



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.003932/2008-53
ACÓRDÃO	9202-011.459 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FUNDACAO DE ENSINO OCTAVIO BASTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES. NATUREZA DA VERBA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora) e Leonam Rocha de Medeiros, que davam provimento. Designado para redigir voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto pela FUNDAÇÃO DE ENSINO OCTAVIO BASTOS em face do acórdão nº 2402-011.014, proferido pela Segunda Turma da Quarta Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, pelo voto de qualidade, deu parcial provimento ao seu recurso voluntário, determinando a aplicação da retroatividade benigna o cálculo da multa imposta.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. GARANTIA RECURSAL. INEXIGIBILIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE. ENUNCIADO Nº 21. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. APLICÁVEL.

A admissibilidade do recurso voluntário independe de prévia garantia recursal em bens ou dinheiro.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 02 APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho. **SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. FORNECIMENTO.**

DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 149. INAPLICÁVEL.

Os dispêndios com “bolsa de estudo” compõem o salário-de-contribuição dos empregados e dirigentes da contratante quando disponibilizados aos respectivos dependentes, e não propriamente aos trabalhadores contratados.

UTILIDADES. PREVISÃO. LEI. CONTRATO. CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. ISENÇÃO EXPRESSA. INEXISTENTE. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O fato de determinado benefício está previsto em lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho, por si só, não tem o condão de afastar a incidências das contribuições sociais previdenciárias sobre ele incidentes. Afinal, referida desoneração carece de previsão legal expressa nesse sentido.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. **OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. INFORMAÇÃO MENSAL. AUSENTE. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.**

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho. (f. 1.285/1.286)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, devendo a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, identificar e cobrar a

penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação, correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Thiago Duca Amoni (suplente convocado), que deram-lhe provimento. O conselheiro Thiago Duca Amoni manifestou intenção em apresentar declaração de voto. Entretanto, reportada declaração deve ser tida como não formulada, eis que não apresentada dentro do prazo regimental, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF). – f. 1.286

Cientificada, apresentou o recurso especial de divergência (f. 1.315/1.331) alegando, em apertadíssima síntese, que

a mesmíssima controvérsia foi analisada no **acórdão paradigma 9202-010.533**, que versou sobre recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face de acórdão proferido pela Turma Ordinária do CARF que dera provimento ao recurso do contribuinte para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa educacional concedida aos dependentes no período em que vigente o artigo 28, §9º, 't', da Lei 8.212/92, na redação dada pela Lei 9.711/98.

O despacho de admissibilidade entendeu que

[d]a análise do acórdão recorrido se vê que restou decidido que **de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, não integravam o salário de contribuição os valores vertidos pelo empregador para custear a educação dos empregados**, na forma como disposto pelo art. 28, §9º, alínea "t", da Lei n.º 8.212/91, confirmado pelo art. 214, §9º, inciso XIX do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. **Como o período lançado referia-se a 01/01/2003 a 31/12/2005, o Colegiado entendeu que os valores pagos aos segurados a título de bolsas de estudo para dependentes, não se encontravam abrigados nas excludentes do salário de contribuição, se prestando, assim, à incidência contributiva previdenciária**. De outro lado, o paradigma apresentado examinando similar situação fática onde **também se examinava a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de bolsas de estudo a dependentes, no período de 01/01/2002 a 31/12/2006**, portanto antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 12.513/2011, **decidiu que não há incidência de tal contribuição sobre auxílio educação no período da autuação e nem após o advento da referida Lei n.º 12.513/11**. (f. 1.389; sublinhas deste voto)

Sem apresentar insurgência quanto ao conhecimento, pediu a Fazenda Nacional a manutenção da decisão recorrida – vide contrarrazões às f. 1.392/1.409.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial:

Auxílio Educação concedido a dependentes.

Tanto o acórdão recorrido quanto o único paradigma trazido à baila exibem período de autuação - 01/01/2003 a 31/12/2005 (recorrido) e 01/12/2009 a 31/12/2009 (paradigmático) – em que vigente a redação da al. “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sem as alterações promovidas pela Lei nº 12.513/2011. A despeito disso, conferido ao dispositivo interpretação díspar, eis que, segundo a decisão recorrida, estaria a verba submetida à tributação; ao passo que, nos termos da decisão paradigmática, “[n]ão há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.”¹

Conheço do recurso especial do sujeito passivo, presentes os pressupostos de admissibilidade.

II – DO MÉRITO

Em diversas oportunidades já foi esta eg. Turma instada a se manifestar sobre a temática ora devolvida, razão pela qual, inclusive, será submetida a votação proposta de súmula versando sobre o auxílio-educação concedido a dependentes,² a ser apreciada em sessão a ser realizada na próxima semana.

Em sessão realizada em 24 de julho p.p. esta eg. Turma, por maioria de votos, decidiu “[i]ntegra[r] o salário de contribuição o pagamento de mensalidade escolar de dependentes dos empregados da empresa, uma vez que tais valores não se enquadram nas exclusões daquele conceito, previstas em lei.”³

A conclusão ali alcançada vai ao encontro do que esta Relatora já externou no acórdão de nº 2202-008.754, o qual peço licença para transcrever no que importa:

¹ CARF. Acórdão nº 9202-010.533, Cons. Rel. Mauricio Righetti, Redator Designado Cons. Carlos Henrique de Oliveira, sessão de 23 nov. 2022.

² No D.O.U. de 11 de setembro p.p. consta que, em 26 de setembro, há de ser votada a seguinte proposta de edição de verbete sumular: “A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.”

³ CARF. Acórdão nº 9202-011.377, Cons.ª Rel.ª Fernanda Melo Leal, sessão de 24 jul. 2024.

Em que pese o art. 458, § 2º, inc. II da CLT definir que não serão consideradas como salário as utilidades concedidas pelo empregador a título de “educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático”, imperiosa a observância da legislação específica de regência da norma isentiva, qual seja a Lei nº 8.212/91. Peço licença para, no que importa, transcrevê-la:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do Art. 21 da Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

(...)

Quanto ao levantamento BPA, esclareceu a autoridade fiscalizadora que

a bolsa de estudo concedida a dependentes e/ou parentes do empregado nunca foi e ainda não é isenta de contribuições previdenciárias, sendo considerada salário *in natura* e, portanto, na qualidade de salário indireto, integra o salário de contribuição do segurado empregado para fins de incidência das contribuições previdenciárias. (f. 85/86)

Apenas com a edição da Lei nº 12.513/2011, muitos anos após a ocorrência dos fatos geradores em escrutínio, a isenção das bolsas de estudo concedidas aos dependentes passou a ser prevista, nos seguintes termos:

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,

A redação vigente do art. 28, § 9º, al. “t” da Lei nº 8.212/91, à época dos fatos geradores, não excluía do salário-de-contribuição as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados, devendo, portanto, serem considerados ganhos

habituais sob a forma de utilidades sobre os quais incide a contribuição previdenciária, nos termos do inc. I, do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Sob pena de afrontar o disposto no art. 111 do CTN, não se poderia interpretar extensivamente o previsto na al. “t” § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de forma a abarcar as bolsas concedidas aos parentes e dependentes dos empregados. Colaciono precedente em idêntico sentido:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

(...)

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. (CARF. Acórdão nº 9202-006.502, Rel. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, sessão de 26/02/2018)

A leitura das razões por mim declinadas sinalizam ter partido de uma equivocada premissa de estarmos diante de uma norma de natureza isentiva quando, em verdade, trata-se de norma de não incidência. E não só isso: ao afirmar que o art. 458 da CLT seria inaplicável ao caso em espeque esta Relatora, à época, acabou por negligenciar o disposto nos arts. 109 e 110 do CTN.

Isso porque, em 2001 – isto é, antes da ocorrência dos fatos geradores – passou o Digesto Obreiro ostentar a seguinte redação:

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.**

O cariz remuneratório do auxílio-educação ofertado aos dependentes foi, portanto, afastado pela própria legislação trabalhista, não podendo o direito tributário ofertar-lhe rótulo diverso, sob pena de inobservância daquilo que dispõe o próprio CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Valho-me ainda do levantamento jurisprudencial ultimado pelo Cons. Leonam Rocha de Medeiros⁴, de modo a corroborar os motivos pelos quais reposiciono-me para entender escapar a parcela da incidência de contribuições previdenciárias, ressalvando se tratar de hipótese de não incidência, e não de verba indenizatória, conforme registrado em alguns precedentes. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL NÃO INCIDENTE SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ANÁLISE DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO AUXÍLIO. SÚMULA 7/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. É entendimento desta Corte que o auxílio-educação para empregados e seus dependentes não integra a remuneração do empregado, não incidindo a contribuição previdenciária patronal. Precedentes.

(...). (STJ. AgInt no REsp n. 2.044.617/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 20/5/2024)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. MODIFICAÇÃO DO RESULTADO DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

(...)

⁴ Vide declaração de voto em: **CARF**. Acórdão nº 9202-011.377, Cons.ª Rel.ª Fernanda Melo Leal, sessão de 24 jul. 2024.

6. Assim, modifico o julgado, retomando o resultado do primeiro acórdão proferido, cuja ementa foi a seguinte: “AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDOS A FILHOS E DEPENDENTES DE FUNCIONÁRIOS.

1. Os valores pagos a título de bolsas de estudos destinados a custear a educação dos empregados e, igualmente a seus dependentes, não podem ser considerados como parte integrante do salário-de-contribuição, consoante remansosa jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça e também desta E. Corte.

(...)

7. ACOLHIDOS os embargos de declaração, modificando-se o resultado do julgado,

cujos dispositivos passam a ser: NÃO CONHEÇO do reexame necessário e NEGÓCIO PROVIMENTO às apelações. (TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0006594-65.2010.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal WILSON ZAUHY FILHO, julgado em 12/02/2021, DJEN data: 19/02/2021)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. SALÁRIO E GANHOS HABITUAIS DO TRABALHO. VERBAS INDENIZATÓRIAS E SALARIAIS. BOLSAS DE ESTUDOS A FILHOS DE FUNCIONÁRIOS.

- O Auxílio-educação é verba desonerada da incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, desde que observados os requisitos previstos no art. 28, §9º, "t", da Lei nº 8.212/1991.

- Prevalece o entendimento jurisprudencial de sua natureza indenizatória, mesmo para período anterior à vigência da Lei nº 12.513/2011, de modo que não incide contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo pagas a filhos dos empregados. Precedentes do E.STJ e deste E.TRF.

(...).(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL 0009886-52.2018.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, julgado em 23/04/2023, DJEN data: 26/04/2023)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. BOLSA DE ESTUDO CONCEDIDA A TRABALHADORES E DEPENDENTES. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

(...)

II - As verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, conseqüentemente, o salário de contribuição. Precedentes.

(...)(**STJ**. AgInt no REsp n. 1.970.504/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 14/3/2022, DJe de 21/3/2022)

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. (**STJ**. AgRg no Ag n. 1.330.484/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe de 1/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas aos empregados não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária (REsp 231.739/SC, Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ 12.09.2005; REsp 676.627/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ 09.05.2005, REsp 324178/PR, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365398/RS 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

2. Recurso especial a que se nega provimento. (**STJ**. REsp n. 784.887/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17/11/2005, DJ de 5/12/2005, p. 255)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. NATUREZA NÃO SALARIAL. ART. 28, § 9º, ALÍNEA "T", DA LEI N. 8.212/91 (ALÍNEA ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97). PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o auxílio-educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo, de tal modo que não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial conhecido e provido. (STJ. REsp n. 231.739/SC, relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17/5/2005, DJ de 12/9/2005, p. 262.

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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.

2. Recurso Especial provido. (STJ. REsp n. 1.666.066/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/6/2017, DJe de 30/6/2017)

REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO RAT. BOLSA DE ESTUDO (AUXÍLIO-EDUCAÇÃO). DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA INDEVIDA.

(...)

2. A contribuição previdenciária patronal a cargo da empresa deve incidir sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, considerada, como base de cálculo, o valor bruto da remuneração. Este é o entendimento já firmado pelas Cortes Superiores. Assim, quando o valor é pago sem a prestação de serviço pelo empregado, a verba tem natureza indenizatória e não incide sobre ela a contribuição previdenciária. Caso contrário, a verba integra a remuneração do empregado e sobre ela incide a contribuição à Seguridade Social, exceção que se faz apenas às rubricas mencionadas no art. 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, excluídas da base de cálculo da contribuição por disposição legal expressa.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito se firmou no sentido de que os valores recebidos a título de auxílio-educacional de empresa não podem ser considerados como salário *in natura*, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado. De acordo com o entendimento da Corte Superior, trata-se de um benefício que, embora tenha valor econômico, não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Precedentes.

4. Este Tribunal Regional Federal apreciou matéria idêntica à discutida nestes autos, envolvendo as mesmas partes, no tange à incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pela impetrante a título de bolsa auxílio educação paga em favor dos dependentes de seus empregados (proc. 0016006-45.2002.4.02.5101). Na ocasião, entendeu esta Terceira Turma Especializada que o pagamento da bolsa de estudo não é realizado de modo habitual, visto que a sua concessão é limitada ao tempo do curso correspondente. Consignou, ainda, que tal vantagem, que tem como objetivo investir na qualificação do empregado, não possui caráter remuneratório, haja vista não corresponder à contraprestação de um serviço. Por fim, salientou-se que "Quanto ao custeio na educação dos filhos dos empregados, por meio de bolsa de estudos, em prazo limitado, é de ver-se que tampouco é dotado de natureza salarial, quer por não haver habitualidade quer por inexistir contraprestação por parte do beneficiário". Ao final, este Tribunal Regional deu provimento à apelação da parte autora "para reformar em parte a sentença e declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes em relação à contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo concedidas aos empregados da autora e aos seus dependentes". 5. Remessa necessária e apelação a que se nega provimento. (TRF2, Apelação/Remessa Necessária, 5035601-41.2022.4.02.5101, Rel. MARCUS ABRAHAM, Assessoria de Recursos, Rel. do Acórdão - MARCUS ABRAHAM, julgado em 20/06/2023, DJe 02/07/2023)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. VERBA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. SELIC. 1. A nova redação do § 2º, inciso II, do art. 458, da CLT (Lei nº 10.243/2001) dispõe que não são considerados como salário os valores concedidos ao empregado pelo empregador relativos a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. 2. Valores despendidos pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos trabalhadores e seus dependentes não integram a remuneração pelo trabalho prestado e, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária. (...) 8. Apelação da autora desprovida e apelação do INSS e remessa oficial parcialmente providas. (TRF4, APELREEX 2005.71.00.003596-0, PRIMEIRA TURMA, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 10/11/2009)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL, RAT/SAT E DE TERCEIROS. PRIMEIROS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. PRÊMIOS EM PECÚNIA, EM CASO DE DISPENSA INCENTIVADA. FÉRIAS INDENIZADAS E RESPECTIVO TERÇO DE FÉRIAS. AUXÍLIOCRECHE. VALE-TRANSPORTE. VALE-ALIMENTAÇÃO IN NATURA (CESTAS BÁSICAS). SALÁRIO-FAMÍLIA. FOLGAS NÃO GOZADAS. LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA CONVERTIDA EM PECÚNIA. AUXÍLIO-FUNERAL. AUXÍLIO-NATALIDADE. SALÁRIOMATERNIDADE. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. MULTA PREVISTA NO ART. 477, § 8º, DA CLT. CONVÊNIO DE SAÚDE. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. ABONO ÚNICO

PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. VALORES PAGOS PELO EMPREGADO PARA VESTUÁRIO E EQUIPAMENTO. AJUDA DE CUSTO EM RAZÃO DE MUDANÇA DE SEDE. ABONO-ASSIDUIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. DÉCIMO TERCEIRO DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. FÉRIAS USUFRUÍDAS E RESPECTIVO TERÇO DE FÉRIAS. VALE-ALIMENTAÇÃO EM TICKET. ABONO DE FÉRIAS. DIÁRIAS PARA VIAGENS. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO.

(...)

3. Anotou-se, no que se refere ao auxílio-educação, que ainda que a legislação correlata (art. 28, § 9º, "t", da Lei nº 8.212/91; e art. 458, da CLT) tenha discriminado a abrangência do conceito e a rubrica 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 para fins de incidência da contribuição previdenciária.

4. As bolsas de estudo concedidas aos empregados e seus dependentes também não representam vantagem salarial, quer por não haver habitualidade, quer por inexistir contraprestação por parte do beneficiário. Prevalece o entendimento jurisprudencial de sua natureza indenizatória, mesmo para o período anterior à Lei nº 12.513/2011.

(...)

7. Embargos de declaração rejeitados. (TRF5. PROCESSO: 0802757-96.2023.4.05.8100, APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA, DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO NETO, 4ª TURMA, JULGAMENTO: 19/12/2023.)

Reposiciono-me para entender que o montante pago pela empresa aos dependentes de seus obreiros com o desiderato de aprimoramento educacional, mediante a concessão de bolsas de estudo e auxílio-educação, escapam à incidência de contribuições previdenciárias, porquanto não representam contraprestação pelo labor exercido, além de serem concedidos de forma transitória, retirando-lhe o inarredável requisito da habitualidade.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial do sujeito passivo e dou-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mauricio Nogueira Righetti** – Redator Designado.

Não obstante o, como de praxe, muito bem fundamentado voto da Relatora, peço-lhe licença para dele discordar no que toca à sua análise de mérito.

Isso porque, entendeu a I. Relatora que a concessão de bolsas de estudo e auxílio-educação, escapariam à incidência de contribuições previdenciárias, porquanto não representariam contraprestação pelo labor exercido, além de serem concedidos de forma transitória, retirando-lhe, segundo entendeu, o inarredável requisito da habitualidade.

Não vejo dessa forma.

Cumprе destacar, de plano, que a jurisprudência colacionada pela I. Relatora não vincula a este Colegiado, embora se reconheça a sua inegável importância.

Consoante afiançou o Relator do recorrido, os valores pagos na rubrica “Bolsa de estudo” teriam compostos a base de cálculo das contribuições apuradas, tão somente porque dito benefício não teria sido fornecido aos empregados, e sim aos seus dependentes.

Pois bem.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

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) 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;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

[...]

§ 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.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja, estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário – de forma solidária - como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nesse contexto, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

É justamente essa a determinação contida no artigo 109 do CTN. Dito de outra forma, a interpretação conferida a institutos do direito privado no intuito de determinar seu conteúdo e alcance não se presta a definir os respectivos efeitos tributários. Confira-se:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De outro giro, quando o artigo **110** do CTN proíbe que a lei tributária altere a **definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado** utilizados nas Constituições Federal e dos Estados, é categórico a veicular dita vedação àqueles utilizados para definir ou limitar competências tributárias, do que, definitivamente, não se trata o presente caso.

Art. 110. 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. [\(Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953\)](#)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que os conceitos de “salário-de-contribuição” e “empregado” se encontram, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput*, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho monetariamente mensurável concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter – por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de **i)** se a verba teria sido paga pelo ou para o trabalho, **ii)** se é indenizatória ou não ou **iii)** se ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação a *meu ver numerus clausus*, como se extraída expressão “exclusivamente”, fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito. Some-se a isso, os casos em que o legislador houve por bem renunciar à tributação da verba em contrapartida a um retorno social por parte do empregador, a exemplo dos auxílios educação e saúde pagos a seus empregados.

Veja-se, abriu-se mão da tributação da verba para que houvesse o pagamento de um auxílio educação aos empregados e, mais a frente, com a edição da Lei 12.513/2011, estendeu-se, por questões de política social, penso eu, dito benefício também aos dependentes dos empregados. Seria, a *meu ver* e em menor extensão, a mesma lógica que se tem no reembolso do salário família e salário maternidade pagos pelo empregador, *ex vi* do inciso IV, do artigo 1º da IN RFB 2055/2021.

Anote-se a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base imponible do tributo. O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador, ainda que me pareça tratar-se de caso de pura e flagrante não incidência tributária.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a percepção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Posto desta forma, há de se convir que negar vigência ou relativizar a aplicação do RPS, consubstanciado no Decreto 3.048/99, ao argumento, por exemplo, de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o que não me parece ser da competência deste Colegiado, e que difere, sobremaneira, de se promover o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Registre-se que durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: *"O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."*

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Observe-se, a propósito, o que diz a redação do artigo 98 do atual RICARF. Confira-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou **decreto**.

[...]

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas e absurdas, como, por exemplo, a eventual alegação de que honorários ou remuneração percebidos pelo trabalhador ostentaria natureza indenizatória, que visaria recompor sua perda pelo fato de ter deixado de ficar em casa, privando-o do convívio familiar, para ter que laborar em benefício de terceiros.

Com efeito, no entender deste Relator, não haveria espaço no contencioso administrativo para que fosse elastecida as hipóteses daquele § 9º, a pretexto de se estar promovendo uma análise da natureza e finalidade da verba paga/creditada ao empregado.

Posto desta forma, tenho que as bolsas de estudo (*ou auxílio educação, como em alguns casos*), quando pagas em desacordo com o que prescreve a alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, devem – sim – compor a base de cálculo do tributo. Vejamos o que dizia referida alínea:

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**;

Voltando aos autos, notadamente quanto à temática da habitualidade, é de se perceber que quando o legislador a exigiu, o fez relacionando-a aos ganhos na forma de **utilidades**.

Registre-se, aqui, que **o lançamento englobou as competências mensais dos anos de 2003 a 2005**, do que se infere que essas verbas eram pagas de forma previsível; esperadas, pois, por parte dos empregados.

Não bastasse, ainda sobre o tema, filio-me à corrente que sustenta que o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Vale dizer, o fornecimento de benefícios em geral, no curso do contrato de trabalho, seja em razão do estabelecido em acordo trabalhista, ou não, acaba que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

No caso dessa verba é inegável que por mais que seja paga por força de acordo, ela é recebida justamente em função de um contrato de trabalho que produziu efeitos regulares. É dizer, dá-se no âmbito, ou em função, da relação de trabalho em razão de um ajuste entabulado entre o empregado (*por meio de seu sindicato*) e o seu empregador. Trata-se, como visto, de um valor que, de uma forma ou de outra, premia o trabalho exercido quando preenchidas as condições/circunstâncias acordadas.

Também não se pode dizer que se trataria de ganho eventual, na medida em que seu recebimento não se daria, a rigor, de maneira fortuita, casual ou mesmo imprevisível, já que a sua percepção decorreu, como dito acima, de acordo celebrado entre as partes. Trata-se, portanto, de utilidade ajustada.

Fixada a natureza de salário-de-contribuição da verba, resta-nos examinar se a não tributação da verba encontraria abrigo em alguma das hipóteses do § 9º citado alhures, mais especificamente, em sua alínea “t”, na redação vigência à época dos fatos geradores dos autos, forte no artigo 144 do CTN. Vejamos:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 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." (grifei)

Nesse ponto, é de se afastar a tentativa de se empregar efeitos retroativos ao disposto na Lei 12.513/2011.

Sempre é bom frisar que **a regra** para aplicação da legislação tributária no tempo é aquela preconizada pelo artigo 144 do CTN, que aduz:

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em outras palavras: aplica-se, quando do lançamento, a legislação vigente à época do fato gerador.

Por outro lado, o artigo 106 traz exceções a essa regra em prol do sujeito passivo. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Perceba-se que o inciso II elenca 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente, determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**. São elas:

O dispositivo deixar de **i)** definir o ato como infração; **ii)** cominar penalidade menos severa ou **iii)** deixar de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, de que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Veja-se que as alíneas “b” e “c” flagrantemente não se aplicam ao caso, seja por ter havido a falta de pagamento de tributo⁵, por não ter observado a exigência de ação, seja por não se tratar de norma que preveja a cominação de penalidade.

Por sua vez, no que pertine à alínea “a”, expressamente apontado pelo recorrente, é de se destacar que ela é voltada à prática de determinado ato tido como infração pela legislação anterior.

Penso não ser o caso dos autos. A não extensão do plano educacional a todos os trabalhadores e dirigentes não é ato infracional perpetrado pelo recorrente capaz de dar ensejo a cominação de qualquer penalidade, mas sim de não cumprimento de condição sem a qual é de se considerar a incidência do tributo.

O que se tem, em verdade, é uma norma de não incidência que demanda aplicação literal, a teor dos incisos I e II do artigo 111 do CTN e não, repita-se, de dispositivo que trate de infrações.

Ou, como nas palavras de Luciano Amaro⁶: “Nas alíneas *a* e *c* temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício

do acusado, eximindo- de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado); É óbvio que, se a lei nova *agrarar* a punição, ela não retroage.”

Perceba-se a consequência “....**ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena...**”, que procura relacionar a retroatividade benigna a matéria de infrações, não se confundindo, assim sendo, com a dispensa de tributos, por força do artigo 3º do CTN.

João Marcelo Rocha, ainda tratando desse mesmo inciso II, assim leciona⁷:

⁵ Penso que referida alínea se aplica às obrigações acessórias.

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo:Saraiva, 2005. p. 203.

⁷ ROCHA, João Marcelo.Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

Neste ponto, o Código Tributário incorpora um princípio típico do direito penal – o da retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Significa dizer que, sobrevivendo uma lei nova que trate o infrator de forma mais branda – deixando de tratar o ato como infração ou estabelecendo pena menos severa – ela, será aplicável também às infrações perpetradas em época anterior à sua vigência.

É importante que se note que o fenômeno da retroatividade benigna só se opera no campo do direito tributário penal, ou seja, em relação às normas de direito tributário que cuidam de infrações e respectivas penalidades. É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações o descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades (multas, principalmente).

Nessa perspectiva reafirmo que não se pode dizer que a inobservância da norma vigente à época do fato gerador teria trazido qualquer reprimenda ao sujeito passivo que tivesse sido revogada ou abrandada *a posteriori*, mas sim a simples cobrança do tributo devido.

Malgrado entender que o dispositivo em voga, dada a sua natureza, não está contemplado dentre as hipóteses do inciso II daquele artigo 106, é de se registrar, apenas por amor ao debate, que não vejo que a norma abstrata posterior tenha sido mais benéfica, mas sim diferente.

Comparemos, assim sendo, ambas as disposições daquela alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nada data do fato gerador:

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.

Com a edição da Lei 12.513/2011:

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:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
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

Esmiuçando-as, pode-se dizer que além daquela que prescreve a não substituição da parcela salarial, as condições para que não haja a incidência do tributo são as seguintes:

Legislação da data do fato gerador:

i) Educação básica, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e

ii) acessível a todos os empregados e dirigentes.

Legislação superveniente;

i) Educação básica dos **empregados e seus dependentes**, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e

ii) imposição de um limite objetivo em termos de valor individual.

Veja-se que embora a nova redação tenha alterado a abrangência do plano educacional, estendendo-a também aos dependentes dos trabalhadores e não mais exigindo – textualmente – seu acesso a todos os empregados e dirigentes, também criou nova condição, de sorte que o valor pago passou a, doravante, observar um limite individual.

Com isso, por mais que em determinado caso possa ter havido um proveito *in concreto*, o mesmo não se pode dizer quando analisado o dispositivo em abstrato, partindo-se de um outro caso hipotético.

Melhor explicando: imaginemos que determinado contribuinte, que tenha ofertado o plano a todos os dirigentes e empregados e somente a estes e não a seus dependentes, tivesse efetuado o pagamento acima do *novel* limite trazido na norma, ainda assim poder-se-ia dizer que o dispositivo alterado lhe seria mais benéfico? Parece-me que não.

Nessa toada, penso que não deve prosperar a pretensão do recorrido no sentido de ver empregado efeito retroativo às alterações promovidas pela Lei 12.513/2011, seja em relação às bolsas destinadas a dependentes dos empregados, seja em relação aos auxílios não ofertados a todos os dirigentes e empregados.

No mesmo sentido, os arestos nº 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559, 9202-005.759 e o recente de nº **9202-008.421**, de cujo julgamento participei, que embora tenham abordado a questão da extensão do auxílio educacional aos dependentes dos empregados, enfrentaram a temática da retroatividade da Lei 12.513/2011. Confira-se a ementa deste último naquilo que importa ao caso:

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

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Maurício Nogueira Righetti