



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 14041.001182/2008-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.054 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIAO BRASILIENSE DE EDUCACAO E CULTURA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. COTEJO ANALÍTICO. CORRETA COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

O recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessária a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma.

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 Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício e Redator designado

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

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, 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 (AI 37.156.745-9) para cobrança de contribuição previdenciária, cotas relativas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e ainda multa pelo descumprimento de obrigações acessórias (CFL 30 - 37.156.747-5 e CFL 68 37.156.746-7). O relatório fiscal de fls. 10 e seguintes, na parte que nos interessa, assim resumiu o lançamento:

2. O objeto do presente Auto de Infração são as contribuições sociais não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa fiscalizada.

3. Trata-se das contribuições previdenciárias dos segurados, calculadas com base nas remunerações não declaradas em GFIP, conforme especificado neste relatório.

...

7. DESCONTOS CONCEDIDOS NAS MENSALIDADES ESCOLARES (BOLSAS):

7.1 Iniciado o procedimento fiscal na UNIÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA, mediante entrega do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, foi requerida a apresentação dos documentos e esclarecimentos necessários à execução dos trabalhos. Através dos registros contábeis apresentados, em meio magnético, constatou-se a concessão de descontos nas mensalidades escolares para funcionários e/ou seus dependentes. Os referidos descontos, doravante denominados de "BOLSAS", estão contabilizados nas seguintes contas: 3.1.2.2.04.02 - CECB; 3.1.2.2.04.04 - Cursos Sequenciais e Especiais; 3.1.2.2.04.05 - Educação a Distância; 3.1.2.2.04.07 — Graduação; 3.1.2.2.04.09 - Pós-Graduação; 3.1.2.2.02.01 - Bolsas Institucionais; 3.1.2.2.02.02 - Bolsas Funcionais. Nessas contas, conforme esclarecimentos do contribuinte, são contabilizados, também, os descontos concedidos nas mensalidades de outros alunos. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte apresentou, em meio magnético, a relação dos segurados que obtiveram os referidos descontos. Tais descontos foram classificados em "BOLSAS FUNCIONÁRIOS" (descontos concedidos nas mensalidades de funcionários), "BOLSAS DEPENDENTES" (descontos concedidos nas mensalidades de dependentes dos funcionários) e "BOLSAS RECIPROCIDADE" (descontos, recíprocos, concedidos nas mensalidades de dependentes dos funcionários).

7.2 Depreende-se, nos termos da legislação previdenciária, que os descontos concedidos nas mensalidades escolares são considerados integrantes da base de cálculo das contribuições sociais. Cabe observar que a integração dos descontos escolares à base de cálculo das contribuições previdenciárias decorre da própria definição legal de "salário-de-contribuição" prevista no artigo 28 da Lei no 8.212, de 24/07/1991. As parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, isto é, as exceções à regra geral, foram arroladas

exaustivamente no § 9º do citado artigo, não figurando entre elas descontos a título de bolsas ou similares capazes de legitimar o procedimento da empresa fiscalizada.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deu provimento ao Recurso Voluntário para acolher a preliminar de decadência até a competência 10/2003 (inclusive), e no mérito afastar a tributação sobre o auxílio alimentação e bolsa de estudos. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Havendo recolhimentos aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 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 dirigentes tenham acesso ao mesmo.

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

É 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

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial. Citando como paradigmas os acórdãos 2403-001.705 e 2401-02.389, devolve-se a este Colegiado a discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio educação concedido aos dependentes dos empregados e prestadores dos serviços por descumprimento dos requisitos do art. 28, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, com redação vigente na época dos fatos geradores.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pelo não conhecimento e não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões defende o contribuinte o não conhecimento do recurso.

Inicialmente vale destacar que, nos termos do despacho de fls. 542/550, o recurso foi conhecido em razão da divergência fixada em relação ao acórdão paradigma nº 2403-001.705, tendo o segundo acórdão paradigma sido desconsiderado por ausência de similitude fática.

Assim, considerando o paradigma válido, não há óbice para o conhecimento do recurso.

O conceito de 'cotejamento analítico' já é discussão superada neste Colegiado tendo sido firmado entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessária a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma. Mesmo assim, a meu ver, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, houve a correta comprovação da divergência entre o acórdão recorrido e aquele eleito como paradigma pela parte.

A Recorrente além de transcrever a ementa ainda colaciona trechos do voto que abordam o entendimento do colegiado paradigmático sobre o tema. A divergência foi assim delimitada:

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.”

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.

Assim, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, restou clara a demonstração da divergência acerca da melhor interpretação a ser dada ao art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 e os efeitos da alteração promovida pela Lei nº 12.513/11, sobre os valores relativos a bolsa de estudos ofertadas aos dependentes dos seus empregados.

Cumpridos os pressupostos, conheço do recurso.

Do mérito:

Preliminarmente, importante suscitar que após apresentação de contrarrazões o Contribuinte faz juntar aos autos petição solicitando o sobrestamento do processo até o trânsito em julgado da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, com repercussão geral reconhecida. Referida ação decidiu que os requisitos para o gozo da imunidade tributária, prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal, devem de estar previstos em lei complementar.

Entretanto, não nos parece existir pertinência para o pedido formulado. Como esclarecido pela própria decisão recorrida, o presente lançamento tem como fato gerador as contribuições devidos pela autuada na condição de responsável tributária, estamos falando da cotas dos segurados empregados e contribuinte individuais, valores não abrangidos pela discussão submetida à apreciação do Tribunal Superior.

Assim, quanto ao mérito, o recurso discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes de empregados, e quanto a este tema 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 ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

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

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

Quanto ao terceiro requisito "onerossidade 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 juslaborativa, 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.

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento de parcela da mensalidade devida, e salvo na hipótese de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

Vale citar que a autuada é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus. 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, podendo ainda ser 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. Art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea *a* da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

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

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

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

...

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

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

...

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

...

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

...

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

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição. Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.
Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)

5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016);

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

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-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 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 como fonte de direito a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos empregados e também aos seus respectivos dependentes não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Diante de todo o exposto, conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto as razões de mérito, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Depreende-se do Relatório Fiscal que o lançamento diz respeito a contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa, que têm como fato gerador a concessão de salários

indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas a empregados a serviço da empresa, bem assim a seus dependentes.

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 educação que vise à 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 à Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em desobediência a princípios como o da legalidade, da tipicidade estrita do e 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.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho