



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.002331/2008-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-008.743 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de agosto de 2020
Recorrente ESCOLA TÉCNICA DE AMERICANA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

BOLSA DE ESTUDO DEPENDENTES. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, tendo em vista que tais vantagens não assumem caráter de remuneração, sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator), Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Marcelo Rocha Paura, que negaram provimento do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)
Gregório Rechmann Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (Suplente Convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, substituído pelo Conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 14-20.970, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto, fls. 124 a 128:

Trata-se do Auto-de-Infração DEBCAD nº 37.089.828-1, lavrado porque a empresa acima identificada apresentou GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia Informação à Previdência com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, violando assim o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Na mesma ação fiscal foram lavrados ainda quatro Autos de Infração: três pelo descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de contribuições devidas à Seguridade Social e aos Terceiros) - DEBCAD 37.089.829-0, 37.089.826-5 e 37.089.827-3 – e um pelo descumprimento de obrigação acessória (preparar folha de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos) - DEBCAD 37.089.830-3. Todos os Autos de Infração foram impugnados administrativamente pelo contribuinte e tramitam apensados, por conexão.

Os Relatórios Fiscais informam que o contribuinte em epígrafe concedeu, no período de 01/2004 a 12/2007, bolsas de estudos aos filhos e dependentes de seus empregados (professores e auxiliares), o que caracteriza remuneração indireta dos mesmos e constitui fato gerador de contribuições previdenciárias. Além disso, registra que estas contribuições deixaram de ser recolhidas pela empresa e que os valores das bolsas de estudos não foram incluídos em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (motivo da presente autuação), tampouco em Folha de Pagamento.

Ainda segundo o auditor fiscal, no decorrer da ação fiscal não foram constatadas circunstâncias agravantes e não há registro de infrações anteriores cometidas pelo contribuinte autuado. A multa aplicada foi de R\$ 47.850,00 (quarenta e sete mil e oitocentos e cinquenta reais), prevista no artigo art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, e com o valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 de 1 1/03/2008.

A notificada apresenta IMPUGNAÇÃO alegando, em síntese que:

- A multa é punitiva, e não pode ser aplicada no caso, já que a norma que lastreou a autuação é imprecisa e notadamente interpretativa, não sendo legítimo exigir do contribuinte que a interprete da mesma forma que o Fisco. A regra do artigo 28, parágrafo 9º, “t” da Lei nº 8.212/91 não exclui a possibilidade de estender o benefício aos dependentes econômicos dos funcionários.
- A concessão do benefício aos funcionários e seus dependentes não teve por norte ou razão acréscimo salarial ou desvio da função primordial da paga mensal, ou ainda dissimulá-la. Tanto é que o benefício é opção, faculdade do

empregado, que pode ou não matricular seus dependentes na instituição em que trabalham.

- Trata-se, pois, de direito disponível do empregado que não terá prejuízo no *quantum* percebido mensalmente se não desejar o benefício. Ou seja, não há que se cogitar sobre aumento ou diminuição do salário se o empregado fizer ou não uso do benefício concedido.
- A empresa não pode ser penalizada por atender e cumprir norma convencional do trabalho, com força de lei, devidamente homologada pelo Juízo competente. Além disso, apesar da convenção coletiva limitar a extensão do benefício, a impugnante, cumprindo sua obrigação constitucional, concede o benefício a todos, independentemente do número de horas-aula.

Pede o cancelamento da multa aplicada.

Ao julgar a impugnação, em 14/10/08, a 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP concluiu, por unanimidade de votos, em considerar procedente o lançamento, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa preparar folha de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDOS PREVISTA EM CONVENÇÃO COLETIVA E CONCEDIDA A DEPENDENTES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudos concedidas a dependentes de segurados empregados, ainda que a concessão das mesmas decorra de previsão contida em instrumento normativo.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 9/2/09, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 113, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 24), interpôs o recurso voluntário de fls. 114 e 1118, em 6/3/09, alegando, em síntese, que:

- Não houve qualquer atentado à ordem jurídico-tributária, revelando-se a dita concessão de bolsa de estudo, legítima e sem prejuízo aos cofres públicos;
- Trata-se de um benefício que evidentemente tem valor econômico, mas não é concedido em caráter complementar do salário pago aos empregados, portanto não cabendo sua tributação como pretendido pelo INSS;
- Em face de sua natureza não habitual e desvinculada do salário, tais bolsas de estudo enquadram-se na regra de exclusão do salário-de-contribuição prevista no § 9º, alínea “e”, item 07, da Lei nº 8.212/91, se não inclusos na própria alínea “t” do mesmo dispositivo;
- À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da AÇÃO FISCAL, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Dos valores pagos a título de bolsa de estudo

Conforme se observa no recurso voluntário, a Recorrente não questiona a multa em si, a qual foi aplicada em razão de a empresa ter omitido, em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes a bolsas de estudo concedidas aos filhos (dependentes) dos empregados.

Em sua defesa, a Recorrente se limita a alegar que a concessão de bolsas de estudo aos filhos (dependentes) de seus empregados foi legítima e não acarretou prejuízo aos cofres públicos.

Aduz, ainda, que essa bolsa não foi concedida em complemento ao salário pago aos empregados, tendo tido natureza não-habitual e desvinculada do salário, além de ser enquadrável na regra isentiva prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, ou alínea “t”, todos da Lei nº 8.212, de 24/7/91, razão pela qual pede o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Pois bem, vejamos o que consta dos dispositivos da Lei nº 8.212/91, citados pela Recorrente, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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)

[...]

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

[...]

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).

Conforme se observa, o item 7 da alínea “e” trata de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário, porém, segundo o Relatório de Lançamentos de fls. 19 a 29, os segurados receberam mensalmente as bolsas de estudo, o que retira destas a característica de serem não-habituais ou eventuais. Ademais, nos termos do parágrafo 11 do Relatório Fiscal, fl. 41, a concessão de bolsas de estudo foi estabelecida em Convenções Coletivas de Trabalho. Logo, não resta dúvida de que representa um benefício decorrente da prestação laboral. Portanto, as bolsas de estudo, em questão, não se enquadram na regra prevista no item 7 da alínea “e”.

Por sua vez, a alínea “t” apenas faz referência a empregados e dirigentes, não mencionando o fornecimento de bolsas de estudo a dependentes de empregados. Desse modo, não há a subsunção do caso concreto à norma contida nesse dispositivo da Lei nº 8.212/91. Lembrando que a isenção é sempre decorrente de lei, que deve especificar as condições e os requisitos para a sua concessão, sendo, esta, inclusive, a inteligência do art. 176 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66.

Por oportuno, trazemos à baila a seguinte decisão exarada no Acórdão nº 9202-006.502, de 26/2/18, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), deste Conselho:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

(Grifo nosso)

Portanto, mesmo que as bolsas de estudo tenham sido legítimas, pelas razões expostas neste voto, não há como serem afastadas da base de cálculo das contribuições.

Sendo assim, deve ser mantida a multa aplicada pelo fato de a empresa ter omitido, em GFIP, fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes a bolsas de estudo concedidas aos filhos (dependentes) de seus empregados.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar pelas razões abaixo expostas.

Conforme exposto no voto supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração lavrado porque o Contribuinte apresentou GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, violando assim o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Na mesma ação fiscal foram lavrados ainda quatro Autos de Infração: três pelo descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de contribuições devidas à Seguridade Social e aos Terceiros) - DEBCAD 37.089.829-0, 37.089.826-5 e 37.089.827-3 – e

um pelo descumprimento de obrigação acessória (preparar folha de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos) - DEBCAD 37.089.830-3.

Os Relatórios Fiscais dos processos principais informam que o Contribuinte concedeu bolsas de estudos aos filhos e dependentes de seus empregados (professores e auxiliares), o que caracteriza, no entender da Fiscalização, remuneração indireta dos mesmos e constitui fato gerador de contribuições previdenciárias. Além disso, registra que estas contribuições deixaram de ser recolhidas pela empresa e que os valores das bolsas de estudos não foram incluídos em Folha de Pagamento (motivo da presente autuação), tampouco em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal (PAFs 13888.002329/2008-84, 13888.002332/2008-06 e 13888.002330/2008-17), que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

No julgamento dos susoditos processos principais, tem-se que a controvérsia a ser dirimida no presente caso se resume a definir se os valores pagos a título de bolsa de estudos para os dependentes dos empregados sofre incidência (ou não) de contribuição previdenciária.

O d. Relator concluiu pela incidência tributária, destacando que *o item 7 da alínea “e” (do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91) trata de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário, porém, segundo o Relatório de Lançamentos de fls. 19 a 29, os segurados receberam mensalmente as bolsas de estudo, o que retira destas a característica se serem não-habituais ou eventuais. Ademais, nos termos do parágrafo 11 do Relatório Fiscal, fl. 41, a concessão de bolsas de estudo foi estabelecida em Convenções Coletivas de Trabalho. Logo, não resta dúvida de que representa um benefício decorrente da prestação laboral. Portanto, as bolsas de estudo, em questão, não se enquadram na regra prevista no item 7 da alínea “e”. Por sua vez, a alínea “t” apenas faz referência a empregados e dirigentes, mas não menciona o fornecimento de bolsas de estudo a dependentes de empregados. Desse modo, não há a subsunção do caso concreto à norma contida nesse dispositivo da Lei nº 8.212/91.*

Por fim, trouxe à baila a decisão exarada no Acórdão nº 9202-006.502 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), deste Conselho, no sentido de que *até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.*

Ocorre que, nos termos do inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, entende-se por *salário-de-contribuição, 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.*

Como se vê, o texto legal é claro e expresso ao definir que o salário-contribuição corresponde aos rendimentos auferidos pelo empregado destinados a retribuir o trabalho.

Neste esboço, em autuações dessa natureza, é imperioso a demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego, evidenciando-se que os rendimentos em análise são decorrentes de efetiva contraprestação pelo trabalho.

No caso concreto, analisando-se o Relatório Fiscal elaborado pela fiscalização, verifica-se que a autoridade administrativa fiscal não se desincumbiu, no entendimento deste Conselheiro, de demonstrar de forma pormenorizada os elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição.

De fato, o entendimento alçando pelo Fisco – e perfilhado pelo d. Relator – no sentido de que os rendimentos referentes às bolsas de estudos aos filhos e dependentes legais dos funcionários da Autuadora são fatos geradores das contribuições previdenciárias, está embasado na assertiva de que *a alínea "t" (do item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91) exclui da incidência de contribuição previdenciária o "valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissional". Logo, a parcela ofertada aos trabalhadores a título de bolsas de estudos aos seus dependentes integra o salário-de-contribuição.*

Concluiu a autoridade administrativa fiscal que *a concessão dessas bolsas provém do contrato de trabalho e sobre elas incidem contribuições previdenciárias, como sendo remuneração recebida a qualquer título.*

É bem verdade, registre-se, que a Fiscalização chegou a ensaiar a demonstração dos elementos caracterizadores da relação de emprego e, por conseguinte, do salário-de-contribuição ao dissertar, em apenas dois parágrafos, um pouco sobre a habitualidade do pagamento. Todavia, parou por aí.

Neste contexto, por estar em consonância com o entendimento perfilhado por este Conselheiro, adoto como razões de decidir do presente voto as conclusões alcançadas pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora do voto vencido objeto do Acórdão nº 9202-006.502, de 26/2/18, trazido à baila pelo d. Relator do presente caso, *in verbis*:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classifica-las como salário utilidade.

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

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

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o

serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

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

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

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

É claro que ocorrem, na prática jusslaborativa, 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 ideia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

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

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à 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 hipótese 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 que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do 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 o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

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

Dispões o art. 195 da CF/88:

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, 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 proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

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 324.178PR, 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 a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, naqueles processos, o crédito tributário restou integral e definitivamente extinto, nos termos acima declinados, por falta de demonstração da ocorrência do fato gerador, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Dessa forma, de acordo com o resultado do julgamento dos PAFs 13888.002329/2008-84, 13888.002332/2008-06 e 13888.002330/2008-17, deve ser dado provimento ao recurso voluntário ora em análise, extinguindo-se o crédito tributário objeto do presente PAF, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada nos processos principais.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o presente lançamento fiscal, em razão do cancelamento da respectiva base de cálculo nos autos dos PAFs 13888.002329/2008-84, 13888.002332/2008-06 e 13888.002330/2008-17, referentes à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior