



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10380.724115/2010-08
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-008.370 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente K.ROGANIZACAO EDUCACIONAL EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. 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 e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz, 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.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2402-005.897, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Esclarece o relatório fiscal da infração, de fls. 2/51, que o DEBCAD 37.295.546-0, no qual foram lançados valores referentes às contribuições de Terceiros SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE, cuja responsabilidade da arrecadação e do recolhimento é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O auto de infração foi impugnado, às fls. 208/263.

Em 26/09/2014, a DRJ, no acórdão n.º 12-68.878, às fls. 269/280, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, às fls. 285/297.

Em 04/07/2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 304/310, exarou o Acórdão n.º 2402-005.897, de relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, **NEGANDO PROVIMENTO AO RECURSO**. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2009

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o lastreiam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

De acordo com a legislação aplicável, em particular o disposto no art. 28, § 9º, 'I' da Lei nº 8.212/91, antes da vigência da redação dada pela Lei nº 12.513/11, estão sujeitas à contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas por empregador aos dependentes de seus funcionários.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE PENALIDADES.

Tendo por pressupostos fatos e fundamentação jurídica distintos, não há falar em cumulação de penalidades na coexistência de infrações relativas a obrigação principal e acessórias.

INTIMAÇÃO PESSOAL DE PATRONO DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

O art. 23 do Decreto nº 70.235/72 não traz previsão da possibilidade de a intimação dar-se na pessoa do advogado do autuado, tampouco o RICARF apresenta regramento nesse sentido.

Alegando omissão no julgado, o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração**, às fls. 316/321, os quais foram rejeitados, às fls. 328/332.

Em 01/12/2017, às fls. 337/347, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Bolsa de estudos concedidas a dependentes de empregados**. Segundo o Contribuinte, o acórdão paradigma manifesta o entendimento de que não incidem contribuições sociais sobre as verbas pagas a título de bolsas de estudo aos dependentes de segurados. Já o acórdão recorrido, divergentemente, entende que incidem tais contribuições, mesmo após o Contribuinte ter, de forma clara, demonstrado o contrário em seu recurso, ao arrepio da segurança jurídica e da garantia dos direitos fundamentais, valores tão defendidos no acórdão paradigma.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 361/366, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Bolsa de estudos concedidas a dependentes de empregados**.

Em 06/11/2018, a União apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 368/375, reiterando, no mérito, os argumentos realizados anteriormente.

Em 12/06/2019, às fls. 379/380, determinou-se, através de Despacho da Presidente desta Colenda Turma, a conexão dos processos a seguir listados, em virtude de se relacionarem pela mesma ação fiscal: 10380.724113/2010-19, 10380.724115/2010-08, 10380.724114/2010-55, 10380.724111/2010-11 e 10380.724112/2010-66.

Os Autos foram redistribuídos em face da extinção do mandato da Conselheira Patrícia da Silva, vindo conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

Esclarece o relatório fiscal da infração, de fls. 178 a 192, que a autuação por omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP ocorreu porque o contribuinte não informou a totalidade das remunerações pagas aos empregados e aos contribuintes individuais (autônomos e diretores) que lhe prestaram serviços em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 07/2007 a 12/2009. O Relatório Fiscal enumera os valores que deixaram de ser declarados em GFIP – diferenças remuneratórias pagas a contribuintes individuais por conta de recebimento de valores de pro labore não declarados em GFIP ; diferenças salariais devido ao pagamento de bolsas de estudos a filhos de professores; diferença entre folha de pagamento e GFIP; diferença de pagamento entre DIRF e GFIP; diferença de pagamento entre RAIS e GFIP; base de cálculo (pagamentos efetuados a empregados e a contribuintes individuais) excluída da incidência das contribuições patronais em razão da consignação indevida nas GFIP da opção pelo SIMPLES.

O Acórdão recorrido negou provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Bolsa de estudos concedidas a dependentes de empregados.**

O Auto de infração bem delimitou a questão do lançamento, conforme expresso no relatório fiscal:

Em análise dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil e das GFIP entregues pelo contribuinte, verificou-se que o contribuinte declarou, em GFIP, contribuições devidas à Seguridade Social referentes a remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais em montantes inferiores aos apurados na presente ação fiscal. Na planilha F, em anexo, pode, ser verificados os valores efetivamente declarados pelo contribuinte em GFIP.

Entretanto, cotejando tais valores com as remunerações de segurados empregados constantes do arquivo digital MANAD (folha de pagamento),

arquivo digital da DIRF entregue pelo contribuinte, as remunerações informadas em RAIS detectadas no sistema informatizado CNISA, verificou-se diversas divergências, o que comprova que o contribuinte não informou a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP.

Na planilha A, em anexo, podem ser visualizadas as diferenças por segurado. Registre-se que foi apurada, como base de cálculo de remuneração, a maior divergência detectada entre os montantes declarados em folha de pagamento (arquivo MANAD – Levantamento FP), DIRF (arquivo digital –Levantamento DI) e RAIS (CNISA – Levantamento RA).

A contribuição devida pelo segurado empregado foi calculada com observância do limite mensal de salário de contribuição (Levantamento SE).

Outrossim, **foram constatados pagamentos habituais de bolsas a filhos de professores da Instituição. Tal vantagem tem nítido cunho de salário indireto, vez que não constitui instrumento fundamental para o exercício das atividades do professor-empregado. Ao inverso, constitui um adicional à sua remuneração.**

Ou seja, para a fiscalização o descumprimento legal resume-se foram **constatados pagamentos habituais de bolsas a filhos de professores da Instituição**. Tal vantagem teria nítido cunho de salário indireto, vez que não constitui instrumento fundamental para o exercício das atividades do professor-empregado. **E conclui equivocadamente que tal benefício constitui um adicional à sua remuneração.**

Penso que a melhor solução a esta questão que já foi amplamente debatida neste colegiado é aquela que foi defendida pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, as quais venho adotando seguidamente como parte da minha razão de decidir, nos termos que segue:

“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 ideia 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, técnico e cultural, 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. 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.

Dispões 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 324.178-PR, 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, **NEGO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial.

Adotando como fonte de direito o 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 empregados e seus respectivos dependentes não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.**”

Sem dúvida alguma Educação é uma obrigação Constitucional do Estado, que o faz de modo deficitário e ineficiente. Em havendo possibilidade de uma Empresa oferecer isso aos seus funcionários e dependentes, não é crível que seja tido como uma infração, ao contrário, deve ser observado como cumprimento de um dever social Constitucionalmente previsto. Pensar diferente teria um grande custo a sociedade, que seria o de desestimular as Empresas a concessão de determinado auxílio.

Ainda mais factível quando a Empresa é de educação, permitindo ainda aos pais que tenham seus filhos por perto. Acompanhando assim seu desenvolvimento educacional, psicológico e social, atingindo claramente os objetivos da República, proteção ao indivíduo e a sua família, através da consecução dos elementos norteadores da Dignidade da Pessoa Humana.

Defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita (vinculada) a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe a concessão de bolsas de estudo, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Ainda, esclareço que não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que “a Lei não prevê palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas ao empregado ou aos seus dependentes.

Diante de todo o exposto, conheço e dou provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto as razões de mérito, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Depreende-se do Relatório Fiscal (fls 2 e ss) que o lançamento em questão se refere a contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre diferenças de valores apurados entre GFIP, RAIS e DIRF, bem como sobre o pagamento de salários indiretos na forma de bolsas de estudos a dependentes.

A questão a ser tratada no presente Recurso Especial é a concessão de salários indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas a dependentes dos empregados a serviço da empresa.

Entendeu o Colegiado *a quo* que o enunciado legal é bastante claro ao prever o benefício de isenção como estímulo à melhora da educação dos trabalhadores de modo a melhor contribuir para as atividades da empresa ou entidade, não estando nele contemplada a concessão de bolsas de estudo aos dependentes de empregados ou contribuintes individuais.

O contribuinte, por seu turno, defende que não incidem contribuições sociais sobre as verbas pagas a título de bolsas de estudo aos dependentes de segurados

O Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal e, com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que estabelece 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 que estabelece:

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.

[...]

Na esteira do texto constitucional os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 estabeleceram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empregados e empregadores, o que se aplica também às contribuições de terceiros. Confira-se:

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. 57 e 58 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.

[...]

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 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-se das disposições legais e constitucionais acima que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros 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 atribuída regularmente aos empregados da empresa em benefícios 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 e de terceiros 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 exhaustivamente 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 no 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 a 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 objeto da autuação 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 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”*.

Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho