



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 14041.001181/2008-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.052 – 2ª Turma
Sessão de 24 de julho de 2019
Matéria SALÁRIO INDIRETO - AUXÍLIO EDUCAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida UNIÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRARRAZÕES.
MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de contrarrazões quanto a matérias estranhas ao recurso especial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

A demonstração da divergência e o atendimento os demais pressupostos necessários ao seguimento de recurso especial importam seu conhecimento.

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 e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente das contrarrazões do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.156.744-0, relativo a contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados e não declaradas em GFIP, no período de apuração de 01/2003 a 12/2007, relativas a:

- a) descontos concedidos nas mensalidades escolares (bolsas);
- b) fornecimento de Alimentação aos Trabalhadores; e
- c) remunerações Lançadas em folha de pagamento e declarada em GFIP.

Em sessão plenária de 16/02/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-002.856 (fls. 367/382), com o seguinte resultado:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: a) Acolher a preliminar de decadência até a competência 10/2003 (inclusive), vencidos os Conselheiros MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado) e EDUARDO TADEU FARAH. E, por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares; b) No mérito, por unanimidade de votos, afastar a tributação sobre o auxílio alimentação. Quanto à bolsa de estudos, por maioria de votos, afastar a tributação sobre essas verbas, vencidos os Conselheiros MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA e EDUARDO TADEU FARAH, que davam provimento em menor extensão e o Conselheiro MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado) que negava provimento.

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2007

DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173. inciso I, do CTN.

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS.

Não incide tributação sobre o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica 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 diligentes tenham acesso ao mesmo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

E cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA

Sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/05/2016 que, em 06/06/2016, opôs, tempestivamente, embargos de declaração (fls. 383/385), alegando, em síntese, contradição, vejamos:

Considerando que o voto vencedor em momento algum reconheceu a existência de decadência com respaldo na contagem a partir do fato gerador do tributo, e considerando que o dispositivo foi registrado em sentido diametralmente oposto, resta caracterizada patente contradição no julgado.

Tendo sido acolhidos os embargos de declaração, em sessão de 04/07/2017, foi prolatado novo Acórdão nº 2201-003.738 (fls. 403/410), com o resultado a seguir descrito:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos de declaração apresentados para, sanando a contradição mencionada, retificar o voto condutor e a ementa da decisão representada pelo Acórdão 2201-002.856, nos termos do voto da Relatora.

O processo foi encaminhado à PGFN para ciência do Acórdão de Embargos em 03/08/2017 que, em 14/09/2017, apresentou o Recurso Especial (fls. 411/425), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: **incidência de contribuições sociais sobre as bolsas de estudos destinadas a dependentes de segurados a serviço da empresa.**

À guisa de paradigmas foram apresentados os Acórdãos nº 2403-001.705 e 2401-02.389, cujas ementas, na parte que interessa à presente análise, transcreve-se a seguir:

Acórdão nº 2403-001.705

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

[...]

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDO A DEPENDENTES DE EMPREGADOS LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DO FATO GERADOR SALÁRIO INDIRETO

O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Não integram o salário-de-contribuição apenas 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. À época do fato gerador, no período 01/2005 a 12/2006, incide contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados.

[...]

Acórdão nº 2401-02.389

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

[...]

DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL E ODONTOLÓGICO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional e odontológico apenas por empregados com determinado tempo de permanência na empresa, pela legislação vigente à época dos fatos geradores, fere a regra de isenção que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

[...]

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 09/10/2017 (fls. 426/435), que considerou como apto a instaurar a divergência somente o Acórdão nº 2403-001.705.

