MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13962.000186/2007-55

Processo nº	13962.000186/2007-55
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-011.020 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	26 de setembro de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BUETTNER S/A - INDUSTRIA E COMERCIO - EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE. NÃO ATENDIMENTO À REGRA DE ISENÇÃO.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para restabelecer a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre auxílio-educação não extensível a todos os empregados. Vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator), que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado(a)), Mauricio Dalri Timm do Valle (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 - Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e-fls. 890/913) em face do Acórdão nº 2301-003.397 (e-fls. 868/889), julgado em 13/03/2013 pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte na questão relativa ao auxílio educação.

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário está assim transcrito e registrado, *verbis*:

> *"Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007*
>
> *AUXÍLIO DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AUXÍLIO ESCOLAR E PROGRAMA DE INCENTIVO EDUCACIONAL.*
>
> *Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial.*
>
> *Os valores relativos ao auxílio escolar e à programa de incentivo educacional não possuem natureza salarial, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois os benefícios se revestem de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho.*
>
> *SALÁRIO MATERNIDADE. PREVISÃO EXPRESSA DO § 2º DO ARTIGO 28 DA LEI 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO. SUMULA CARF 02. SUBSIDIO ESPOSA. NULIDADE. VICIO MATERIAL*
>
> *Ausência da demonstração da configuração da verba paga a título de "subsidio esposa" como retribuição pela prestação de serviço laboral.*
>
> *Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato tem-se que lhe é*
>
> *atribuída a característica de ser material*

03 – Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 945/948 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para questionar a seguinte matéria **a) a incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados para custeio de ensino superior; e b) retroatividade benigna da multa.** Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

04 – Em sessão de 24/08/2021 essa C. Turma quando de Relatoria da I. Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, converteu o julgamento em diligência à DIPRO/COJUL (Resolução nº 9202-000.271) para revisão do exame de admissibilidade, negritado no original, *verbis:*

> *"Contudo, não obstante os termos exarados no Despacho de admissibilidade quanto à divergência com relação à incidência das contribuições previdenciárias sobre os*

Original

> *pagamentos efetuados para o custeio de ensino superior, observa-se, pela leitura dos argumentos constantes do Recurso Especial, que o dissídio suscitado acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre a rubrica auxílio-educação decorreu da consideração acerca da necessidade de o* ***programa ser oferecido à totalidade dos empregados, sem qualquer exceção.***
>
> ***Nesse contexto, entendo que o Despacho de Admissibilidade não apreciou a divergência suscitada pela Recorrente, razão pela qual entendo que o processo deve retornar para a realização de nova admissibilidade a fim de que contemple a controvérsia objeto do Recurso Especial."***

05 – Após diligência foi admitido o recurso para a análise da matéria **incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre auxílio-educação não extensível a todos os empregados.** É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

06 – O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e portanto conheço de ambas as matérias. Paradigmas **206-00.083** e **2402-01.446** e **240100.120.**

Mérito

a) incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre auxílio-educação não extensível a todos os empregados

07 **–** Quanto a essa matéria, apesar de já ter votado de forma favorável à recorrente, avaliando melhor a situação e o voto recorrido, entendo que o recurso não deve ser provido.

08 – No caso do auxílio educação (bolsa de estudos), conforme bem exposto na decisão recorrida de acordo com a CLT em seu artigo 458 §2º, II é uma regra de não incidência tributária e não se tratando de isenção tributária e portanto não podendo ser aplicado os termos do artigo 111 do CTN, quanto a interpretação literal, pois essa regra não dispõe acerca da não incidência tributária.

09 - Portanto a própria Lei (CLT) já exclui de qualquer incidência esse tipo de verba, não havendo "condicionantes", por exemplo, quanto a necessidade de ser oferecido a todos os empregados ou não (existem verbas que existem essa necessidade) isso poderia existir caso a norma fosse de natureza isentiva, mas não é o caso dos autos.

> *Art. 458 CLT (...)*
>
> *§ 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; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

Original

10 – Por esse simples fato, da natureza de não incidência da norma, entendo que não caberia sequer entrar no mérito se haveria necessidade do valor ser extensível a totalidade dos empregados, posto que isso seria irrelevante para o deslinde do caso dada a natureza da norma. No mais adotando como razões de decidir os termos do voto recorrido da lavra do I. Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que assim trata a matéria, entendo por negar provimento ao recurso nessa parte, *verbis*:

> *AUXÍLIO EDUCAÇÃO BOLSA DE ESTUDOS*
>
> *10. Passo a analisar a questão referente à bolsa de estudos, qual seja a incidência de contribuições sociais sobre os valores, admitidos pela fiscalização, como salário indireto, eis que considerado pelo fisco que as bolsas de estudo foram concedidas pela recorrente em desacordo com a legislação regedora da matéria, pois o benefício de educação era fornecida apenas para empregados após 6 (seis) meses na empresa, o que violaria o requisito isencional.*
>
> *11. No meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou a dependentes não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.*
>
> *12. Admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista deve ser evitado, pois o próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.*
>
> *13. A Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 458, §2º, inciso II, retirou a natureza salarial do benefício de educação, inclusive facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo inclusive os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático. E mais ainda, a legislação trabalhista não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário. Eis o teor do dispositivo citado:*
>
> *(...) omissis*
>
> *14. Sendo assim, não convém que a legislação trabalhista exclua determinado benefício do salário do trabalhador e a legislação previdenciária (art. 28, §9º, 't') o considere para efeitos de incidência da contribuição previdenciária. E não se trata de dar razão ao princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica.*
>
> *15. Ressalte-se, porque importante, que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:*
>
> > *"4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subseqüente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário." (o negrito é nosso)*
>
> *16. E a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ é pacífico no sentido de que as bolsas de estudos concedidas a funcionários não possuem natureza salarial.*
>
> *Eis as ementas de diversos acórdãos nesse sentido:*

Original

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, Configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário de contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AUXÍLIO EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO) NÃO INCIDÊNCIA NATUREZA NÃO SALARIAL ALÍNEA "T" DO § 9º DO ART. 28 DA LEI N. 8.212/91, ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97 PRECEDENTES.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário de contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97.

Recurso especial improvido.

(REsp 371088/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 25/08/2006 p. 318)

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM EDUCAÇÃO DO EMPREGADO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER SALARIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – NÃO INCIDÊNCIA.

1. Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados.

2. Recurso especial provido.

(REsp 853969/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 02/10/2007 p. 234)"

17. Dessa forma, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

(...) omissis

20. Assim, diante de tais considerações, sou levado a crer que o art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.10. Alias, no mesmo contexto tem-se que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), ao tratar do tema "Formação Profissional", permite a dedução desses custos sem colocar qualquer entrave:

"Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados" (art.368).

21. Transcrevo também trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a

Original

> *serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho."*
>
> *b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201,"salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."*
>
> *c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta.*
>
> *22. No que se refere ao período que o empregado tem que estar trabalhando na empresa para que seja concedido o benefício este deve ser considerando razoável, pois o empregador pode estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação até porque é necessário um período de adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa.*
>
> *23. Quanto ao fato de o auxílio-educação não ser extensivo a todos os empregados, não implica em incidência de contribuição previdenciária visto que a norma celestista não previu qualquer restrição ao conceito do termo 'educação'."*

11 – Indico também sobre a mesma matéria o Ac. 9202-007.094 j. 24/07/2018 dessa C. Turma redatora designada I. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Pelo exposto nego provimento ao recurso nessa parte.

b) retroatividade benigna da multa

12 – Essa matéria não é nova nessa C. Turma principalmente após a revogação da Súmula Carf nº 119. A decisão recorrida trata da questão da seguinte forma, no voto recorrido, *verbis:*

> ***MULTA***
>
> *44. Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*
>
> *45. Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de*
>
> *dezembro de 1996.*
>
> *46. Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35ª da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.*
>
> *47. Ora se o fato "atraso" aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.*

Original

> *48. Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte."*

13 – Essa C. Turma tem entendimento pacificado quanto a esse tema, principalmente após a revogação da Súmula Carf nº 119 em relação a retroatividade benigna, sendo que no caso adoto como razões de decidir parte do voto do I. Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho no Ac. 9202-010.470 j em 24/10/2022 que diz:

> *"Quanto ao mérito, convém repisar no procedimento fiscal que culminou no presente lançamento de obrigações principais também se exigiu multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.*
>
> *É fato que em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.*
>
> *Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*
> *Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFNME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.*
>
> *Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, visto que inviável a aplicação da multa consoante sugerido no apelo da Fazenda Nacional."*

14 – Da mesma forma os seguintes julgados dessa C. Turma Ac. 9202-010.664 j. 25/04/2023 Rel. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci e Ac. 9202-010.637 j. 22/03/2023 Rel. Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Original

Conclusão

15 – Por todo o exposto, conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pese as razões do Relator, peço-lhe licença para divergir quanto à matéria "incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre auxílio-educação não extensível a todos os empregados".

Segundo fez constar o recorrido, entendeu o Fisco que as Bolsas de Estudo teriam sido concedidas pela recorrente em desacordo com a legislação regedora da matéria, pois o benefício de educação seria fornecido apenas para empregados após 6 (seis) meses na empresa, o que violaria o requisito isencional.

De sua vez, sustentou o aqui Relator que as bolsas de estudo estariam fora do campo de incidência da exação.

Não vejo dessa forma.

Registro, de início, que o acórdão nº 9202-007.094, citado acima, não diz respeito à matéria em questão, mas sim a bolsas de educação para curso superior. Veja-se sua ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓS GRADUAÇÃO

Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação), podem ser considerados como curso de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea "t", § 9º, artigo 28, da Lei 8.212/91, desde que não exista nenhum outro descumprimento legal imputado pela autoridade fiscal.

Voltando à matéria, vejamos:

O artigo 195, I, "a" da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

> 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) 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;
>
> [...]

Original

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

> Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
>
> [...]
>
> § 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.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados **a qualquer título**, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

> Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)
>
> [...]
>
> § 2o As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de "salário-de-contribuição" e "empregado" encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput,* e 12, I, "a", respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de "salário de contribuição", 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o

Original

empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vinculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão "exclusivamente" fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base imponível do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas "ganhos eventuais" e "outras indenizações". Veja-se: **i)** ganhos eventuais **expressamente desvinculados do salário por força de lei**; e **ii)** outras indenizações, **desde que expressamente previstas em lei**.

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente** e **em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Daí este Relator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contenciosos administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, tenho que as bolsas de estudo, quando pagas em desacordo com o que prescreve a alínea "t" do §9° do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, devem – sim – compor a base de cálculo do tributo. Vejamos o que dizia referida alínea:

> t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos doart. 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;**

Há de se admitir que se analisada a situação dos empregados como se fosse um "filme" na empresa e partindo-se da premissa de que as regras eram as mesmas desde a criação da empresa ou desde a vigência dos dispositivos legais e que nenhum empregado teria sido desligado antes de o término do prazo mínimo, poder-se-ia chegar à conclusão que todos eles, em um dado momento, não fizeram *jus* ao benefício e que, assim sendo, haveria uma igualdade material histórica ao longo de determinado período de tempo.

Ocorre que a aplicação da legislação tributária deve ser dar na data do fato gerador, mensurado/agrupados em determinado espaço de tempo, que, *in casu*, é mensal.

Original

Com isso, as situações que envolvem os empregados devem ser consideradas como se uma fotografia fosse e não como um filme.

Pondo desta forma, parece-me inegável que a regra ajustada acaba potencializando, em determinada competência, a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não deve ser relativizada com a afirmação de que "todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício". As regras poderiam, no máximo, **presumir** uma igualdade material, caso nenhum dos trabalhadores fosse ou tivesse sido demitido antes de o término do prazo de carência e desde que tais regras tivessem sido as mesmas desde o início, como dito acima.

Guardadas as devidas proporções e *mutatis mutandi*, equivaleria a afirmar que em determinada empresa, onde, nos mesmos cargos, os homens recebem o dobro do que recebem as mulheres não haveria discriminação, na medida em que todas as mulheres receberiam a metade do que recebem os homens.

Evidentemente, a hipótese acima contém um ingrediente invariável no tempo (se homem ou se mulher), diferentemente do caso dos autos, mas bem traduz o equívoco em se segmentar determinado universo, seja lá qual for o critério adotado, como pretexto de demonstrar, a todo custo, uma igualdade exigida pela lei, quando na realidade está nas mãos da empresa a manipulação dessa condição.

Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por DAR provimento parcial ao recurso em relação à matéria “incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a título de educação não extensível a todos os empregados e dirigentes”

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Original