Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11444.000764/2007-87

Processo nº	11444.000764/2007-87
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-010.214 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	13 de dezembro de 2021
Recorrentes	FUNDACAO DE ENSINO EURIPIDES SOARES DA ROCHA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2006

BOLSA DE ESTUDO CONCEDIDA A EMPREGADOS. NÍVEL SUPERIOR. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SÚMULA CARF nº 149.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, substituído pelo conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias (DEBCAD n° 37.072.886-6) correspondentes à parte dos segurados empregados. A contribuinte é entidade educacional e concedeu bolsas de estudo aos seus segurados empregados e dependentes, tendo a Auditoria Fiscal concluído que tais valorem compõem o salário de contribuição, nos termos do art. 28, inciso I da Lei n° 8.212/91.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos sob a forma de bolsa de estudos a empregados e dirigentes da empresa e para que à multa seja aplicada a retroatividade benigna de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. O acórdão 2402-006.286 recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2006
>
> DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DE IDÊNTICO TEOR. NÃO VINCULAÇÃO.
>
> Ressalvada a hipótese de súmula editada no âmbito do CARF, o julgador administrativo não está vinculado a decisões adotadas em razão da análise de processo diverso, ainda que relacionada à mesma matéria e ao mesmo contribuinte.
>
> O instrumento adequado para se evitar divergência de posicionamento no âmbito do CARF em razão de fatos análogos, privilegiando o princípio da segurança jurídica, é o recurso especial.
>
> PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.
>
> As razões de prova de que dispuser o contribuinte devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em momento processual posterior.
>
> CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-gradual.
>
> Não se afigura suficiente para afastar a isenção prevista em lei, relativa ao auxílio educação, a demonstração de que os curso oferecidos aos empregados e dirigentes no âmbito do programa de formação seja de nível superior.

Documento nato-digital

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Não há previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de bolsa de estudos oferecidas a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva de trabalho.

A previsão de determinado benefício em convenção coletiva de trabalho não exclui a incidência das contribuições previdenciárias a ele relativas a menos que exista previsão legal expressa nesse sentido.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ALTERAÇÃO LEGAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

O cálculo da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de oficio relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser efetuado de conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

O Código de Defesa do Consumidor não tem aplicação em se tratando de multa por descumprimento de obrigação tributária.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial. Citando como paradigmas os acórdãos 2302-001.177 e 9202-00.323, defende a União que o art. 28, § 9º, "t", da Lei n ° 8.212/91, somente excluiu do conceito de salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica não abrangendo cursos de nível superior, devendo-se aplicar ao caso a interpretação literal disposta no art. 111 do CTN.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso. Em tempo interpôs ainda o seu próprio recurso especial contra a parte da decisão que manteve o lançamento sobre as bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos seus empregados (paradigmas os acórdãos 2201-003.229 e 2201-003.222).

Contrarrazões da Fazenda Nacional requerendo a ratificação da decisão recorrida na parte que manteve o lançamento sobre as bolsas concedidas aos dependentes.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Os recursos são tempestivos e preenchem os pressupostos para o conhecimento.

Conforme exposto a matéria devolvida por ambos os recursos são comuns. Discutem as partes a melhor interpretação a ser dada a regra prevista no art. 28, §9°, alínea 't', da Lei n° 8.212/91, com redação dada pela Lei n° 9.711/1998, a qual trata da concessão de bolsa de estudos no contexto da relação trabalhistas e sua inclusão no conceito de remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Sobre o recurso da Fazenda Nacional (incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de curso superior concedida aos empregados) este Tribunal por meio da Súmula CARF nº 149, aprovada em 03/09/2019, fixou o entendimento de que até a edição da Lei nº 12.513/2011 estaria contemplando dentro do conceito de "cursos de capacitação e qualificação profissionais" descrito na alínea "t" do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, os cursos de graduação e pós graduação. A súmula possui a seguinte redação:

> **Súmula CARF nº 149**
>
> Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.
>
> Acórdãos Precedentes: 9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Este é o exato caso dos autos. A decisão recorrida foi clara em abordar que "*por entender que qualificação e capacitação profissional não se restringem à educação básica, penso que, com relação aos empregados da recorrente, para efetuar o lançamento a autoridade autuante deveria ter comprovado que os curso oferecidos i) não estavam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) eram utilizados em substituição a parcela salarial; ou iii) que os planos educacionais não eram extensíveis a todos os seus empregados e dirigentes. Não tendo o Fisco adotado essa providência, deve ser provido o recurso voluntário, neste ponto, para excluir da autuação os valores relativos aos cursos ofertados aos empregados ou dirigentes do sujeito passivo*".

Assim, aplicando ao caso a Súmula CARF nº 149, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Quanto ao recurso da Contribuinte a discussão tem como foco a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados e, quanto a este tema, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Documento nato-digital

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

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

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

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

Quanto ao terceiro requisito "onerosidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-juridico extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

> É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase

Documento nato-digital

> singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

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

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

Embora estejam relacionadas com o contrato de trabalho, a concessão das bolsas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento ao dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias, convenções que possuem força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

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

Dispões o art. 195 da CF/88:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
>
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
>
> ...

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

Documento nato-digital

> 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 fôrça do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.
>
> ...
>
> § 2ºPara os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:
>
> ...
>
> II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;
>
> ...

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

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

Conclusão:

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dou provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado.

Em que pese o, como de praxe, muito bem fundamentado voto da relatora, peço-lhe licença para divergir no que tange ao entendimento de que não haveria incidência do tributo em tela sobre os valores pagos a título de **bolsa de estudo aos dependentes dos empregados** da empresa.

Pois bem. O tema não é novo neste colegiado, que vem decidindo pela incidência das contribuições sobre os valores relativos ao auxílio educação pago a dependentes dos trabalhadores em período anterior à entrada em vigor da Lei 12.513/2011, não se aplicando, ao caso, as disposições do artigo 106 do CTN, por não se tratar de norma **expressamente** interpretativa, tampouco de norma que disponha sobre penalidades. Trata-se, pois, de verba paga de forma previsível no contexto da relação laboral.

Documento nato-digital

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

> De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:
>
> Art.28. Entende-se por salário de contribuição: I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)
>
> Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:
>
> Art. 28 (...)
>
> § 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)
>
> t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei 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 20/11/98)
>
> No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.
>
> Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.
>
> O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho CLT, realmente de encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:
>
> Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, 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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

Documento nato-digital

[...]

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, 't" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º,"t"da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011.

Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo

Documento nato-digital

mensal do salário de contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edição, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991:

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, "costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado."

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, consequentemente, não têm feição salarial."

Documento nato-digital

> Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.
>
> Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.
>
> Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, I e §9º. 't" da lei 8212/91.
>
> Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.
>
> No caso, quanto à verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

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

Com efeito, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Documento nato-digital