A representante da Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- não caberia a aplicação da Lei nº 12.513/2011, que promoveu alterações na Lei nº 8.212/91, em especial no art. 28, § 9º, alínea “t” para verificar os requisitos da não incidência tributária, uma vez que assim fazendo, estar-se-ia aplicando retroativamente uma lei tributária a caso por ela não albergado, em contrariedade expressa ao art. 106, do Código Tributário Nacional, conforme alhures exposto, e que, no presente caso, os fatos geradores objetos do

lançamento ocorreram em momento anterior ao advento da Lei nº 12.513/2011;

- a decisão recorrida teria achado por bem se valer de norma posterior – Lei nº 12.513/2011, ainda não vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores – aplicando-a retroativamente e, por consequência, afastando a norma então em vigor (art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998);

- que teria acontecido foi um “aparente” conflito temporal de normas.

- como regra, os conflitos da lei no tempo devem ser resolvidos sob a ótica do milenar Princípio da Irretroatividade (e exceções), que, no direito tributário, é extraído da combinação da Lei de Introdução ao Código Civil com o art. 101 do Código Tributário Nacional;

- tal postulado jurídico, significaria que a lei (tributária ou não) somente se aplicará fatos ocorridos após o início da sua vigência de acordo com a noção tradicional de segurança jurídica e que, esse princípio, seria regra geral do ordenamento pátrio e não se confundiria com o princípio da irretroatividade tributária, que se destinaria especificamente a “impedir”, como garantia negativa (direito fundamental de 1ª geração), a cobrança de tributo anterior à edição de lei.

- essa regra comportaria exceções nas mais variadas searas do direito. No âmbito tributário, haveria ressalvas ao referido princípio, pois se permitiria que a lei voltasse ao passado, se o dissesse expressamente (e não houvesse vedação constitucional ou do próprio CTN), ou nas exceções previstas no CTN. Entretanto, se nada disso ocorrer, ela vigoraria para futuro, seguindo a LICC;

- no presente caso, verifica-se que a Lei nº 12.513/2011 não dispõe expressamente sobre a possibilidade de retroatividade da lei. Pelo contrário, que o art. 21 seria claro em afirmar que a “Lei entra em vigor na data de sua publicação”. Tampouco se poderia dizer que esse diploma legal seria expressamente interpretativo para se poder falar na sua retroatividade.

- que, no tocante à retroação prevista no CTN, se deveria analisar seu art. 106 que excepcionaria a regra da irretroatividade. O referido dispositivo legal permitiria a lei voltar-se ao passado, o que dispensaria disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “lei mitior” quanto a infrações ou penalidades;

- não haveria qualquer infração que atraísse a retroatividade de norma. O que se discute são requisitos para usufruto de um favor fiscal: isenção de contribuições previdenciárias. Pelo fato de não se preencher determinado requisito, não se poderia considerar como cometida uma infração, mas sim como devido o tributo correspondente. E tributo, na dicção do art. 3º do CTN, não seria penalidade;

- aqueles que cumprem os requisitos estabelecidos no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, vêm afastada a incidência de contribuições previdenciárias; os demais recaem na previsão geral que é a exigência dos tributos devidos, nos termos do art. 28 e incisos da mesma lei. Não há previsão de sanções (decorrência lógica de eventual “infração”) para a empresa que eventualmente não cumpre as condições previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91;

- a Lei nº 12.513/2011 jamais poderia estar “deixando de definir uma infração”, pois infrações não haveria. O que teria ocorrido é que a legislação tributária, em razão de política tributário-financeira, alterou os requisitos para que os contribuintes pudessem usufruir da não incidência de contribuições previdenciárias;
- a nova redação conferida à alínea “t”, do § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212/91 sequer pode ser considerada como “mais favorável” ao contribuinte, pois, se de um lado excluiria exigências e incluiria outros possíveis beneficiários dos planos educacionais eventualmente concedidos pelas empresas aos seus funcionários, de outro traria novas condições e restrições até então não existentes para que o contribuinte pudesse ver afastada a exigência das contribuições devidas;
- a decisão recorrida teria se pautado numa avaliação equivocada das normas. Isso porque, a análise da antiga e nova redação do art. 28, parágrafo 9º, alínea “t”, Lei nº 8.212, foi realizada de forma parcial. O acórdão recorrido passou ao largo da análise dos itens 1 e 2 que compõem a alínea “t”, com a redação conferida pela Lei nº 12.513/2011;
- quando se observa, na análise de um conflito temporal de normas, se caberá ou não retroatividade de uma determinada norma por se entender que é mais benéfica, é vedado ao órgão julgador proceder a uma combinação da legislação nova com a antiga;
- nessa linha, poder-se-ia argumentar que ou uma norma é mais benéfica ou não é. E, para tanto, dever-se-ia levar em consideração a sua integralidade;
- a doutrina e jurisprudência é vedaria a conjugação de legislações, antiga e nova, apenas com o fim de favorecer o contribuinte, ainda que a título de aplicar retroativamente a legislação mais benéfica. Seja porque uma norma assim híbrida configuraria criação de novo direito, com violação do tão caro princípio da legalidade, seja porque a montagem de uma norma com fragmentos de outras revela uma interpretação do direito positivo que afronta a lógica e a ordenação inerentes ao sistema jurídico como algo racional. Ou até mesmo seja porque não é dado ao julgador imiscuir-se no papel de legislador positivo.
- quanto ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), o legislado colocaria uma condição para a configuração daquela hipótese: “quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”;
- não se poderia cogitar que o art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 pudesse tratar da exigência de determinada conduta ou inação. O que viria ali prevista é uma benesse fiscal, ainda que cercada de condições, requisitos e restrições;
- por outro lado, ainda que se cogitasse essa tese, o fato é que não haveria lugar para a incidência dessa norma no caso, em razão da ressalva feita no fim do texto: “desde que (...) não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”. E o fato é que a Lei nº 12.513/2011, segundo a interpretação adotada pela decisão recorrida (controvertida neste recurso, conforme demonstrado acima), implica na falta de pagamento de tributo;
- estaríamos diante de dois sistemas (com relevantes diferenças) de isenção de contribuições previdenciárias que se sucederam no tempo ambos

atendendo a razões de política tributário-financeira reinantes em suas respectivas épocas;

-“retroatividade benigna” no direito tributário faria referência às sanções e o CTN deixaria isso muito claro. Não seria qualquer tratamento benéfico da legislação que retroagiria, não seria essa a inteligência do sistema tributário.

Por fim, requer a PGFN que seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, restabelecendo-se a exigência no que tange à verba objeto do apelo.

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência do contribuinte, dos acórdãos de recurso voluntário e de embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade, o que se deu seguimento em 10/11/2017 (fl. 439), tendo sido opostos embargos de declaração, em 17/11/2017, os quais foram rejeitados, conforme despacho de fls. 502/505.

Também em 17/11/2017, tempestivamente portanto, foram apresentadas Contrarrazões ao recurso especial da PGFN (fls. 480/500) em que se alega em resumo o que segue:

- a PGFN não teria comprovado a similaridade entre as situações fáticas apontadas no acórdão recorrido e no paradigma utilizado (Acórdão 2401-02.389) e tampouco em que medida e por qual razão eles teriam adotado solução dissonante com a do acórdão recorrido;
- o acórdão recorrido teria tratado da concessão de bolsas de estudos a todos os empregados e o paradigma citado, cuidaria de situação diversa, na qual as bolsas eram concedidas não a todos os funcionários, mas apenas a uma parcela deles com determinado tempo de permanência na empresa;
- seriam, portanto, questões manifestamente distintas da discutida neste feito, razão pela qual incidiria a contribuição previdenciária, o que não é o caso em tela;
- os descontos concedidos pela Recorrida à título de bolsas de estudos a seus funcionários e a dependentes destes com finalidade eminentemente social, não integram o salário de contribuição e por essa razão não precisam ser informados em GFIP;
- o que estabeleceria o art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, os valores que a Recorrida despense com a formação de seus empregados estariam, conforme reconhece a legislação de regência, fora do âmbito de incidência da contribuição à cota patronal (art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91), assim como quaisquer ajudas, desde que não representem substituição do salário em espécie, fornecidas pelo empregador em prol da educação tanto de seus empregados quanto de seus dependentes, não representariam “salário”, logo, não seriam informações a serem prestadas em GFIP ou em guias de recolhimento do FGTS;
- o texto legal não faria qualquer diferença entre valores gastos pelo empregador com a educação e aprimoramento de seus funcionários e valores gastos pelo empregador com a educação de seus dependentes. Tanto assim o seria que a Lei nº 8.212/91 preveria a exclusão do auxílio creche da base de cálculo da contribuição em questão;

- tanto a Lei nº 8.212/91 quanto o RPS reconhecem que não estariam abrangidos pelo campo de incidência da norma os valores gastos pelo empregador com educação básica e que a educação básica é na maioria das hipóteses, cursada por crianças e não, por trabalhadores;
- no mesmo sentido, se verificaria a redação do art. 12 da Lei nº 11.096/05, que ao possibilitar que as bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes sejam apropriadas como assistência social, acabaria por colocar fim a qualquer questionamento acerca da inclusão de tais benefícios como fato gerador de cota patronal;
- considerando as peculiaridades do caso concreto, em que a Recorrida é, segundo o Superior Tribunal de Justiça, entidade beneficente de assistência social, dedicada à área de educação, seria, no mínimo, um contrassenso, que lhe fosse defeso patrocinar a educação de seus próprios funcionários e respectivos dependentes, ou que fosse obrigada a oferecer tais valores à tributação;
- a Recorrida paga in natura o auxílio alimentação, a seus empregados, o que a teor da lei e da Jurisprudência, afastaria a incidência de contribuição previdenciária, por não se revestir esse auxílio de natureza salarial, independente de a entidade ser ou não inscrita no PAT, até por que o ato administrativo é meramente declaratório, e não, constitutivo;
- no caso presente, arcando com a maior parte das despesas de alimentação de seus empregados, a Recorrida prestaria in natura auxílio alimentação, que, a teor da lei e da Jurisprudência, não sofreria a incidência de contribuição previdenciária, por não se revestir de caráter remuneratório, mas de mero estímulo a que a prestação dos serviços contratados se desenvolva em condições de maior e melhor produtividade;
- não integrariam a base de cálculo da contribuição em questão, independentemente de haver ou não inscrição no PAT, o fornecimento in natura da alimentação pelo empregador ao empregado, o que a PGFN teria reconhecido em parecer de 2011;
- considerando que a matéria objeto do presente feito já foi exaustivamente apreciada pelo STJ e pelo CARF, espera-se que as mesmas conclusões sejam aplicadas ao caso, confirmando o acórdão recorrido, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

A Contribuinte encerra suas contrarrazões requerendo que o Recurso Especial da PGFN seja negado, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido, na parte em que deu parcial provimento ao seu recurso, para exonerar o crédito tributário.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade em virtude das alegações trazidas em sede de Contrarrazões, também tempestivas.

Antes de iniciar a análise quanto ao conhecimento do Recurso Especial, importa esclarecer que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado restringe-se à incidência de contribuições sociais sobre as bolsas de estudos destinadas a dependentes de segurados a serviço da empresa. Portanto, as contrarrazões não serão conhecidas na parte que trata da decadência, do auxílio educação destinado aos próprios empregados e das contribuições incidentes sobre valores pagos a título de auxílio alimentação *in natura*, posto que tais matérias não são objeto da presente lide.

Segundo argumenta o Sujeito Passivo, o § 8º do art. 69 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, exige não somente a mera transcrição das ementas, mas, *“impõe, na verdade, a transcrição do voto paradigma e seu confronto com o voto condutor do Acórdão recorrido”*, o que somente poderia ser realizado a partir da elaboração de texto em que se demonstrasse a similaridade das situações postas em juízo e a disparidade das soluções encontradas para a interpretação da lei tributária. Esse cuidado não teria sido tomado, visto que não restou comprovada a similaridade entre as situações fáticas apontadas no acórdão recorrido e no paradigma utilizado, Acórdão nº 2401-02.389.

A respeito desse assunto, dispõe o RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

Da leitura dos dispositivos encimados, nota-se que inexiste exigência regimental para que o voto dos acórdãos indicados como paradigma sejam transcritos no corpo do recurso especial, tampouco a necessidade de seu confronto com o voto condutor do acórdão

recorrido, como defende a Contribuinte. O que o Regimento Interno preconiza é a demonstração da legislação interpretada de forma divergente e que essa demonstração seja feita de forma analítica, com a indicação de até duas decisões proferidas por turmas de julgamento distintas daquela responsável pela prolação do *decisum* afrontado.

Veja-se, que alternativamente à apresentação do inteiro teor das decisões cotejadas, os §§ 9º e 10 acima possibilitam a apresentação tão-somente das ementas de tais julgados, ao revés do infere a Recorrida.

Além do que, do exame da peça recursal, constata-se que a Fazenda Nacional desincumbiu-se do ônus imposto pela RICARF, tendo comprovado adequadamente a existência do dissídio interpretativo, sobretudo em face ao Acórdão nº 2403-001.705. Senão vejamos trechos do apelo:

Divergindo do entendimento sufragado na decisão atacada, os paradigmas abaixo indicados, tratando de questões fáticas similares concernentes ao cumprimento dos requisitos estampados no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, para fins de não incidência das contribuições previdenciárias, adotaram tese jurídica diversa. Veja-se:

[...]

Para demonstrar a existência do dissídio alegado, faz-se necessário transcrever alguns excertos dos acórdãos indicados como paradigmas:

Acórdão nº 2403-001.705

“Por outro lado, a questão central da argumentação da Recorrente é a incidência ou não de contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados.

Vejamos.

A redação à época dos fatos geradores do art. 28, §9º, alínea t, Lei 8.212/1991, ou seja sem a redação dada pela Lei 12.513/2011, dispõe que não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21, da Lei 9.394/1996, bem como a cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

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

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

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).

No Relatório Fiscal, às fls. 01 a 35, há a comprovação de que a Recorrente concedeu bolsas de estudos a dependentes de empregados:

(...)

Desta forma, considero correto o lançamento efetuado pela Auditoria-Fiscal posto que a concessão de bolsas de estudos para dependentes de empregados integra o salário de contribuição, posto não se enquadrar na hipótese de não incidência de contribuição social previdenciária conforme disposição expressa da redação do art. 28, § 9º, t, Lei 8.212/1991.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de CONHECER do recurso, NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.”

[...]

Os excertos acima colhidos evidenciam que a decisão guerreada encampou o entendimento de que deverá ser aplicada a regra estampada no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011.

Adotando posicionamento diametralmente oposto diante de situação fática similar, os órgãos de julgamento prolatores dos paradigmas entenderam que a lei a ser aplicada ao caso deve ser aquela vigente à época dos fatos geradores e como os casos discutidos referiam-se a fatos ocorridos antes da vigência da Lei nº 12.513/2011, os requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias a serem observados pelos contribuintes autuados deveriam ser aqueles estampados no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com sua redação anterior à Lei nº 12.513/2011.

Anote-se que ambos os arestos indicados como paradigmas foram proferidos após a publicação da Lei nº 12.513/2011.

Observa-se que a divergência se dá em relação ao disposto no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que no caso deveria a nova redação concedida ao dispositivo em questão pela Lei nº 12.513/2011 ser aplicada retroativamente para averiguar o cumprimento dos requisitos da isenção de contribuições previdenciárias, os paradigmas sufragaram tese diversa. Os paradigmas aplicaram a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, isto é, o art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998. Concluíram, então, que tal norma não abriga interpretação que possibilite incluir o auxílio-educação pago aos dependentes dos empregados na isenção objeto de análise.

Portanto, a divergência se dá em relação à interpretação do disposto no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 e à inadequada aplicação da redação advinda da Lei 12.513/2011. (Grifos do Recurso Especial)

Da simples leitura desses excertos do Recurso Especial constata-se que, em relação ao Acórdão nº 2403-001.705, diante de contextos fáticos semelhantes, os colegiados

recorrido e paradigmático chegaram a conclusões absolutamente dissonantes. E mais, a legislação interpretada de forma divergente, restou claramente evidenciada.

A respeito do argumento segundo o qual não teria restado comprovada a similaridade entre as situações fáticas retratadas no Acórdão 2401-02.389 e na decisão recorrida, convém esclarecer que essa constatação foi feita ainda quando da análise de admissibilidade do Recurso Especial, onde se reconheceu que referido julgado não se prestava a demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária. Contudo, para que o apelo tenha seguimento é suficiente que dissídio se instaure em relação a somente uma das decisões apresentadas à guisa de paradigma.

Em virtude dessas considerações, conheço do Recurso Especial.

Mérito

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

Importa ressaltar mais uma vez que a matéria em litígio restringe-se à incidência de contribuições sociais sobre as bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos empregados e, em razão disso, não serão feitas quaisquer considerações sobre o auxílio educação atribuído aos próprios empregados.

Entendeu o Colegiado *a quo* que a norma que trata da isenção não faz restrição à educação fornecida a dependentes e, uma vez cumpridos os demais requisitos legais, não incide tributação sobre bolsas de estudos a eles concedidas.

A Fazenda Nacional, por seu turno, entende que embora o legislador ordinário tenha excluído expressamente os valores relativos a planos educacionais da base de cálculo da contribuição, elencou critérios para o gozo desse benefício e, uma vez não comprovado o cumprimento desses critérios, os valores relativos a tais planos constituem-se em parcela integrante da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Acrescenta que a isenção prevista na Lei de Custeio não alcança as bolsas de estudo fornecidas a dependentes dos segurados da Previdência Social.

Para a Contribuinte, os valores das bolsas de estudo não integram o salário contribuição por não constituírem remuneração pelo trabalho em virtude de sua finalidade social. Destaca que, a teor do que estabelece o art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, as ajudas fornecidas pelo empregador em prol da educação tanto de seus empregados quanto de seus dependentes, não representam salário e que a tributação está sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade estrita (arts. 150, I da CF e 97 do CTN), a atividade do lançamento, afirma, está vinculada a essa legislação. Infere que não cabe à fiscalização exigir tributo sem amparo legal, com suposto lastro em procedimentos arbitrários, despidos de razoabilidade e que levam a exigência de tributo inexistente.

De acordo com as contrarrazões, é nítido que o texto legal não faz qualquer diferença entre valores gastos pelo empregador com a educação e aprimoramento de seus funcionários e valores gastos pelo empregador com a educação de seus dependentes. Tanto é assim que a Lei nº 8.212/91 prevê a exclusão do auxílio creche da base de cálculo da contribuição em questão. No entender da Recorrida, tanto a Lei nº 8.212/91 quanto o Regulamento da Previdência Social reconhecem que não estão abrangidos pelo campo de incidência da norma os valores gastos pelo empregador com educação básica e que, a educação básica é na maioria das hipóteses, cursada por crianças e não, por trabalhadores.

A contribuinte faz referência ao art. 12 da Lei nº 11.096/2005, o qual no seu entender, ao possibilitar que as bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes sejam apropriadas como assistência social, acaba por colocar fim a qualquer questionamento acerca da inclusão de tais benefícios como fato gerador de cota patronal.

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.

Quanto às decisões administrativas e judiciais suscitadas pelo Sujeito Passivo, essas encerram contextos fáticos específicos, com arcabouço probatório próprio e aplicam-se as partes envolvidas nos litígios respectivos e não vinculam o julgador administrativo.

Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dou-lhe provimento; e conheço das parcialmente das Contrarrazões da Contribuinte.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho