



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

**Processo nº** 10580.728727/2009-71  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-008.165 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Matéria** BOLSA DE ESTUDOS - CONTRIB PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PJTA EDUCACIONAL 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. COTA EMPRESA. 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.

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 Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de auto de infração (Debcad nº 37.256.966-8) para cobrança de diferença de contribuição previdenciária, parte patronal e SAT, haja vista a classificação das verbas pagas a título de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados como salário indireto. Para a fiscalização, de acordo com determinação a legal, a ‘isenção alcança apenas os gastos com educação dos empregados, não podendo estes ser estendidos a seus dependentes, sem a devida tributação’. O relatório fiscal, na parte que nos interessa, assim resumiu a infração:

*6.1 Este levantamento, elaborado com base nas planilhas fornecidas pela empresa **PJTA EDUCACIONAL LTDA** destina-se à apuração das 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.*

*6.2 As planilhas retromencionadas, em anexo (**ANEXO I**), discriminam os nomes dos empregados contemplados com a concessão das bolsas, os nomes dos dependentes (alunos) e o valor da bolsa (desconto concedido) e outras informações julgadas necessárias. As planilhas foram fornecidas em atendimento à intimação para que a empresa apresentasse relação contendo tais informações.*

*6.3 A **PJTA EDUCACIONAL LTDA**, apresentou declaração (**ANEXO IV**) por conta de solicitação fiscal, informando que não registra em sua contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos /dependentes de seus empregados e que contabiliza como receita apenas os valores que são efetivamente pagos pelos seus empregados, também, conforme solicitação no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF e Planilha de Remuneração e Cálculo de Descontos de Segurados (**ANEXO V**) do **AI***

*37.258.697-6, não foram apresentadas a esta fiscalização todas declarações de empregados que constam nas Guias de Recolhimentos de FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, no campo ocorrência, como código 05 – Múltiplos Vínculos, razões do AI – CFL 38.*

*6.4 As Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino-SINEPE/BA e o Sindicato dos Professores-SINPRO/BA dispõem, na cláusula 13, acerca da concessão de bolsas de estudos (ajuda escolar) a dependentes de empregados da área pedagógica de estabelecimentos de ensino. Já as Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre SINEPE/BA e o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar – SAAE/BA são omissas em relação à concessão do citado benefício. Seguem, em anexo (ANEXO II), os referidos documentos atinentes ao período da fiscalização (2005/2006).*

Vale destacar a mesma auditoria fiscal deu origem aos seguintes autos de infração:

AI nº 37.256.966-8 (Processo 10580.728727/2009-71) – relativo a contribuições previdenciárias cota patronal e SAT incidentes sobre remunerações pagas a título de bolsas de estudo

AI nº 37.256.967-6 (Processo 10580.728729/2009-61) - relativo a contribuições previdenciárias dos segurados que prestaram serviços à empresa incidentes sobre remunerações pagas a título de bolsas de estudo;

AI nº 37.256.968-4 (Processo 10580.728730/2009-95) - relativo a contribuições sociais destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre remunerações pagas a título de bolsas de estudo.

AI nº 37.256.970-6 (CFL 38) (Processo 10580.728732/2009-84 ) pelos motivos: 1- não registrar em sua contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos e/ou dependentes de seus empregados; 2 - por contabilizar como receitas apenas os valores efetivamente pagos pelos seus empregados pelo estudo de seus filhos/dependentes, desta forma, deixando omisso em sua contabilidade valores de incidência de contribuições previdenciárias, e; 3 - não apresentar declaração relativa a outros vínculos para os empregados que recebem bolsa de estudo e que constam na GFIP com ocorrência 05 – Múltiplos Vínculos.

AI nº 37.256.969-2 (CFL 30) (Processo nº 10580.728731/2009-30): por ter deixado de incluir nas folhas de pagamento remunerações pagas a título de bolsa de estudo;

AI nº 37.256.971-4 (CFL 59) (Processo nº 10580.728734/2009-73): por ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos empregadas relativas às bolsas de estudo.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, negou provimento ao Recurso Voluntário sob o entendimento de que o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, com redação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, exclui do conceito de salário de contribuição apenas os valores correspondentes às bolsas de estudos concedidas a empregados e dirigentes. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PREVIDENCIÁRIO BOLSA DE ESTUDO DE DEPENDENTE  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*Não incidem contribuições previdenciárias nas verbas pagas à título de bolsas de estudo, somente quando estas são destinadas aos empregados e dirigentes, não sendo extensivo tal benefícios aos dependentes destes.*

*Recurso Voluntário Negado*

Intimado do acórdão e, posteriormente, do despacho que não conheceu dos Embargos de Declarações opostos, o Contribuinte apesentou recurso especial. Citando com paradigmas os acórdãos 2402-003.897 e 2403-002.505, defende o Recorrente que o legislador ordinário, quando editou a norma isentiva, visou atender o direito social à educação, e por isso, sobre as bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos empregados também não incidiriam contribuições previdenciárias. Destaca que referidos valores não representam ganho econômico aos empregados e também não cumprem o requisito da habitualidade exigido pela norma.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção do acórdão.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade razão pela qual, reiterando os despachos de fls. 368/369, dele conheço.

Conforme consta do relatório o recurso tem como objeto a discussão acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados e, compartilhando do mesmo entendimento da Recorrente, 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 ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O

segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

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

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

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

Quanto ao terceiro requisito "onerossidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico 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 nitido 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.

Embora a ofertada das bolsas seja para a totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo, com atuação na área de educação básica, pré-escola. Assim, as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados são ofertadas em cumprimento da exata finalidade da instituição educacional, atuação essa reconhecida pela atual redação do art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91 para a qual “o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes (...)” não integra o conceito de salário de contribuição.

Embora decorram do contrato de trabalho, a concessão das bolsas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento ao 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, convenções que possuem força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Segundo a melhor interpretação dada ao art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e, com base nessa premissa, o art. 195, I, alínea *a* da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

...

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

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

...

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

...

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

...

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

Assim, considerando que as bolsas de estudos fornecidas por instituição de ensino aos dependentes dos seus empregados não possuem natureza remuneratória, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre relatora, deles ouso a dissentir no que concerne à extensão da não incidência da contribuição em tela às bolsas de estudos relativas aos dependentes dos empregados antes da vigência da Lei 12.513/2011.

Para tanto, adoto como razões de decidir o percuciente voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relatora do acórdão 9202.005.972, de 26.9.2017, o qual passo a transcrever na íntegra.

*De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 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 n.º 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.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, compreendese 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 referese 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 educação, 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 nº 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 à 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, tornamse 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 adquirilas. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparamse 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 à 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 DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.*

Nesse mesmo sentido, os acórdãos 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559 e 9202-005.759.

Com efeito, VOTO por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti