



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000061/2009-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.338 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL LEONARDO DA VINCI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTES DOS SEGURADOS. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O pagamento das bolsas de estudo destinadas aos dependentes dos segurados, à época dos fatos geradores, tinha natureza de salário indireto, base de incidência da contribuição social previdenciária.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann júnior (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira, Wilderson Botto e Rodrigo Duarte Firmino, que deram-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.338 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14041.000061/2009-41

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/BSB, consubstanciada no Acórdão nº 03-33.034 (p. 123), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Autuada.

Nos termos do relatório r. decisão, tem-se que:

Trata-se de crédito previdenciário AIOP (DEBCAD Nº 37.207.411-I), lançado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil. contra a empresa em epígrafe, no montante consolidado em 22/01/2009 de R\$ 210.986,59 (duzentos e dez mil, novecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e nove centavos), apurado no período compreendido entre as competências 01/2004 a 12/2004.

De acordo com o relatório fiscal, fls. n.ºs 48/57, os valores lançados na presente autuação correspondem às contribuições previdenciárias a cargo da empresa (20%), para o GILRAT(1%) incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, e incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (20%), não declaradas em GFIP, ou que foram declaradas depois do início da ação fiscal.

Aduz o relatório Fiscal que os fatos geradores não declarados em GFIP pelo contribuinte, foram apurados por meio de registros contábeis por ele fornecidos mediante arquivos em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD 1.0.0.2, aprovado pela IN./SRP nº12/2006, os quais foram autenticados pelo contribuinte e confirmados pela auditora através do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA.

Tais fatos geradores referem-se às remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, discriminados no ANEXO III, fls. 78/79, pagas a título de bolsas de estudo e que não foram consideradas como base de cálculo de contribuição previdenciária.

As bolsas de estudo eram concedidas a parentes dos segurados empregados e contribuintes individuais. de 1ª a 8ª séries do ensino fundamental, e 1º ao 3º anos do ensino médio que estudam na SOCIEDADE EDUCACIONAL LEONARDO DA VINCI LTDA.

A concessão de bolsa de estudo é benefício previsto na Convenção coletiva de Trabalho entre o Sindicato dos professores do Distrito Federal (SINPRO-DF) e o Sindicato dos estabelecimentos particulares de ensino do Distrito Federal (SINEPE-DF) 2003/2004, de 01/05/2003, na Cláusula 38, assim como na Convenção Coletiva de Trabalho entre o Sindicato dos Estabelecimentos particulares de ensino do Distrito Federal (SINEPE-DF) e o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar no Distrito Federal (SAE/DF) 2003/2005/ de 01/05/2003. na Cláusula 11.

Consta das Convenções Coletivas de Trabalho (anexo I). às quais está obrigada a SOCIEDADE EDUCACIONAL LEONARDO DA VINCI LTDA., o caráter de retribuição, por parte do Empregador, a serviços prestados pelo empregado, uma vez que fica ressaltada a relevância, para a concessão do benefício, do tempo de serviço do empregado. Pois seu decurso no estabelecimento de ensino determina a ampliação do benefício. o que demonstra, novamente, retribuição pelo serviço prestado.

Intimado a discriminar os beneficiários, empregados e/ou seus respectivos cônjuges e filhos, e os valores das bolsas de estudo a eles concedidas, o Contribuinte apresentou planilha (anexo III) contendo o percentual de desconto concedido aos segurados e o valor da mensalidade, da qual foram extraídos os dados constantes no anexo III, e que serviram de base de cálculo para a contribuição previdenciária.

Em observação à planilha apresentada pelo contribuinte, na maioria dos casos, a concessão das bolsas de estudo se deu em caráter integral (100%), vez que a maioria dos empregados atendia aos requisitos previstos nas convenções coletivas de trabalho, para percepção do benefício nessa qualidade. Portanto, conclui-se que os parentes dos

segurados beneficiaram-se da bolsa de estudo concedida em razão dos serviços prestados.

Segundo a autoridade autuante, a concessão de bolsa de estudo pelo contribuinte aos parentes dos segurados é considerada fato gerador de contribuição previdenciária, uma vez que os valores despendidos com referido benefício, embora relativos às despesas de educação, não se encontram alcançados pela norma de isenção de que trata a alínea "t", do § 9º, do art.28, da Lei 8.212/91, que prevê parcela não integrante do salário de contribuição do empregado, devendo compor, assim, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A norma atinente à questão está disciplinada pelo art.28, inciso I e § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97 e pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998; pelo art. 214, inciso 1, §9º, inciso XIX e § 10 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99; pelo art. 52, inciso I, e art.56, inciso XIX da Instrução Normativa INSS/DC nº 71, de 15/05/2002 e pelo art. 75, inciso I, art. 78, inciso XX e parágrafo único, Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, de acordo com o período de vigência.

Aduz o relatório que a supressão ou redução de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão de informação à autoridade fazendária ou a omissão de declaração de fatos para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo configuram, EM TESE, crime contra a ordem tributária, previsto no inciso I. do art. 1º e no inciso I, do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27-12/1990, razão pela qual foi formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais.

Não foram considerados no lançamento os valores de recolhimentos efetuados por meio de Guia da Previdência Social-GPS, vez que os recolhimentos constantes nos sistemas corporativos da Previdência Social referem-se às contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais considerada como base de cálculo pela empresa e devidamente declarada em GFIP.

Os valores apurados estão descritos nos seguintes levantamentos:

BF ~BOLSA FUNCIONAL Bolsas de estudo concedidas a filhos e/ou cônjuge dos segurados;

BF -BOLSA FUNCIONAL CONT.INDIVIDUAL- Bolsas de estudo concedidas a filhos e/ou cônjuge dos segurados contribuintes individuais.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa apresentou impugnação tempestiva, às fls. 106/110, pedindo que o auto de infração seja declarado insubsistente. por falta de amparo legal, vez que:

- Por força de Convenção Coletiva de Trabalho. os estabelecimentos particulares de ensino do Distrito Federal estão obrigados a concederem, de forma gratuita, aos filhos e/ou cônjuges de professores e demais funcionários, bolsa de estudo de até 100% (cem por cento);
- que o direito da impugnante tem fundamento na própria legislação que regulamenta o Plano de Custeio da Previdência Social, ou seja, a Lei 8.212/91. onde o §2º do artigo 22, estabelece a base de cálculo destinada à Seguridade Social, diz, de forma clara e objetiva, que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º, "t", do art. 28;
- no caso, o sentido apresentado pela legislação vai de encontro ao debate objeto da autuação, ou seja, os valores despendidos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário de contribuição. Tal interpretação deve ser aplicada ao caso dos filhos e/ou cônjuges dos empregados, situação em que a natureza e efeitos resultantes do pagamento da referida verba devem ser preservados;
- não restam dúvidas de que a impugnante não está obrigada a promover o tal recolhimento, até pelo fato de que a bolsa de estudo conferida aos filhos e/ou cônjuges de professores e demais funcionários, não tem caráter de retribuição em razão de tal

benefício não apresentar contrapartida isonômica aos funcionários solteiros ou que não têm filhos. Caso prevalecesse o caráter de retribuição, o funcionário solteiro sem filhos deveria ter uma compensação financeira equivalente àquela concedida ao colega beneficiário da bolsa, em face da equiparação salarial prevista no art.461. da CLT, ou que de fato não ocorre;

- considerando que a impugnante não está obrigada a arrecadar a contribuição previdenciária incidente sobre a bolsa de estudo concedida, requer que o lançamento seja declarado insubsistente.

O órgão julgador de primeira instância, por meio do susodito Acórdão nº 03-33.034 (p. 123), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

BOLSA DE ESTUDO. ISENÇÃO

Nos termos do art. 111 c/c art. 176. ambos do CTN. a isenção, como forma de exclusão do crédito tributário, é matéria plenamente vinculada à lei, que especifica as condições e requisitos para a concessão. devendo ser interpretada sempre de forma restritiva. Desse modo, não existe direito à isenção, aos valores relativos a bolsas de estudo concedidas a parentes dos segurados empregados e contribuintes individuais, por falta de previsão legal.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu competente recurso voluntário (p. 134), reiterando os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos referentes às *contribuições previdenciárias a cargo da empresa (20%), para o GILRAT(1%) incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, e incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (20%), não declaradas em GFIP, ou que foram declaradas depois do início da ação fiscal.*

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 50), constituem fatos geradores do lançamento fiscal os *valores relativos a bolsas de estudo concedidas a parentes dos segurados empregados e contribuintes individuais, de 1ª a 8ª. Séries do ensino fundamental e 1º ao 3º ano do ensino médio que estudam na SOCIEDADE EDUCACIONAL LEONARDO DA VINCI LTDA.*

Conclui a autoridade administrativa que:

A concessão de bolsa de estudo pelo Contribuinte aos parentes dos segurados é considerada fato gerador de contribuição previdenciária uma vez que os valores despendidos com referido benefício, embora relativos a despesa de educação, não se encontram alcançados pela norma de isenção de que trata a alínea “t” do § 9º do art. 28

da Lei nº. 8.212/91, que prevê parcela não integrante do salário de contribuição do segurado, devendo compor, assim, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

De fato, para que o valor despendido com educação não integre o salário de contribuição, devem ser atendidos, de forma cumulativa, os requisitos estabelecidos pela legislação, quais sejam: a) plano educacional que caracterize o oferecimento de educação básica ou de cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades da empresa, b) condição de que o benefício não substitua parcela salarial, e c) disponibilidade de acesso a todos os empregados. E, em se tratando de norma de exceção que confere isenção tributária, deve ser interpretada restritivamente.

A Contribuinte, por sua vez, defende que:

- por força de Convenção Coletiva de Trabalho. os estabelecimentos particulares de ensino do Distrito Federal estão obrigados a concederem, de forma gratuita, aos filhos e/ou cônjuges de professores e demais funcionários, bolsa de estudo de até 100% (cem por cento);
- que o direito da Autuada tem fundamento na própria legislação que regulamenta o Plano de Custeio da Previdência Social, ou seja, a Lei 8.212/91. onde o §2º do artigo 22, estabelece a base de cálculo destinada à Seguridade Social, diz, de forma clara e objetiva, que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º, “t”, do art. 28;
- no caso, o sentido apresentado pela legislação vai de encontro ao debate objeto da autuação, ou seja, os valores despendidos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário de contribuição. Tal interpretação deve ser aplicada ao caso dos filhos e/ou cônjuges dos empregados, situação em que a natureza e efeitos resultantes do pagamento da referida verba devem ser preservados;
- não restam dúvidas de que a Autuada não está obrigada a promover o tal recolhimento, até pelo fato de que a bolsa de estudo conferida aos filhos e/ou cônjuges de professores e demais funcionários, não tem caráter de retribuição em razão de tal benefício não apresentar contrapartida isonômica aos funcionários solteiros ou que não têm filhos. Caso prevalecesse o caráter de retribuição, o funcionário solteiro sem filhos deveria ter uma compensação financeira equivalente àquela concedida ao colega beneficiário da bolsa, em face da equiparação salarial prevista no art.461. da CLT, ou que de fato não ocorre.

Como se vê, a controvérsia objeto do presente processo administrativo cinge-se a saber se os valores referentes às bolsas de estudos concedidas aos parentes (filhos / cônjuges) dos funcionários empregados e/ou dos contribuintes individuais são isentos (ou não) da contribuição previdenciária.

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Rayd Santana Ferreira objeto do Acórdão nº 2401-008.336, *in verbis*:

O crédito refere-se a contribuições incidentes sobre valores de bolsas de estudos concedidas aos filhos dos empregados que estudam nos colégios pertencentes a contribuinte, e que deveriam ter sido descontadas dos segurados que ainda não contribuem pelo teto máximo.

Pois bem! Neste ponto, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas, entende-se que a pretensão da Recorrente deva ser acatada.

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 nº 9202-006.502, o qual me filio, da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 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):

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 "**onerosidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, 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.

Dispõe 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, NEGOU 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, conclui 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.

Ademais, este Conselho possui diversos julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária.

[...] (Acórdão nº 2301-004.978, Rel. Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

[...] (Acórdão nº 2402-004.150, Rel. Thiago Taborda Simões, Sessão de 16 de julho de 2014)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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.

[...] (Acórdão nº 2201-003.229, Rel. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 15 de junho de 2016)

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.

No mesmo sentido das razões supra reproduzidas, ora adotadas como razões de decidir, foi o voto vencedor objeto do Acórdão 2402-008.744, de redatoria deste conselheiro, ora relator.

Registre-se pela sua importância que, conforme entendimento exposto nas razões de decidir supra reproduzidas, a alteração legislativa ocorrida em 2011, a partir da qual restou incluída, de forma expressa, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados, só veio confirmar / ratificar o que o Poder Judiciário, em especial

o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, já vinha decidindo há bastante tempo, muito antes, inclusive, da referida alteração na lei.

Neste sentido, confira-se os excertos abaixo reproduzidos do AgInt no REsp 1970504 / SP, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, julgado em 14 de março de 2022:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. **BOLSA DE ESTUDO CONCEDIDA A TRABALHADORES E DEPENDENTES. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO.** APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II - As verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, consequentemente, o salário de contribuição. Precedentes.

III - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo Interno conhecido em parte e, nessa extensão, desprovido.

(...)

VOTO

(...)

Aliado a isso, **no que se refere ao auxílio-educação, é firme o entendimento desta Corte segundo o qual as verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, consequentemente, o salário de contribuição, como o demonstram os julgados assim ementados:**

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 324.178-PR, 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 1.330.484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, **julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010**)

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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.

2. Recurso Especial provido. (REsp 1.666.066/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 30/06/2017)

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS CREDITADAS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO E AUXÍLIO MATRIMÔNIO.

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 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, o auxílio-educação é pago pela empresa em forma de reembolso das mensalidades da faculdade, cursos de línguas e outros do gênero, destinados ao aperfeiçoamento dos seus empregados. Precedentes: REsp 324178/PR, 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS 1ª T., Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365398/RS 1ª T., Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002.

3. O auxílio matrimônio, fornecido uma única vez ao empregado, por ocasião de suas primeiras núpcias, não integra o salário-de-contribuição, porquanto ausente a habitualidade do seu pagamento.

4. Recurso Especial provido. (REsp 676.627/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, **julgado em 12/04/2005, DJ 09/05/2005**, p. 311)

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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.

2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 07/03/2013)

Conforme se infere dos excertos supra reproduzidos do sudodito AgInt no REsp 1970504 / SP, julgado, repita-se, em março de 2022, o mesmo se reporta a julgados daquela Egrégia Corte anteriores à alteração legislativa ocorrida em 2011, já no sentido de que *as verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, conseqüentemente, o salário de contribuição.*

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator Designado.

Contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa tocante às bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados e contribuintes individuais. Afinal, consoante se vê na sequência, à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, a Recorrente não logrou comprovar o atendimento dos requisitos legais exigidos para o gozo do referido benefício fiscal,

De início, vale registrar que, em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. No entanto, seu § 9º, alínea “t”, **na redação vigente à época dos fatos geradores**, isentava as contribuições vertidas pelo empregador para custear a **educação dos empregados**, nestes termos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (destaquei)

[...]

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).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso XIX, também **na redação vigente à época dos fatos geradores**, replica exatamente o que está posto na transcrição precedente. Confira-se:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;

[...]

(Destaque nosso)

vez que dita utilidade foi paga aos dependentes, e não propriamente aos empregados da Recorrente

Contextualizada a legislação aplicável, passaremos propriamente ao enfrentamento da questão posta.

Acerca do assunto, o julgador de origem assim manifestou-se (processo digital, fl. 127):

Em que pese a insatisfação demonstrada pela Autuada, as alegações despendidas não podem alterar o lançamento fiscal constituído com todos os requisitos de legalidade, veracidade e legitimidade, consubstanciados nos fundamentos fático-jurídicos amplamente demonstrados nos autos, que albergam e determinam a presente autuação.

No que concerne à isenção prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, há de se convir que, nos termos do art. 111 c/c art. 176, ambos do CTN, a isenção, como forma de exclusão do crédito tributário, é matéria plenamente vinculada à lei, que especifica as condições e requisitos para a concessão, devendo ser interpretada sempre de forma restritiva, abaixo:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

[...]

Art. 176. **A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.**

(Destques no original)

Nesse pressuposto, infere-se não haver amparo legal para se isentar as supostas bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados da Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz