ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.726776/2009-70

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

Processo nº	10580.726776/2009-70
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.510 – 2ª Turma**
Sessão de	25 de maio de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	OFICINA ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS DIVERSOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º,"t"da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

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, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2403-001.710, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD nº 37.248.868-4, no valor atualizado de R$ 1.329,18, por deixar a empresa de arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados a seu serviço, mediante desconto das remunerações, no período de 01/05 a 12/06. Consigna o Relatório Fiscal, fls. 07/08, que a empresa autuada remunerou, durante o período de 01/2005 a 12/2006, empregados através de bolsas de estudo (ajuda escolar) concedidas a seus filhos, sem, no entanto, arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

O Contribuinte apresentou impugnação, porém, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, às fls. 105/111, julgou procedente a autuação, mantendo a Contribuição Previdenciária no valor autuado.

Às fls. 117/148, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando as alegações feitas na impugnação.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 172/186, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006
>
> PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - REGULARIDADE NA LAVRATURA DA AUTUAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INOCORRÊNCIA.
>
> Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.
>
> PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.
>
> A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, *caput* do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – DEIXAR DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO, CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS

Constitui infração à legislação deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço.

Recurso Voluntário Negado

Às fls. 196/206, o Contribuinte apresentou Embargos de Declaração alegando obscuridade e omissão no acórdão embargado por não ter enfrentado as questões suscitadas sob a justificativa de afronta à súmula 02 do CARF, pedindo, ao final, fosse inadmitida a cobrança de contribuições previdenciárias sobre supostos ganhos auferidos pelos empregados da embargante, pelo fato de serem concedidas bolsas de estudo aos dependentes destes. Contudo, às fls. 229/235, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento rejeitou os Embargos de Declaração.

Às fls. 239/273, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de divergência, alegando divergência jurisprudencial em relação **natureza tributária da bolsa de estudos concedida aos dependentes dos empregados**, pois o acórdão recorrido entendeu caracterizar salário indireto, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de estudos concedida, firmando-se, para tanto, em duas premissas: 1ª) a súmula 2 considera não ser o CARF órgão competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei de natureza tributária; 2ª) a legislação de regência das contribuições previdenciárias apenas teria isentado dos tributos em questão os benefícios concedidos aos próprios empregados e não os concedidos aos seus dependentes. Diversamente, na decisão paradigma, restou evidenciado a inaplicabilidade da Súmula nº 2 em situações em que se discute a não incidência do tributo por ausência de subsunção do fato concreto à conduta constante do antecedente normativo que ensejaria a instauração da relação jurídica tributária. Aduz, também, que sua apreciação não deve ser afastada por força da Súmula nº 2 do CARF, posto que não se está pretendendo ver reconhecida a inconstitucionalidade da norma tributária. Afirmou que, conforme definido no segundo acórdão paradigma, o legislador ordinário, quando editou a norma isentiva, visou atender o direito social à educação, e por isso, sobre as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados também não incidiriam contribuições previdenciárias. Aduziu que no entendimento do segundo paradigma, reconheceu-se que tais valores não correspondem a verbas remuneratórias, configurando, na verdade, incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho, diferentemente do acórdão recorrido, que simplesmente tratou as bolsas concedidas aos dependentes como remuneração, sem se preocupar com a intenção do legislador, fazendo com que tais parcelas integrassem o salário de contribuição da recorrente.

Às fls. 371/375, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à seguinte matéria: **incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes de empregados**.

A União apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial, às fls. 376/379, rebatendo, no mérito, os argumentos defendidos pelo Contribuinte, pugnando pela manutenção do Acórdão.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.248.8633 (fl. 01), com valor consolidado de R$ 94.986,37, relativo às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social referente a parte da empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, mais a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no período de 01/2005 a 12/2005. O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Discriminativo do Débito – DD é de 01/2005 a 12/2006.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes de empregados**.

Embora eu tenha esposado entendimento anterior pela impossibilidade de concessão de bolsa de estudo integral aos dependentes de empregados, agora como relatora da matéria e também após ouvir atentamente a pesquisa realizada pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri em outro julgamento, conselheira que também alterou seu entendimento anterior, me filio a ela, de modo mais extensivo, nos termos que segue:

> "Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, alterando entendimento anterior, 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 sues 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-juridico extremamente controvertida, 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 fôrça 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 entendo 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

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes para divergir do seu entendimento quanto a exonerar o contribuinte de obrigação principal prevista em lei, bem como do alcance da lei 8212/91 em relação a concessão de bolsa de estudos fornecida aos dependentes.

Recurso Especial do Contribuinte

BOLSA AOS ESTUDO AOS DEPENDENTES DE EMPREGADOS

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados não constituírem salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

> *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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

> *Art. 28 (...)*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
>
> ***t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro***

> ***de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)***

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio - Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios - Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho - CLT, realmente de encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:

> *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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*
>
> *[...]*
>
> *II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*
>
> *[...]*

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, 't" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita

dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º,"t"da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

> *Art. 28 (...)*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
>
> *t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)*
>
> *1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)*
>
> *2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)*

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edicação , não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991:

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição

determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

> *No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, "costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado."*

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA D ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

> ***"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las.***
>
> ***As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."***

Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas

diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, I e §9º. 't" da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DO CONTRIBUINTE.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.