



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.729695/2013-07
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.179 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ITAIPU BINACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER PGFN 485/2016

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados a empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 2401-005.014, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 09 de agosto de 2017, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 2432 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Súmula Carf nº 103)

ABONO EXTRAORDINÁRIO. ABONO ÚNICO. POSSIBILIDADE DE DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO PREVISTA EM NEGOCIAÇÃO COLETIVA.

É inviável o lançamento tributário, realizado ao final do ano de 2013, que tenha como único fundamento acusatório para a inclusão dos abonos extraordinários/únicos pagos aos trabalhadores na base de cálculo previdenciária a falta da sua expressa desvinculação do salário por força de lei, entendendo o agente lançador que o abono estabelecido em instrumento de negociação coletiva ostenta, necessariamente, a natureza remuneratória. Para a configuração da natureza salarial do abono único, previsto em negociação coletiva, é requisito a habitualidade dos pagamentos e/ou conexão com a retribuição pelo trabalho, nos termos do Ato Declaratório da PGFN nº 16/2011.

SALÁRIO INDIRETO. EDUCAÇÃO. DISPÊNDIOS COM DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

À luz da legislação tributária aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009, os valores destinados a custear a educação de dependentes dos segurados empregados assumem a feição de remuneração, fazendo parte da base de cálculo previdenciária e das contribuições reflexas devidas a terceiros.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL.

É de índole infraconstitucional a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. A decisão de mérito no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Escapam à incidência da contribuição previdenciária, e das contribuições reflexas devidas a terceiros, os valores que são pagos a título de aviso prévio indenizado, dada a ausência de natureza salarial.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de preparar a folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação tributária federal. O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de autuação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS. DESCONTO PELA EMPRESA.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de efetuar a arrecadação, mediante desconto da remuneração, das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço. O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de atuação.

No que se refere ao Recurso Especial da PGFN, fls. 2457, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 2510 e seguintes, para rediscutir as matérias: **a) Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria**, em síntese, que:

- a) todas as verbas pagas em razão do trabalho, ou seja, todos os rendimentos ou retribuições do trabalho, quaisquer que sejam suas naturezas, excetuando-se os pagamentos discriminados no §9º do art. 28 da Lei de Custeio, compõem o salário-de-contribuição. A presença do termo “exclusivamente”, significa que tão somente as remunerações expressamente dispostas no §9º em foco devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais ora em litígio, não estando dali excluídos os valores referentes ao aviso prévio indenizado;
- b) Com a alteração promovida pela Lei nº 9.528, de 1997, o aviso prévio indenizado deixou de ser parcela não integrante do salário-de-contribuição para o efeito de incidência de contribuição previdenciária, já que foi excluído do rol de parcelas que não integram o salário-de-contribuição elencadas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91;
- c) o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, trata-se de norma isentiva específica que deve ser interpretada restritivamente segundo disposição constitucional e CTN (art. 111, II), não cabendo, portanto, a inserção de verbas não incluídas no rol enumerado por esse dispositivo;
- d) não foi por meio do Decreto nº 6.727/2008 que foi instituída a cobrança da contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado, mas sim a por meio da Lei nº 9.528/97, que retirou tal verba do rol do §9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91;
- f) O art. 487, §1º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ordena que se considere o tempo de aviso prévio trabalhado ou indenizado como tempo de serviço, devendo a Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) ser anotada com data de saída que englobe todo esse período. Portanto, a consequência lógica é a de que ela integre também o salário-de-contribuição, já que para a Previdência Social não há que se falar em tempo de serviço sem o correspondente custeio;
- g) se integra o tempo de serviço para fins de aposentadoria, deve incidir contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado, ante o caráter contributivo da Previdência Social (art. 201, caput, da CF/88).

Intimado, o contribuinte também apresentou tempestivamente Recurso Especial, (fls. 2470). Houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 2568 e seguintes, para rediscutir as matérias: **a) Auxílio-Educação pago a dependentes.**

Em seu **recurso, argumenta o contribuinte**, em síntese, que:

- a) os desembolsos feitos pelo empregador com a educação dos funcionários ou seus dependentes jamais poderão ser considerados salário, por serem incompatíveis com a característica de verba salarial, que invariavelmente se destina a remunerar o trabalho e se reveste de cunho habitual.
- b) o benefício é pago em razão de estar o trabalhador, ou seus dependentes, cursando o ensino particular, é evidente que o “fato gerador” deste proveito não é o trabalho, e sim o estudo (leia-se, matrícula em instituição particular de ensino).

- c) a CLT em seu art. 458, §2º, II é taxativa: não são considerados salários e, portanto, não possuem natureza remuneratória, os gastos incorridos com educação do trabalhador ou dos seus dependentes.
- d) a legislação previdenciária também é expressa no sentido de afastar do “salário de contribuição” os valores desembolsados pela empresa a título de plano educacional ou bolsa de estudos, tanto na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28, da Lei 8212/91, como no inciso XIX do § 9º do Art. 2014 do Decreto 3048/99.
- e) alteração à alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, introduzida pela Lei nº 12.513/2011, somente teve o condão de explicitar o que já era previsto pela legislação anterior: que os gastos com educação dos dependentes também não compõem o salário-de-contribuição, não se sujeitando à incidência da contribuição previdenciária.

Intimada, o a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 2575 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) não cabe a aplicação da Lei nº 12.513/2011, que promoveu alterações na Lei nº 8.212/91, em especial no art. 28, § 9º, alínea “t” para verificar os requisitos da não incidência tributária, uma vez que assim fazendo, estar-se-ia aplicando retroativamente uma lei tributária a caso por ela não albergado, em contrariedade expressa ao art. 106, do Código Tributário Nacional
- b) No presente caso, os fatos geradores objetos do lançamento ocorreram em momento anterior ao advento da Lei nº 12.513/2011. Extrai-se da leitura dos art. 101 do CTN e art. 6º da LICC que a lei (tributária ou não) somente se aplicará fatos ocorridos após o início da sua vigência de acordo com a noção tradicional de segurança jurídica.
- c) verifica-se que a Lei nº 12.513/2011 não dispõe expressamente sobre a possibilidade de retroatividade da lei;
- d) é vedada a conjugação de legislações, antiga e nova, apenas com o fim de favorecer o contribuinte, ainda que a título de aplicar retroativamente a legislação mais benéfica;
- f) o art. 106, do CTN é DIREITO EXCEPCIONAL. E, como se sabe, é regra elementar de hermenêutica que as exceções sejam interpretadas RESTRITIVAMENTE. Não há como estender a retroatividade benigna a assuntos alheios às sanções tributárias.
- g) de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”;
- h) A norma a ser aplicada é então aquela prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com a redação da Lei nº 9.711, de 1998), sem se cogitar no caso de qualquer retroatividade da Lei nº 12.513/2011.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Foi admitida para rediscussão da **incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado**.

A matéria encontra-se pacificada nesse Conselho, em decorrência da aplicação do Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que reconheceu a natureza indenizatória da verba, como se observa da ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: **TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.** (...) No que se refere ao adicional de férias relativo às **férias indenizadas**, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" . 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. (...).

Acerca do tema, cabe mencionar o voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão n.º 9202-008.511, trechos abaixo transcritos:

Observamos que a decisão tem como base a análise dos elementos que compõem a regra matriz de incidência das Contribuições Previdenciárias, e nos termos do art. 28 da Lei nº

8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado, situação que não ocorre em relação à verba ora tratada. E, por isso, independentemente do trânsito em julgado da decisão do Resp 1.230.957/RS, entendo pela não incidência da contribuição previdenciária no caso.

Vale destacar que esta Câmara Superior, quanto ao aviso prévio indenizado, tem entendido pela aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, pois o Supremo Tribunal Federal por meio da análise do Recurso Extraordinário n.º 892.238/RS se manifestou pela inexistência de viés constitucional na discussão acerca da natureza jurídica da referida verba. O Ministro Luiz Fux ao fundamentar sua decisão destacou:

A questão posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do que determina o artigo 28 da Lei 8.212/1991.

Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).

(...)

Ressalte-se que a questão em discussão difere do tema submetido à repercussão geral, nos autos do RE 565.160, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, em sessão realizada em 10/11/2007 (Tema 20), posto que neste último será definida a interpretação do termo “folha de salários”, mencionado expressamente pelo artigo 195 da Constituição Federal, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Igualmente, não se confunde com a questão posta nos autos do RE 593.068, submetido à repercussão geral em 07/05/2009 e em julgamento por este Plenário, sob a relatoria do Min. Roberto Barroso (Tema 163), visto que este último trata da delimitação do conceito de remuneração, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público, com base na solidariedade de custeio, prevista expressamente pela Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 41/2003, ao lado do caráter contributivo do regime previdenciário assegurado aos servidores públicos. Diante do exposto, manifesto-me pela inexistência de repercussão geral da questão suscitada.

Pela mesma razão a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer Normativo PGFN n.º 485/2016, para prever na alínea ‘p’ expressamente a dispensa de contestar e recorrer nos processos onde se a inclusão do aviso prévio indenizado no conceito de salário de contribuição:

p) Aviso prévio indenizado

REsp 1.230.957/RS (tema n.º 478 de recursos repetitivos)

Resumo: Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

OBSERVAÇÃO: Apesar da possibilidade de o STJ revisitar o tema diante do julgamento do tema n.º 020 de repercussão geral, o fato é que o STF, analisando especificamente o tema em referência (n.º 759 de repercussão geral), reputou-lhe infraconstitucional e, assim, sem repercussão geral, razão pela qual, ao menos no atual momento, não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei n.º 10.522/02.

OBSERVAÇÃO 2: o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho

indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp n.º 1.359.259/SE; AgRg no REsp n.º 1.535.343/CE; e AgRg no REsp n.º 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

Referência: Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016 e Nota PGFN/CRJ/N.º 981/2017.

Data da alteração da redação da Observação 1: 05/10/2017

Diante desse contexto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

2. Do Recurso Especial do Sujeito Passivo

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

analisada a fundamentação legal dada, conclui-se que não existe previsão legal para não incidência de tributo previdenciário em plano educacional pago para filho de empregado da empresa, apenas existindo como exceção (o que não é o caso dos valores ora apurados) quando se tratar de valor relativo a plano educacional pago para o próprio empregado que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, 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; ou ainda outra exceção seria quando se tratar de valor de reembolso creche/reembolso babá pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança, quando devidamente comprovadas as despesas (em conformidade com a Súmula n.º 310 do STJ). E novamente para reforçar, os valores aqui apurados não se referem a plano educacional para empregados e nem a auxílio creche.

A matéria controvertida restringe-se à rubrica **auxílio-educação paga a dependentes**.

Tendo em vista a convergência do meu entendimento com o esposado pela Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, em situação fática similar, no Acórdão n.º 9202-006.502, em 26 de fevereiro de 2018, de sua relatoria, utilizo-me dos fundamentos adotados naquela ocasião, conforme passo a expor:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, **me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.**

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "**habitualidade do fornecimento**", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a **presença do "caráter contraprestativo** do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da

utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: **somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.**

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "**onerosidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também

possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

Por força do art. 110 do CTN 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 e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

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;

Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)

5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, no que diz respeito ao auxílio educação, delas divirjo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

O presente voto destina-se exclusivamente à apreciação do apelo recursal do Contribuinte, haja vista a decisão unânime deste Colegiado pelo desprovimento do recurso fazendário.

Como dito no relatório, a matéria admitida a rediscussão na peça recursal do Sujeito Passivo cinge-se à incidência de contribuições previdenciária sobre valores pagos a título de **auxílio educação a dependentes**.

De acordo com a peça recursal, os desembolsos feitos pelo empregador com a educação dos dependentes dos empregados jamais poderão ser considerados salário. Destaca-se que o conceito de salário é definido pela Consolidação das Leis do Trabalho, que expressamente exclui os valores referentes a educação, inclusive de dependentes.

Consoante consignado no apelo da Contribuinte, a legislação previdenciária também é expressa no sentido de afastar do salário de contribuição os valores desembolsados pela empresa a título de plano educacional ou bolsa de estudos, tanto na alínea “t” do parágrafo 9º do art. 28, da Lei 8212/91, como no inciso XIX do § 9º do art. 2014 do Decreto 3048/99. Infere-se ainda que a alteração da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, introduzida pela Lei nº 12.513/2011, somente teve o condão de explicitar o que já era previsto pela legislação anterior de que os gastos com educação dos dependentes também não compõem o salário-de-contribuição, não se sujeitando à incidência da contribuição previdenciária

A Fazenda Nacional, por seu turno, entende que embora o legislador ordinário tenha excluído expressamente os valores relativos a planos educacionais da base de cálculo da contribuição previdenciária (alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91), elencou critérios para o gozo desse benefício e, uma vez não comprovado o cumprimento desses critérios, os valores relativos a tais planos constituem-se em parcela integrante da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Acrescenta que a isenção prevista na Lei de Custeio não alcança as bolsas de estudo fornecidas a dependentes dos segurados da Previdência Social a serviço da empresa.

O inciso II do § 2º do art. 458 da CLT, norma responsável por regular o contrato de trabalho, dispõe que não são considerados como salário utilidade os valores relativos a educação ministrada em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. 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.

§ 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 (arts. 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) [Grifou-se]

Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos em relação a matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entende o Recorrente, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, é aquele instituído na Lei de Custeio Previdenciário. Tanto é assim que o próprio texto da norma trabalhista é taxativo no sentido de que a regra insculpida no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente nesse dispositivo.

Além disso, e a despeito do que estatui a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que define as bases sobre as quais podem incidir as contribuições:

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:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...] (Grifou-se)

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição:

Art. 201.

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que os preceitos contidos na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da aceção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a acepção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que tanto o texto constitucional quanto a decisão do STF, com repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte, reconhecem a autonomia do Direito Previdenciário e conduzem à conclusão de que as diretrizes legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991, transcritos a seguir, na parte que interessa à matéria em debate:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

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 a base de cálculo das contribuições sociais 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, o que inclui, por óbvio, o auxílio educação. Depreende da norma previdenciária que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de incidência da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

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

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, tendo a vantagem sido paga regularmente aos empregados da empresa, em favor de seus dependentes, resta nítido seu caráter habitual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de os beneficiários prestarem serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam natureza nitidamente remuneratória, 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, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na assim 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 abrangia:

- planos educacionais que visassem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

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

Desse modo, para que o contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo em discussão foram ofertadas a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo e a norma isentiva, na redação vigente à época dos fatos geradores, não contemplava a isenção para esse tipo de benefício.

Não se pode olvidar que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, de flagrante desrespeito à norma de regência.

Quisesse o legislador estender a isenção a planos educacionais destinados a dependentes de segurados empregados, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até estendeu a isenção de contribuições previdenciárias e de terceiros tanto a plano educacional quanto bolsa que vise à educação básica de dependentes de empregados. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo em virtude ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento ora examinado. É que o art. 144 do CTN preconiza que *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

Ademais, o inciso I art. 106 do CTN especifica que a lei tributária é aplicável a fatos pretéritos quando seja *“expressamente interpretativa”*, isto é, a despeito do que entende a Contribuinte, a Lei nº 12.513/2011, por não se enquadrar na situação prevista no inciso I ou em qualquer das demais hipóteses descritas no referido art. 106, não acode em sua pretensão de ver reformada a decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho