ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.728653/2009-73
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10580.728653/2009-73
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2301-003.322 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de fevereiro de 2013
Matéria	Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente	MÓDULO ADMINISTRAÇÃO BAIANA DE CURSOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A lei concede isenção para 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, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se for mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação aos dependentes, nos termos do voto do Redator. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

(assinado digitalmente)

MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Mauro Jose Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte Módulo Administração Baiana de Cursos Ltda, contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado, cuja ementa abaixo transcrevo:

> *CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.*
>
> *Compete à Secretária da Receita do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º., da Lei n. 11.457, de 2007.*
>
> *BOLSA DE ESTUDO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*
>
> *Bolsas de estudos concedidas aos filhos e dependentes dos empregados e dirigentes da empresa, ainda que trabalhem em instituição de ensino, integram o salário de contribuição.*
>
> *ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.*
>
> *A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido*

2. O recurso apresentado tenta demonstrar a ilegalidade do Auto de Infração referente, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 55/63, às contribuições sociais destinadas a Entidades e Fundos (Salário Educação, SEBRAE, INCRA e SESC), incidentes sobre as remunerações de segurados empregadoss não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

3. Informa o Relatório Fiscal, ainda, que as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo a dependentes de empregados. As referidas bolsas têm como característica o desconto na mensalidade escolar de dependentes de empregados da empresa.

4. O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que: a) os valores lançados não representam ganho financeiro para os empregados; b) a bolsa de estudos é adotada para o auxílio da concretização dos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direitos sociais do cidadão; c) os ganhos indiretos não dispõem do requisito da habitualidade; d) a CLT dispõe expressamente que a bolsa de estudos não deve ser considerada como salário; e) a isenção prevista no art. 28, § 9º, "t" da Lei 8.212/91 abarca as bolsas de estudos concedidas a dependentes.

5. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador houve por bem em não acolher a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado em sua totalidade.

6. Irresignada, a recorrente apresentou o presente recurso voluntário, reiterando as alegações lançadas em sua impugnação, pleiteando a exoneração do crédito tributário, entendendo que sua conduta foi pautada na legislação de regência.

7. Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DA ADMISSIBILIDADE

1. O Recurso Voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual conheço do recurso voluntário.

BOLSA DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES

2. No tocante ás contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos aos funcionários sob o título de bolsa de estudo aos dependentes o auditor fiscal justificou que esse benefício não estaria *elencado no parágrafo 9º, artigo 28, da Lei 8212/9, que exclui do Salário de Contribuição as parcelas nele especificadas.* Assim, não se afasta a tributação em comento, ainda que prevista a natureza não salarial na cláusula 13 das Convenções Coletivas 2004/2005 e 2005/2006, assinadas entre o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Estado da Bahia e o Sindicato dos Professores no Estado da Bahia.

3. Todavia, no meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou dependentes não geram a incidência da contribuição em comento. No caso, a ajuda escolar ofertada aos dependentes é, notoriamente, desvinculada do seu salário.

4. Inclusive, a Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 458, §2º, inciso II, afastou a natureza salarial do benefício de educação, facultando à empresa a oferta de cursos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático. Não há exceção que pudesse permitir a composição do salário. Eis o teor do dispositivo citado:

> *"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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*
>
> *(...)*
>
> *§ 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,***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***mensalidade, anuidade, livros e material didático****; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*
>
> *(...)" [grifo nosso]*

5. Vale lembrar que a Mensagem 1.115/00, do Poder Executivo, quando encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei 10.243/2001, justificou o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário, como se constata:

> *4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subseqüente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário. (o negrito é nosso)*

6. Logo, não convém que a legislação trabalhista exclua da composição do salário determinado benefício e a legislação previdenciária considere-o para efeitos de incidência de sua respectiva contribuição. Nessa situação, não se trata de dar razão ao princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica, a saber, na sua concretude enquanto confiança na estabilidade da norma.

7. Afinal, a segurança jurídica nada mais é que a efetivação do princípio do Estado de Direito, sendo integrante de um sistema constituído de ordem normativa, hierarquicamente superior ao da especificidade por sua natureza de sobreprincípio, uma vez que em si estão ligados outros princípios exaltadores de sua concretização, como asseverou o ilustre doutrinador Paulo de Barros.

8. E, segundo Nuno Sá Gomes, em Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes, a segurança jurídica, sendo referida como certeza do direito, *visando à respectiva cognoscibilidade e previsibilidade, supõe não só o conhecimento dos princípios e normas aplicáveis em termos gerais e abstratos, mas ainda o conhecimento dos previsíveis efeitos da respectiva aplicação da norma.*

9. Assim, quando a empresa recorrente concedeu aos seus funcionários a ajuda escolar para cada dependente, agiu em boa-fé por confiar na estrutura normativa que lhe conferiu a possibilidade dessa concessão sem que sobreviesse a exigência de contribuição previdenciária sobre tais valores. Esta é a segurança jurídica a ser preservada.

10. Em sendo, seria inapropriado admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista. O próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

11. Transcrevo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

> a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."

12. Seguindo esta linha de raciocínio, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ – é pacífica quanto à natureza não salarial da verba em apreciação, não sendo possível o recolhimento previdenciário. Eis as ementas de alguns acórdãos:

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. **AUXÍLIO ESCOLAR**. NATUREZA INDENIZATÓRIA. RECURSO DESPROVIDO.*

1. Não podem ser considerados como salário in natura os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar a seus empregados, porquanto não retribuem o trabalho efetivo. Desse modo, em relação a tal verba não deve incidir contribuição previdenciária, pois não integra a remuneração.

2. Recurso especial desprovido.

(REsp 642.591/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 16/11/2006, p. 219)

*"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. **BOLSAS DE ESTUDO**. NÃO-INCIDÊNCIA.*

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO) - NÃO-INCIDÊNCIA - NATUREZA NÃO SALARIAL -

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ALÍNEA "T" DO § 9º DO ART. 28 DA LEI N. 8.212/91, ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97 - PRECEDENTES.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97.

Recurso especial improvido.

(REsp 371088/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 25/08/2006 p. 318)

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM EDUCAÇÃO DO EMPREGADO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER SALARIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados.

2. Recurso especial provido.

(REsp 853969/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 02/10/2007 p. 234) [grifo nosso]

13. Do exposto, resta clara a não incidência de tributação previdenciária sobre os valores pagos a título de bolsa de estudos aos dependentes.

14. Em sendo, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de bolsa de estudos dependentes, pois não têm natureza salarial e não podem compor o salário-de-contribuição, seja em face da legislação previdenciária ou trabalhista.

DA MULTA APLICADA

15. Sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

16. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

"Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

17. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento."

18. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

19. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea "c", inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

20. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, §2 º da Lei nº 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

CÓPIA

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

> *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: (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)*
>
> *(...)*
>
> *Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

CÓPIA

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios(rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;

- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais "incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço"(parágrafo único, alínea "a")., sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis:*

> *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)*

CÓPIA

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu,* e, portanto, da noção de remuneração*,* mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea "t", mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

Como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Mas restritivo em que? Se adotarmos a corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho para compreendermos a isenção, teremos que a isenção é a mutilação de um dos aspectos(o autor fala em critérios) do fato gerador – material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No caso da isenção da contribuição previdenciária incidente sobre as bolsas de estudo, temos uma situação de mutilação de um aspecto material (ganhos habituais sob a forma da utilidade bolsa de estudo), se obedecidas determinadas condições. O que devemos esclarecer é em que medida devemos ser restritivos. Restritivos quanto ao aspecto do fato gerador mutilado ou quanto ao requisito eventualmente existente para o gozo da isenção?

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção.

Fitas tais considerações jurídicas gerais sobre o tema, passamos a analisar o caso concreto.

Como apontamos, os valores dispendidos a título de bolsa de estudo oferecida aos dependentes dos empregados não desfrutam da isenção, portanto não há como acatar os argumentos da recorrente nesse aspecto.

Votamos pelo não provimento do Recurso quanto a esse aspecto.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA