovada em 03/09/2019, fixou o entendimento que até a edição da Lei nº 12.513/2011 estava contemplando dentro do conceito de “cursos de capacitação e qualificação profissionais” descrito na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, os cursos de graduação e pós graduação. A súmula possui a seguinte redação:

Súmula CARF nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Este é o exato caso dos autos. Pelas provas juntadas aos autos e pela conclusão fixada e não contestada no acórdão recorrido os pagamentos referem-se a bolsas de estudo para nível superior a dois trabalhadores que cursavam “educação profissional tecnológica de nível superior”.

Neste cenário deve-se afastar a tese trazida pela Fazenda Nacional no que tange a impossibilidade de aplicação da alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 aos cursos superiores.

Superado este ponto, passamos a segunda divergência: política da empresa conceder bolsas apenas aos empregados com mais de um ano de vínculo.

No entendimento desta Conselheira o critério temporal objetivo adotado é lógico e, por si só, não representa violação à norma isentiva do § 9º, alínea “t” do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. O programa interno da empresa ao prever a trava temporal mencionada em nada afeta a aplicação da isenção, pois sendo um critério essencialmente objetivo afasta-se qualquer juízo de subjetividade que pudesse levar a criação de privilégios ou caracterização das verbas pagas como parcelas substitutivas da remuneração.

Como destacado na peça de contrarrazões a “política de concessão do benefício educacional da contribuinte atende, indiscriminadamente, qualquer funcionário que esteja a mais de 1 ano efetivado na empresa, critério absolutamente objetivo. O que se pretende a política da contribuinte é tão somente identificar aqueles funcionários que apresentam maiores chances de retribuir o investimento realizado, mostrando-se, assim razoável.

Neste sentido é relevante inclusive refletirmos sobre a redação do dispositivo: “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;”.

Ora se a própria lei afirma que o curso ofertado deve ser vinculado às atividades da empresa, ou seja, que represente uma especialização daquela mão-de-obra, nada mais pertinente a adoção do critério objetivo temporal do programa com o qual se busca especializar aquele trabalhador cuja prestação de serviço e relação com a empresa tenha atingido um grau de maturidade suficiente para indicar sua continuidade na empresa.

Diante de todo o exposto, conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado.

Não obstante as, como de costume, muito bem fundamentadas razões de decidir da Relatora, peço-lhe licença para divergir quanto à não extensão das bolsas de estudo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

É que entende a relatora que o fato de o benefício educacional ser destinado aos funcionários que estivessem efetivado a mais de 1 ano na empresa e sendo este um critério objetivo de restrição, não haveria qualquer discriminação em relação ao corpo funcional da autuada. Nesse sentido, sustentou que a política da contribuinte seria voltada, tão somente, a identificar aqueles funcionários que apresentassem maiores chances de retribuir o investimento realizado, mostrando-se, assim, razoável sob o ponto de vista organizacional.

É inegável que a redação da alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, vigência à época dos fatos geradores, impunha, com vistas ao gozo da não incidência do tributo, fosse o benefício acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa. É dizer, o dispositivo não trazia qualquer restrição ou exceção a essa regra. Confira-se:

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 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**;

Perceba-se que muito embora haja ainda a exigência a que os cursos de capacitação e qualificação profissionais sejam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não se pode perder de vista que o incentivo fiscal, além de, com isso, procurar atender aos interesses da empresa, traz um forte componente social, que é a capacitação do empregado para o mercado de trabalho ou mesmo para sua vida, à exemplo dos planos que visem à educação básica do trabalhador. Penso ser a norma, nesse sentido, uma via de mão dupla, na medida em que, ao tempo que busca atender aos interesses do empregador, procura viabilizar o aperfeiçoamento da mão de obra trabalhadora possibilitando um maior engajamento no mercado de trabalho e o pagamento de melhores salários, beneficiando, em última análise, toda a sociedade.

Pode-se dizer, com isso, que a empresa não pode ser a única interessada nos benefícios advindos do incentivo fiscal concedido, mas sim a sociedade como um todo.

Nessa perspectiva, não me parece razoável excluir do programa aqueles trabalhadores que, em princípio, não tem depositados sobre si a certeza, por parte do empregador, de que haverá uma retribuição pelo investimento realizado, como seria o caso, conforme enxergou a relatora, daqueles com menos de 1 ano de “casa”.

Sob o viés da isonomia, há de se admitir que se analisada a situação dos empregados como se fosse um "filme" na empresa, em especial daqueles que se encontravam há menos de uma ano na, e **partindo-se da premissa de que as regras eram as mesmas desde a sua criação ou desde a vigência dos dispositivos legais e que nenhum empregado teria sido desligado antes de o término do prazo mínimo**, poder-se-ia chegar à conclusão que todos eles, em um dado momento, não fizeram *jus* ao benefício e que, assim sendo, haveria uma igualdade material histórica ao longo de determinado período de tempo.

Ocorre que, como é cediço, a legislação tributária deve ser aplicada à data do fato gerador, mensurado/agrupados em determinado espaço de tempo, que, *in casu*, é mensal. Logo, a condição exigida na norma de não incidência deve ser aferida à época do fato gerador, tomando o conjunto do empregados e dirigentes da empresa.

Com isso, as situações que envolvem os empregados devem ser consideradas como se uma fotografia fosse e não como um filme.

Pondo desta forma, parece-me inegável que a regra ajustada acaba potencializando, em determinada competência, a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não deve ser relativizada com a eventual afirmação de que "todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício". As regras poderiam, no máximo, **presumir** uma igualdade material, caso nenhum dos trabalhadores fosse ou tivesse sido demitido antes de o término do prazo de carência e desde que tais regras tivessem sido as mesmas desde o início, como dito acima.

Guardadas as devidas proporções e *mutatis mutandi*, equivaleria a afirmar que em determinada empresa (hipotética), onde, nos mesmos cargos, os homens recebem o dobro do que recebem as mulheres não haveria discriminação, na medida em que todas as mulheres receberiam a metade do que recebem os homens.

Evidentemente, a hipótese acima contém um ingrediente invariável no tempo (se homem ou se mulher), diferentemente do caso dos autos, mas bem traduz o equívoco em se segmentar determinado universo, seja lá qual for o critério adotado, como pretexto de demonstrar, a todo custo, uma igualdade exigida pela lei, quando na realidade está nas mãos da empresa a manipulação dessa condição, o que não me afigura atender aos anseios das normas acima citadas.

Nesse mesmo sentido é o Acórdão n.º 2401-002.710, de 16/10/2012, da lavra do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e que ora adoto e agrego às minhas razões de decidir, bem assenta a necessidade de que ela seja estendida à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa:

Destarte, inobstante o argumento da contribuinte, de que aludidas verbas eram extensivas a todos os funcionários efetivos da empresa, após completarem período de carência, sensibilizar este Relator, não vislumbramos ainda amparo legal para acolher o pleito da contribuinte.

Melhor elucidando, mesmo que se reconheça certa plausibilidade na concessão de referidas verbas somente aos funcionários e/ou diretores, após a sua “efetivação” por decurso de certo limite temporal, objetivando minimizar perdas em razão de benefícios a trabalhadores que não venham a ser incluídos no quadro de empregados efetivos da empresa, não conseguimos afastar os pressupostos legais que regulam o tema, os quais não trazem essa distinção, sobretudo em face da necessidade de interpretação literal da legislação de regência.

Mais a mais, consoante restou muito bem assentado pela ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nos autos do processo administrativo n.º 35434.000858/200571, a contratação em caráter de experiência não afasta os direitos trabalhistas dos empregados, desde o primeiro dia de serviço, o que reforça a tese da ausência de distinção entre os funcionários “efetivos” e os que se encontram sob contrato de experiência, senão vejamos:

“[...]”

O contrato de experiência respaldado no art. 445, §2º da CLT, nada mais é do que uma possibilidade de o empregador "testar" o empregado antes que o mesmo torne-se empregado por prazo indeterminado. OU seja, desde o primeiro dia em que está trabalhando na condição de empregado contratado por experiência o empregado faz jus a TODOS os direitos trabalhistas, por exemplo: Férias, 13º salário, FGTS etc.. Os únicos direitos que acabam sendo inviabilizados são o aviso prévio e a indenização de 40% do FGTS, mas, não por se tratar de contratação por experiência, mas porque não encontram-se presentes os requisitos da dispensa imotivada. Portanto, qualquer empregado desde o 1º dia, é considerado empregado e como tal faz jus a direitos trabalhistas. A exclusão dos empregados até 60 dias de vínculo, restringe o acesso à previdência complementar e portanto, descumprido o preceito legal que afastaria a natureza salarial. [...]”

E, se no âmbito trabalhista (direito privado) não existe distinção de direitos dos empregados em experiência daqueles “efetivos”, não pode a legislação previdenciária adentrar a tais conceitos do direito privado de maneira a estabelecer aludida distinção para efeito de concessão de benefícios aos empregados, limitando-os aos “efetivos”, em total afronta aos dispositivos legais que contemplam a matéria, seja trabalhista ou previdenciária.

Extrai-se daí que a disposição contida no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212/91, ao exigir a extensividade das verbas em comento a todos funcionários da empresa, representa à observância aos preceitos do direito trabalhista, o qual não traz distinção entre os segurados empregados em “regime de experiência” ou já contratados definitivamente, conferindo direitos iguais e, por conseguinte, benefícios idênticos àqueles, independentemente do lapso temporal da contratação.

Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

