



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

<b>Processo nº</b>	10580.728656/2009-15
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-003.338 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de fevereiro de 2013
<b>Matéria</b>	Contribuições Sociais Previdenciárias
<b>Recorrente</b>	MÓDULO ADMINISTRAÇÃO BAIANA DE CURSOS LTDA
<b>Recorrida</b>	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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, 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. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

(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

## 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:

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARRECADAÇÃO MEDIANTE DESCONTO DE CONTRIBUIÇÕES DE SEGURADOS.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

2. O recurso apresentado tenta demonstrar a ilegalidade do Auto de Infração lavrado por ter o contribuinte identificado em epígrafe deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, conforme previsto no artigo 30, I, "a" da Lei 8.212/91, c/c artigo 216, I, "a" do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 06 de maio de 1999.

3. Informa o Relatório Fiscal, ainda, que o contribuinte não efetuou o desconto relativo à parte dos segurados incidente sobre as bolsas de estudo a dependentes de empregados (ajuda escolar) que prestaram serviços ao sujeito passivo, caracterizadas na ação fiscal como fatos geradores de contribuições previdenciárias. Foi aplicada a multa no valor de R\$ 1.329,18 (um mil e trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos), fundamentada nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 combinados com os artigos 283, I, "g" e 373 do Regulamento da Previdência Social RPS, com o valor atualizado pela Portaria Interministerial nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

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 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 abrange 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.

Documento assinado

Autenticado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/06/2013 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

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

É o relatório.

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 às 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 oferecida 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, 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."

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 MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. Segundo 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 - 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.

## **CONCLUSÃO**

15. Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, com o desiderato de exonerar o crédito tributário em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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)*

(...)

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

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.

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)*

Analizando 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.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “t”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencial, 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 grammatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isenciais -, 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 isencial que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencial 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 da norma isencial. 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

CÓPIA