



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13654.001063/2008-04
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.535 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente INSTITUTO PRESBITERIANO GAMMON
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA NO PERÍODO DA AUTUAÇÃO.

Para o período de lançamento, não se observa incidência tributária sobre verba de natureza não remuneratória que, por expressa determinação de lei, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado. Logo, não há incidência tributária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado a título de auxílio-educação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho (relator), Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Maurício Nogueira Righetti, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, Debcad n.º 37.099.283-0, referente a contribuições previdenciárias, parte dos segurados, incidentes sobre a remuneração de empregados, competências 09/2003 a 12/2003.

Em sessão plenária de 26/01/2016, foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-004.830 (fls. 115/120), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

BOLSA EDUCACIONAL. DEPENDENTES EMPREGADOS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. NÃO ALCANCE.

Em face da absoluta ausência de previsão na legislação que regulamenta a matéria, notadamente o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/91, a isenção contemplada neste dispositivo legal, relativamente ao plano educacional concedido aos empregados, não alcança os seus respectivos dependentes.

Recurso Voluntário Negado.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O julgado foi integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 2402-004.953, de 15/02/2016 (fls 175/189). Abaixo transcreve-se ementa e registro de referido acórdão:

Cientificado dos acórdãos de recurso voluntário em 28/03/2016 (fl. 123), o Contribuinte, em 12/04/20176 (fl. 161), apresentou o Recurso Especial de fls. 124/136, ao qual foi dado seguimento, pelo despacho de fls. 164/167, para rediscussão da matéria “**incidência de contribuições previdenciária sobre valores pagos a título de bolsa educacional a dependentes de empregados**”.

Como paradigma foi apresentado o Acórdão n.º 2401-003.876, cuja ementa se transcreve:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2000 a 31/12/2005

ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DECADÊNCIA. SÚMULA 08/STF. PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS. SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO.

O prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos. Em havendo recolhimentos parciais, há que ser aplicado, in casu, o disposto no art. 150, §4o do CTN. Incidência da Sumula CARF 99.

ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DO ART. 55, II, DA LEI 8.212/91. ENTIDADE QUE NÃO POSSUÍA O CEAS. ADESÃO AO PROUNI. LEI 11.096/05. RENOVAÇÃO ANTERIOR AO LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA.

Tendo em vista que a recorrente comprovou ser possuidora do Certificado de Entidade de Assistência Social, uma vez que o documento que antes não possuía veio a ser renovado pelo CNAS em decorrência de sua adesão ao PROUNI (Lei 11.096/05) para o período objeto da autuação, outra não pode ser a conclusão, senão pela improcedência do lançamento.

MEDIDA PROVISÓRIA 446/08. DEFERIMENTO DOS PEDIDOS DE RENOVAÇÃO DO CEAS PENDENTES DE JULGAMENTO. VALIDADE DO ATO. ART. 62 DA CF/88. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 32.

O art. 39 da MP 446/08 determinou a renovação automática de todos os pedidos de renovação de certificados de entidade de assistência social, que à época, estavam pendentes de julgamento junto ao CNAS. Tendo em vista o disposto no art. 62 da Constituição Federal, os atos realizados sob a égide de referido diploma legal devem ser considerados como válidos.

BOLSAS DE ESTUDOS CONCEDIDAS POR FORÇA DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO EM BENEFÍCIO DOS TRABALHADORES E SEUS DEPENDENTES. VERBA QUE NÃO POSSUI CARÁTER SALARIAL.

Tendo em vista que a concessão de bolsas de estudos não pode ser considerada como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, o lançamento há de ser julgado como improcedente. Ademais, quanto aos dependentes, a partir da edição da Lei 12.513/11, o art. 28, §9º, alínea “r” da Lei 8.212/91, passou a contemplá-los como beneficiários da concessão de bolsa para fins da não incidência das contribuições previdenciárias.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

O Contribuinte, com base no paradigma apresentado, alega que a concessão de bolsas de estudos não tem caráter remuneratório e, por essa razão, não integra a base de incidência das contribuições previdenciárias.

Os autos foram encaminhado para Fazenda Nacional em 08/02/2017 (fl. 173) e, em 10/02/2017 (181), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 174/180, com os argumentos a seguir sintetizados:

- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, 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.
- Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias. Tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991.
- Para a não incidência da contribuição previdenciária, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais acima enumeradas exaustivamente.

- De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a tal título não sejam considerados salário-de-contribuição: devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.
- Nestes termos, verifica-se que a verba paga aos filhos dos funcionários não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91.
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, inciso I.
- Desta forma, comprovado que a contribuinte não cumpriu todos os requisitos exigidos pelo art. 28, §9º, alínea “t” da lei 8.212/91 para exclusão dos pagamentos efetuados, não pode a mesma excluir tais valores do salário-de-contribuição, não merecendo o lançamento efetuado qualquer reparo.
- Assim, o acórdão recorrido não merece reforma, pois o lançamento se encontra em consonância com a legislação tributária.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, a matéria admitida a rediscussão cingem-se a **“incidência de contribuições previdenciária sobre valores pagos a título de bolsa educacional a dependentes de empregados”**.

Depreende-se do Relatório Fiscal que o lançamento diz respeito a contribuições previdenciárias relativas à parte dos empregados, que têm como fato gerador a concessão de salários indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas e dependentes dos empregados da empresa.

De acordo com a peça recursal, os valores das bolsas de estudo não integram o salário contribuição por não constituírem remuneração pelo trabalho. Destaca que o conceito de salário é definido pela Consolidação das Leis do Trabalho, que expressamente exclui do conceito de salário os valores referentes a educação, inclusive de dependentes.

A Fazenda Nacional, por seu turno, entende que embora o legislador ordinário tenha excluído expressamente os valores relativos a planos educacionais da base de cálculo da contribuição previdenciária (alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91), elencou critérios para o gozo desse benefício e, uma vez não comprovado o cumprimento desses critérios, os valores relativos a tais planos constituem-se em parcela integrante da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Acrescenta, a isenção prevista na Lei de Custeio não alcança as bolsas de estudo fornecidas a dependentes dos segurados da Previdência Social a serviço da empresa.

O inciso II do § 2º do art. 458 da CLT, norma responsável por regular o contrato de trabalho, estabelece que não são considerados como salário utilidade os valores relativos a educação ministrada em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. 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 entende o Recorrente, 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 nesse dispositivo.**

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extremada 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 aceção 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, transcritos a seguir, na parte que interessa à matéria em debate:

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. Depreende da norma previdenciária 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 da empresa, em favor de seus dependentes, resta nítido seu caráter habitual. 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 os beneficiários prestarem serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam 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 dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na 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 visassem 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.

Desse modo, para que o contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo objeto da autuação foram ofertadas a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo e a norma isentiva, na redação vigente à época dos fatos geradores, não contemplava a isenção para esse tipo de benefício.

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 à norma de regência.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado

Em que pesem o brilhantismo e fundamento do voto do ilustre Relator Mario Pereira de Pinho Filho ousou, com o máximo respeito, dele discordar.

Cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação. Explico.

Como bem apontado pelo nobre Relator, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

"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;

(...)

§ 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;**

(...) "*destaques não constam do texto da lei*"

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

- i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.
- ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador.

Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

"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

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; **(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)** *(destaquei)*

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido,

ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Aqui o cerne da minha divergência.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

"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."

(destaques nossos)

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória que, por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, a 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.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador restringe a fruição da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de fomento à educação após 2011. Tal afirmação merece maiores considerações, senão vejamos.

Como dito acima, **a leitura conjunta das disposições dos artigos 109 e 110 do CTN determina que a lei tributária “não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, mas pode dar-lhe tratamento tributário específico, ou seja, a lei tributária ao assumir conceitos, formas e definições do direito privado pode – sem desvirtuá-los – emprestar-lhes os efeitos tributários que entender cabíveis.** Nesse sentido, e somente nesse, recordemos o que ensina a doutrina hermenêutica: lei especial (tributária) prevalece sobre lei geral (CLT).

E é exatamente isso o que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei 12.513/11 fez ao impor limites e condições para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de promoção da educação de segurados empregados e trabalhadores avulsos, uma vez que delimitou a vantagem tributária aos valores despendidos com educação básica e educação profissional e tecnológica quando vinculadas a atuação empresarial. E mais, estabeleceu limites de valores para tal isenção.

Observe-se que, aqui, pode-se chamar de isenção, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias é limitada pela própria lei tributária. Ao reverso, no período de 2001 a 2011, trata-se de verdadeira não incidência, uma vez que a lei específica

aplicável ao caso (CLT por tratar do conceito de remuneração do empregado) derogou tacitamente, lei tributária anterior, que usava conceito do direito privado alterado pela lei trabalhista.

Verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.

Diante de todo o exposto e pelos fundamentos apresentados, reconheço a procedência do recurso especial do contribuinte, dando-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira