



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

Processo n° 10976.000751/2009-07
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.684 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CEMA CENTRAL MINEIRA ATACADISTA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CONDIÇÃO. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Para fazer jus à isenção prevista legislação previdenciária, o valor relativo a plano educacional oferecido pela empresa não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial, deve visar à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e ser acessível todos os seus empregados e dirigentes.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2201-003.624, proferido pela 1ª Turma / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 636.887,07, nas competências 03/2004 a 12/2007, consolidado em 23/12/2009. Conforme informado no Relatório Fiscal de fls.392/422, o crédito lançado refere-se à contribuição social destinada à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme discriminado na planilha de fls.425/501.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 1615/1663.

Contudo, em 01/03/2010, conforme Requerimento de Desistência de Impugnação (fls.2125/2126), o contribuinte desistiu parcialmente da defesa apresentada, para inclusão das contribuições discriminadas nas planilhas de fls.2127/2136 no parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009.

Assim, parte do débito da qual o contribuinte desistiu de impugnar foi transferida para outro processo (AI DEBCAD no 37.329.603-7), que foi incluído em parcelamento, conforme despacho de fls. 2228/2229.

A DRJ/SDR, às fls. 2295/2308, julgou pela parcial procedência da impugnação apresentada, excluindo as competências abrangidas pela decadência (03/2004 a 11/2004).

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 2345/2392 e, em cumprimento de diligência, às fls. 2480/2490.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 2498/2525, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, limitando a multa a 20% (vinte por cento). A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2007

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BENEFÍCIO. CURSO SUPERIOR RELACIONADO ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA.

O custeio de curso superior relacionado às atividades desenvolvidas pela empresa, ainda que não disponibilizado a todos os segurados, é isento da contribuição previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO). COMPROVAÇÃO PARCIAL. CESSÃO DE MÃODEOBRA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, será devida pela empresa contratante a retenção de 11% (onze por cento) de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, devendo a autoridade fiscal autuante demonstrar de maneira pormenorizada/individualizada os serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante do artigo 219, § 2º, do Decreto nº 3.048/99.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO – TAXA SELIC – APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Às fls. 2527/2533, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração alegando omissão e contradição, porém, restaram os mesmos rejeitados, conforme fls. 2538/2541.

Às fls. 2543/2590, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: 1. **Incidência de contribuições sociais sobre bolsas de estudo de ensino superior**. O acórdão recorrido entendeu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre as bolsas de estudo de ensino superior concedidas aos funcionários. Contudo, discutindo casos com o mesmo perfil, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea “t” – concluíram de maneira inteiramente diversa. Entenderam os paradigmas que a verba paga a título de bolsa de estudo em cursos de nível superior possuem natureza remuneratória e como tal sujeitam-se à incidência tributária. Concluíram, em breve suma, que deve ser incluído, como salário de contribuição, o benefício proveniente do curso de nível superior (e pós-graduação) por não consistirem nem educação básica, nem curso de qualificação profissional como prevê a lei. Assim, merece consideração o disposto no art. 111, inciso I, do CTN, no sentido de aplicar interpretação literal ao caso. 2. **Necessidade de extensão do auxílio-educação a todos os segurados a serviço da empresa para gozo da isenção previdenciária**. A decisão guerreada encampou o entendimento de que a estipulação de carência mínima para usufruto de verba paga a título de custeio de ensino superior não ofenderia o requisito estabelecido em lei como condição para a isenção de tais verbas consistente na condição de ser o benefício acessível a todos os empregados e dirigentes. Já a Turma prolatora dos paradigmas adotou o posicionamento de que a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa não preenche a condição prevista na lei para o gozo da não-incidência tributária. Portanto, fica demonstrado que, analisando casos concretos análogos, os acórdãos recorrido e paradigma adotaram interpretação jurídica distinta, em especial sobre o disposto no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91. Ainda, a decisão recorrida concluiu que o fato de o autuado não ter disponibilizado o reembolso do curso à totalidade dos empregados não pode servir de óbice para aplicação da norma isentiva ao vertente caso, à luz das novas disposições da Lei n. 12.513/2011. Porém, os paradigmas adotaram o posicionamento de que a lei a ser aplicada ao caso deve ser aquela vigente à época dos fatos geradores e como os casos discutidos referiam-se a fatos ocorridos antes da vigência da Lei nº 12.513/2011, os requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias a serem observados pelos contribuintes autuados deveriam ser aqueles estampados no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com sua redação anterior à Lei nº 12.513. Portanto, a divergência se dá em relação à interpretação do disposto no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação data pela Lei 9.711/98, sequer cogitando a aplicação retroativa da lei nova.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 2593/2603, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação às seguintes matérias: 1. **Incidência de contribuições sociais sobre bolsas de estudo de ensino superior**; e 2. **Necessidade de extensão do auxílio-educação a todos os segurados a serviço da empresa para gozo da isenção previdenciária**.

Cientificado à fl. 2624, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, às fls. 2626/2642, alegando, preliminarmente, impossibilidade de admissão do recurso devido a impossibilidade do reexame de provas e da violação de entendimento firmado pelo STJ. No mérito, reiterou os argumentos aduzidos anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 636.887,07, nas competências 03/2004 a 12/2007, consolidado em 23/12/2009. Conforme informado no Relatório Fiscal de fls.392/422, o crédito lançado refere-se à contribuição social destinada à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme discriminado na planilha de fls.425/501.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise as seguintes divergências: 1. **Incidência de contribuições sociais sobre bolsas de estudo de ensino superior**; e 2. **Necessidade de extensão do auxílio-educação a todos os segurados a serviço da empresa para gozo da isenção previdenciária.**

A fiscalização entendeu que o sujeito passivo teria incidido em ilícito tributário ao conceder bolsa de estudos aos seus empregados com a finalidade de viabilizar o estudo por parte destes em estabelecimento de ensino superior.

6) EDI —REEMBOLSO CONTRATO N PAIVA — 01/2005 a 01/2007 contribuições incidentes sobre valores pagos a título de Reembolso Contrato Newton Paiva — código 194, da Folha de Pagamento.

*Ficou comprovado que a autuada efetuada pagamento das faturas ao Instituto Cultural Newton Ferreira Paiva Ltda e, posteriormente, descontava o valor das faturas, mediante rateio, aos beneficiários, conforme código de desconto 193 — Contrato Newton Paiva, da Folha de Pagamento e simultaneamente promovia o reembolso de parte do valor descontado através do ressarcimento código de provento 194 —Reembolso Contrato Newton Paiva, correspondendo a aproximadamente 30% do valor da mensalidade. Sobre tais valores incide contribuição, **pois se referem a pagamento de curso superior em Gestão de Varejo**, não estando, portanto incluído no rol de exclusão/não incidência da Lei nº8.212/91, art.28, §9º, **bem como não havia previsão, regulamento ou norma na empresa para concessão do benefício, restando comprovada sua exclusividade a determinados segurados empregados e sua não extensividade a todos os empregados e dirigentes.***

1. Valores pagos a título de auxílio-educação (bolsa de estudo ensino superior):

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação. Conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

O acórdão recorrido orienta a questão considerando que valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, **estabelece que a educação profissional integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.**

Independentemente desta argumentação esposada no voto da conselheiro relator do recorrido, registro o mesmo encaminhamento com a inclusão de outros argumentos.

A própria legislação de regência do Custeio Previdenciário define que a Consolidação das Leis do Trabalho em seu art. 458, §2º, inciso II, trará o parâmetro que define o que é salário de contribuição:

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;

Da leitura da referida norma, resta patente que os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação não são considerados verbas remuneratórias, o que denota que a não caberia a fiscalização interpretar fora destes parâmetros.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, as alterações da legislação de custeio somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática, apontada no voto da Consoleira Rita Elisa Bachieri dos Reis, proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação. Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)

5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016);

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

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento

às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.

18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.

Adotando como fonte de direito o jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe os critérios para a concessão de bolsas de estudo, bem como suas alterações legais, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que “a Lei não prevê palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas aos empregados, mesmo em se tratando se ensino superior.

2. Necessidade de extensão do auxílio-educação a todos os segurados a serviço da empresa para gozo da isenção previdenciária

Observo aqui que o lançamento se deu pelo fato do auditor não ter encontrado documento que concedesse o benefício a todos os empregados, contudo, também não encontrou nada que dissesse o contrário, nos seguintes termos:

(...) não havia previsão, regulamento ou norma na empresa para concessão do benefício, restando comprovada sua exclusividade a determinados segurados empregados e sua não extensividade a todos os empregados e dirigentes.

Compulsando os autos observo que a afirmação do auditor de que "**restando comprovada sua exclusividade a determinados segurados empregados e sua não extensividade a todos os empregados e dirigentes**" advém da mera interpretação de que se não estava escrito que todos podiam, logo, significa que não podiam.

Ocorre que para se defender desta imputação a única opção do Contribuinte seria realizar a prova mais impossível do ordenamento jurídico, que seria a prova negativa. Provar que fez algo (permitir que todos tivessem acesso a bolsa de estudos), mesmo não tendo feito outro algo (formalizado por escrito essa possibilidade).

Para além disso há nos autos comunicado interno da empresa colocando a vaga a disposição de todos os empregados.

Para a referida isenção, importa, salientar que não há forma prescrita em lei. Diferentemente da PLR, por exemplo, no qual a forma do contrato é delimitada e pormenorizada pelo texto legal.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões suscitadas pela i. Relatora, entendo que as normas que regem a matéria objeto de divergência conduzem a conclusões diversas daquelas esposadas no voto vencido.

A questão em discussão cinge-se à incidência ou não contribuições previdenciárias sobre importâncias vertidas pela contribuinte sob a denominação de auxílio educação. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 392/422), os valores desembolsados a esse título “*se referem a pagamento de curso superior em Gestão de Varejo, não estando, portanto incluído no rol de exclusão/não incidência da Lei nº8.212/91, art.28, § 9º, bem como não havia previsão, regulamento ou norma na empresa para concessão do benefício, restando comprovada sua exclusividade a determinados segurados empregados e sua não extensividade a todos os empregados e dirigentes*”.

A decisão recorrida, por seu turno, foi no sentido de que o custeio de curso superior, quando relacionado às atividades desenvolvidas pela empresa, não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, mesmo que não esteja disponível a todos os segurados a serviço da empresa. Vejamos o teor de ementa do *decisum*, na parte referente ao tema:

AUXÍLIO- EDUCAÇÃO.BENEFÍCIO. CURSO SUPERIOR RELACIONADO ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA.

O custeio de curso superior relacionado às atividades desenvolvidas pela empresa, ainda que não disponibilizado a todos os segurados, é isento da contribuição previdenciária.

Entendeu o colegiado ordinário que:

Não obstante a lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance da norma revogada.

A novel legislação modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados. Referida exigência poderia, muitas vezes ser inexequível, vez que os empregados poderiam ter perfis distintos e não estarem aptos a usufruir do benefício concedido pela empresa em igualdades de condição. Exemplifico. Um empregado sem a conclusão do ensino médio não poderia cursar a faculdade de Gestão de Varejo. Destarte, entendo que o fato de a recorrente não ter disponibilizado o reembolso do curso à totalidade dos empregados não pode servir de óbice para aplicação da norma isentiva ao vertente caso.

Para o exame das razões trazida na decisão atacada, importa reproduzir o art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 144. 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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. (Grifou-se)

Veja-se que o art. 144 CTN é absolutamente claro no sentido de que 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.

Assim, uma vez que o lançamento refere-se ao período compreendido entre 03/2004 e 12/2007, a análise da hipótese de isenção sobre os valores despendidos pela empresa a título de auxílio educação deve ser feita à luz da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998 e não a redação inserida na norma de custeio previdenciário pela Lei nº 12.513/2011, como entendeu o Colegiado *a quo*, posto que essa norma (Lei nº 12.513/2011) foi editada muito tempo após a ocorrência do fato impositivo.

O voto vencido, por seu turno, pautou-se no inciso II do § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, para concluir que “os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação não são considerados verbas remuneratórias”. De fato, o dispositivo legal exclui do conceito de salário a utilidade concedida pelo empregador a título de educação, seja em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. Senão vejamos:

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.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82)

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

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

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

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – (VETADO) [Grifou-se]

Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos em relação a matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entendeu a i Relatora, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário. Tanto é assim que o próprio texto da norma trabalhista é taxativo no sentido de que a regra insculpida no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que estabelece as bases sobre as quais podem incidir as contribuições:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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)

[...] (Grifou-se)

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que estabelece:

Art. 201.

[...]

§ 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.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão a respeito do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da acepção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a acepção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica

própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que tanto o texto constitucional quanto a decisão do STF, com repercussão geral reconhecida pela Suprema corte, reconhecem a autonomia do Direito Previdenciário e conduzem à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. Abaixo, trechos de citados artigos:

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).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

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;

[...]

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, o que inclui, por óbvio, o auxílio educação. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, tendo a vantagem sido paga regularmente aos empregados escolhidos pela empresa, resta nítido seu caráter não eventual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de o beneficiário prestar serviço ao sujeito passivo.

De outra parte, como a bolsa de estudos aqui referida ostenta natureza nitidamente remuneratória, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na redação vigente à época dos fatos geradores, assim dispunha:

Art. 28. [...]

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrangia:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Importa esclarecer que o fato de o benefício custeado pela empresa estar relacionado a curso de nível superior, a meu ver, não se apresenta como óbice ao reconhecimento da isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Aliás, esse é o entendimento que tem prevalecido, por unanimidade, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por outro lado, para a contribuinte pudesse se valer da isenção fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, restou comprovado nos autos que não havia regulamento ou norma expressa na empresa que contivesse previsão para o pagamento do benefício e que esse era ofertado somente a uma parcela determinada de empregados, isto é, a benesse não era extensiva a todos os segurados e dirigentes da empresa como determina a norma isentiva.

Não se pode olvidar que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, de flagrante desrespeito da norma de regência.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho