



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003965/2008-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.647 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALTERNATIVA SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados a empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2403-009.812, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 9 de abril de 2021, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 144:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 158 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 184 e seguintes, para rediscutir **a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº 12.513/2011.**

Em seu **recurso, a Fazenda Nacional sustenta**, em síntese, que:

- a) para excluir do lançamento os valores relativos à bolsa de estudos concedida a dependentes do segurado, o acórdão recorrido baseou-se na tese de que o dispositivo legal vigente no momento do fato gerador (alínea “t”, do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711/98) não traz qualquer restrição;
- b) verifica-se que a verba relativa aos dependentes dos empregados não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, senão vejamos;
- c) a leitura literal do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Portanto, logicamente deve se tratar de empregados ou dirigentes da empresa, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa;
- d) não estando contemplada pela norma de isenção, a bolsa de estudos concedida aos filhos e dependentes dos empregados devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.

Consoante o Despacho de fls. 204, o Contribuinte foi cientificado, em 03/11/2021, fls. 202, do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e seu Despacho de Admissibilidade, mas não se manifestou.

Assim, não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do Recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de crédito tributário constituído em **15/09/2008** mediante o Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.144.409 8 – período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004 e 01/01/2007 a 31/12/2007 – valor R\$ 63.255,82 – com fulcro em **contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados, destinadas à Seguridade Social, inclusive as associadas aos riscos ambientais do trabalho, e devidas pela empresa** (art. 22, incisos 1 e II, da Lei n. 8.212/91), verificadas no(s) estabelecimento(s) 01.740.720/0001-56 e 01.740.720/0002-37 desse contribuinte, lançado em 12/09/2008 e com a ciência do contribuinte em 15/09/2008.

Em face da decisão do Colegiado *a quo*, que apreciou o lançamento em comento, foi interposto Recurso Especial para rediscutir a incidência das **contribuições sociais previdenciárias sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011**.

A decisão recorrida assim tratou do tema:

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, “t”, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 28

(...)

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).

A Lei nº 12.513/2011 alterou o dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação:

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).

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

Os requisitos para aplicação eram: i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, a Lei nº 12.513/2011, modificou os requisitos para a obtenção da isenção, não exigindo mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e **incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados**.

Ressalto que o art. 111 do Código Tributário Nacional, manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão nº 2401-004.745, o legislador não quis impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, senão vejamos:

46.1 Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.

46.2 Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, é vedada a ampliação do seu alcance normativo, assim como não cabe ao intérprete restringir o seu conteúdo.

46.3 Por esse motivo, a ideia que as normas de exceção que conferem isenção tributária devem ser interpretadas com viés eminentemente restritivo configura uma nítida distorção da aplicação do conteúdo jurídico preconizado pelo art. 111 do CTN.

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, II, alíneas 'a' e 'b', do Código tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo face as alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão n.º 9202-006.502, o qual me filio, da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo n.º 15582.000114/2007-16, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, 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 classificá-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 idéia 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): (...).

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-jurídico extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática jus-laborativa, 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 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.

(...)

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. (...).

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias. (...).

A Recorrente aduz, como fundamento central do pleito, que, a partir da interpretação literal do dispositivo legal regente do tema, resta evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, não há extensão às bolsas de estudos referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa.

Foram indicados como paradigmas os acórdãos n.º 9202-003.013 e n.º 9202-005.506, oriundos dessa 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. O primeiro acórdão, n.º 9202-003.01, foi proferido em 11 de fevereiro de 2014, por unanimidade. Já o acórdão mais recente, 9202-005.506, de 25 de maio de 2017, foi exarado, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Ocorre que, com a alteração do colegiado, houve alteração da jurisprudência, que passou ser no mesmo sentido da decisão recorrida, conforme de observa do Acórdão n.º 9202-010.533, ementa abaixo transcrita:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a incidência de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados, uma vez que o conceito de remuneração do segurado empregado não abarcava tal verba.

Naquela ocasião, acompanhei o entendimento prolatado no voto vencedor, diante da convergência com a posição que venho adotando acerca do tema. Seguem trechos da fundamentação adotada pelo voto vencedor:

Não cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação, tampouco após o advento da Lei nº 12.513/11. Explico. Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, 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**.

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."

(grifamos)

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, à título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador - ao contrário do que entende o ínclito Relator, embasado em voto da Conselheira Elaine Silva Vieira - 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.

Por todo o exposto, no período em apreço, podemos asseverar que 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**.

Portanto, utilizando-me dos fundamentos expostos, mantenho a decisão recorrida, motivo pelo qual entendo que não assiste razão à recorrente.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pesem as robustas razões da relatora, peço-lhe licença para divergir no que toca a incidência das contribuições sobre as bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011.

Pois bem. O tema é há muito conhecido deste colegiado, que vinha entendendo pela tributação desses valores. Nesse sentido, o acórdão de nº **9202-008.052**, da sessão de 24/7/19. Confira-se excerto de seu voto condutor:

[...]

Primeiramente, cumpre ressaltar que a tributação pelas contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei nº 8.212/1991. Assim, o art. 12 da Lei nº 11.096/05 que, diga-se de passagem, não faz nenhuma referência a isenção de contribuições previdenciária, não serve de amparo ao Sujeito Passivo.

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...] (Grifou-se)

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

Art. 201.

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

[...]

Na esteira do texto constitucional os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 estabeleceram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empregados e empregadores. Confira-se:

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.

[...]

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

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

a) onerosidade;

b) retributividade; e

c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo

modo, tendo a vantagem sido atribuída regularmente aos empregados da empresa em benefícios 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 a 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.

Diante da obrigatoriedade de interpretação literal da norma isentiva, não vejo como razoável suscitar a isenção concedida às parcelas pagas a título de auxílio creche a pretexto de estender o benefício fiscal ao auxílio educação destinado a dependentes de empregados, pois tratam-se de rubricas absolutamente diversas. Do mesmo modo, não há como acolher o argumento de que o fato de a educação básica ser cursada, na maioria das hipóteses por crianças, tenha o condão de estender a isenção aqui referida às bolsas de estudo destinada a dependentes, posto que a norma legal, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento, não conduz a esse entendimento.

Quisesse o legislador estender a isenção a planos educacionais destinados a dependentes de segurados empregados, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até estendeu a isenção de contribuições previdenciárias e terceiros tanto a plano educacional quanto bolsa que vise à educação básica de dependentes de empregados. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo, em virtude ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento ora examinado. É que o art. 144 do CTN preconiza que “lançamento reporta-se à data da ocorrência do

fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Aperceba-se que o lançamento foi efetuado em observância ao que dispõe o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em desobediência a princípios como o da legalidade, da tipicidade estrita do ou de qualquer outro.

Forte no exposto, VOTO no sentido de DAR provimento ao recurso da União.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti