ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14479.000170/2007-67

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

Processo nº	14479.000170/2007-67
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.658 – 2ª Turma**
Sessão de	22 de março de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ACADEMIA PAULISTA ANCHIETA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2003

SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º,"t"da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

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 parcial, para restabelecer a tributação da bolsa de estudos relativa aos dependentes de empregados, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (Suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2403-001.740, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se processo administrativo, DEBCAD nº 35.347.936-5, no valor de R$ 2.373.413,17 (dois milhões, trezentos e setenta e três mil, quatrocentos e treze mil e dezessete centavos), referente a contribuições devidas à Seguridade Social, referente à parte dos empregados, da empresa e à destinada aos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos Terceiros, incidentes sobre as bolsas de estudo concedidas aos empregados e dependentes.

O autuado apresentou impugnação às fls. 201/398. Em 10.11.2004, foi emitida Decisão Notificação, julgando procedente o lançamento em questão.

Em novo recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social, às fls. 416/525, a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social decidiu anular a Decisão Notificação emitida, determinando que fosse elaborado Relatório Fiscal Complementar para demonstrar que as verbas pagas a título de Bolsa de Estudo aos empregados não se encontravam na hipótese de isenção da alínea "t" do parágrafo 9º da Lei 8.212/91.

O Serviço do Contencioso Administrativo da DRP SP/Norte efetuou pedido de revisão do acórdão, havendo nova decisão, em 27/09/2006, negando procedência ao pedido de revisão por falta de amparo legal.

Às fls. 657/673, houve nova defesa do Contribuinte.

A 12ª Turma DRJ/SPI, às fls. 1315/1326, deu parcial provimento à impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

O Contribuinte interpôs **recurso voluntário**, às fls. 1334/1359, havendo também Recurso de Ofício.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1400/1406, PRELIMINARMENTE, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, reconhecendo a decadência até 04/1999 com base artigo 150 CTN, e no MÉRITO, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DEU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, entendendo não incidir tributação sobre bolsas de estudos concedidas a dependentes. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2003
>
> DECADÊNCIA
>
> Existindo recolhimentos parciais aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.
>
> EDUCAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
>
> Não integra o salário de contribuição 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.
>
> Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido

Às fls. 1408/1417, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 1. **Decadência**. O acórdão recorrido aplicou o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN e acolheu a preliminar de decadência para a competência 01/1999. No entanto, será demonstrado a seguir que não ocorreu o pagamento antecipado sobre as contribuições apuradas nessa competência, motivo pelo qual deve ser empregado ao caso concreto, o prazo do art. 173, I do CTN. Assim, divergiu a Câmara *a quo* do acórdão paradigma, que vem determinado a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN nas situações onde não tenha ocorrido o recolhimento antecipado sobre o tributo lançado, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto da cobrança. 2. **Incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsas de estudo pagos aos dependentes dos empregados**. O acórdão recorrido entendeu que não deve haver tributação sobre as bolsas de estudos concedidas aos dependentes dos empregados da contribuinte. Contudo, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea "t" – concluíram de maneira inteiramente diversa: O valor referente às bolsas de estudos concedidas pela empresa em favor de seus empregados em desacordo com a legislação previdenciária integra o salário de contribuição.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, às fls. 1420/1423, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, DEU SEGUIMENTO ao recurso em relação às divergências arguidas, quanto as seguintes matérias: **decadência** e **bolsas de estudo aos dependentes dos empregados**.

Intimado à fl. 1428, o Contribuinte restou inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se processo administrativo, DEBCAD nº 35.347.936-5, no valor de R$ 2.373.413,17 (dois milhões, trezentos e setenta e três mil, quatrocentos e treze mil e dezessete centavos), referente a contribuições devidas à Seguridade Social, referente à parte dos empregados, da empresa e à destinada aos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos Terceiros, incidentes sobre as bolsas de estudo concedidas aos empregados e dependentes.

O Acórdão recorrido, preliminarmente, deu parcial provimento ao recurso ordinário e no mérito, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **decadência** e à **bolsas de estudo aos dependentes dos empregados**.

I - DECADÊNCIA

Pois bem, para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar o fato gerador deste tributo. No presente caso trata-se de Contribuição Previdenciária, cujo auto de infração discute o descumprimento de obrigação principal, a empresa recorrente deixou de recolher a contribuição devida sobre a remuneração de seus empregados.

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, onde parte da obrigação foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, ensejando a dúvida entre a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão necessário se faz que se observem outros requisitos.

Contudo, embora minha simpatia com a tese esposada pela Fazenda Nacional no tocante a aplicação do art. 173, I, nos casos de lançamento de ofício, no caso em tela, por força do artigo 62 do RICARF havendo orientação firmada no RE 973.733-SC, me filio ao atual entendimento do STJ, **no qual ficou definido que havendo o adiantamento de pelo menos parte do pagamento do imposto, este atrai a aplicação do art. 150, § 4 do CTN.**

Observe-se a Ementa do referido julgado:

> AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 16/03/2010
> 1. **O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte**, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
> (...)
> 3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, **é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte** ...
> (...)
> 5. **À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC**, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

A doutrina também se manifesta neste sentido:

> O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4° tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte. **É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação**. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, portanto, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. - A regra do § 4° deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN". (PAULSEN, Leandro, 2014). Grifo nosso.

Embora o contribuinte tenha de fato omitido parte das receitas em sua declaração e isso tenha ensejado o lançamento de ofício, é preciso que se observe **se houve adiantamento do pagamento do imposto devido ou de parte dele.**

Nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na **análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida**, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN. Em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva.

Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora pretendidos, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

O acórdão recorrido reconheceu que as contribuições vertidas aos Cofres Públicos sobre a folha de pagamento tanto da parcela dos segurados como da cota patronal, que embora parciais aproveitam as competências em discussão como salário indireto.

Considerando que no TAF não ha nenhum lançamento sobre folha de pagamento é possível inferir que o Contribuinte recolhia suas obrigações habituais sobre a folha de pagamento, motivo que enseja a aplicação da Sumula 99.

Desse modo, não assiste razão a Fazenda Nacional quanto ao mês de janeiro de 1999 que está compreendido no período declarado decaído.

Logo, **constatada a existência de recolhimento, atrai a aplicação do disposto no 150, §4 do CTN, conforme decidiu o acórdão recorrido**.

II -BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS

O auto de infração em comento foi lavrado em razão dos valores recebidos por empregados e dependentes terem sido considerados 'vantagens pessoais decorrentes do exercício do trabalho' motivo pelo qual serviriam segundo a fiscalização integrar o salário de contribuição dos empregados, conforme se verifica no trecho do Relatório Fiscal fls. 97, a seguir:

> 2) - Serviram de base para o levantamento os valores das Bolsas relacionados pela Empresa e anexados a este relatório.
> Os valores referem-se a Bolsas de Estudos concedidas pela Academia Paulista Anchieta a funcionários e seus dependentes. Tais valores foram considerados como vantagens pessoais obtidas **pelo** exercício do cargo, conseqüentemente os mesmos devem ser servir de base de incidência para contribuições previdenciárias.

Observando os autos verifico informação também trazida pelo acórdão recorrido fls. 1299 e 1300, depreende-se que as bolsas de estudo não são utilizadas em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tem acesso.

4. Pela análise destes documentos concluímos que:

4.1 Não há elementos que indiquem que os cursos de capacitação são restritos a alguma classe de segurados, ou seja, em tese, não há limitação subjetiva para a concessão destes benefícios, conforme Declaração do sujeito passivo apresentada e Convenções Coletivas de Trabalho (Folhas 133 a 148).

4.2 Pela análise das Fichas Financeiras e pelo Quadro Informativo, em que o sujeito passivo declarou o salário dos segurados antes e após o início dos cursos, não ficou comprovada a substituição salarial dos valores dos cursos ministrados nas remunerações pagas.

1

Motivo inclusive que motivou a DRJ a excluir do auto de infração as parcelas referentes ao auxílio educação concedido pela Contribuinte aos seus empregados , restando para discussão tão somente a extensão deste para os dependentes do segurado.

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação. Conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

Para dirimir esta questão me aproveito de alguns entendimentos veiculados no voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos que segue:

> 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 sues 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-juridico extremamente controvertida, 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.*

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 da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

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 fôrça 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 entendo 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, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.

Adotando como fonte de direito o 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 seus respectivos dependentes não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado**." (grifo nosso)

Defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe os critérios para a concessão de bolsas de estudo, não possuindo sequer a previsão expressa de extensão aos dependentes, bem como suas alterações legais, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que "a Lei não prevê palavras inúteis", a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, **não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas aos empregados nem dependentes**.

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto

(assinatura digital)

Ana Paula Fernandes.

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior – Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ouso divergir, no mérito, quanto a possibilidade de exclusão dos pagamentos de bolsa de estudos (auxílio-educação) efetuados tendo como beneficiários os dependentes dos empregados da autuada, alinhando-me, todavia, ao posicionamento esposado pela Relatora quanto à matéria decadencial.

A propósito da referida exclusão de auxílio-educação, rezava a Lei nº. 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores sob análise, em seu art. 28, §9º., alínea "t":

> *"Art. 28. (...)*
>
> *(...)*
>
> *§ 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 ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, **desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo** (grifei); (Incluída 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** (grifei); (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”*

Conforme já me posicionei em outros feitos no âmbito desta Turma, com a devida vênia aos Conselheiros desta Casa que possuem posicionamento diverso, não vislumbro, no âmbito do § 9º, "t", do artigo 28, da Lei nº. 8.212, de 1991, em sua redação vigente à época dos presentes fatos geradores, possibilidade de elastério hermenêutico tal que pudesse se entender que o referido dispositivo, em suas redações acima reproduzidas, estivesse a contemplar também, além dos empregados e dirigentes da companhia (para os quais a verba paga a título de auxílio-educação já foi objeto de exclusão pela autoridade julgadora de 1ª. instância), os valores pagos a título de bolsa de estudos (auxílio-educação) para seus dependentes.

Em verdade, reconheço tal possibilidade de exclusão somente a partir da alteração à referida alínea promovida pela Lei nº 12.513, de 2011, que passou, a partir dali, a

contemplar, de forma expressa, sob determinadas condições, a possibilidade de exclusão dos valores de auxílio-educação pagos também aos dependentes dos empregados, *verbis*:

> *t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados* ***e seus dependentes*** *(grifei) 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)*
>
> *1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)*
>
> *2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011).*

Além de rejeitar o caráter interpretativo da nova norma (visto referir-se a anterior especificamente a empregados e dirigentes e, ressalte-se, a ninguém mais), note-se também que resultaria desnecessária a alteração perpretada, caso se entendesse que os dependentes já estavam contemplados nas anteriores redações do do § 9º, "t", do artigo 28, da Lei nº. 8.212, de 1991, vigentes à época dos fatos geradores em análise, o que rejeito, repita-se, com base na clareza proporcionada pela anterior literalidade do dispositivo, bem como de sua posterior alteração.

Ainda, em linha com tal impossibilidade de exclusão das verbas pagas aos dependentes, dada sua não abrangência pelas alineas "t" vigentes à época dos fatos geradores em litígio, acedo aqui, uma vez mais, aos fundamentos de lavra da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva, no âmbito do Acórdão CSRF nº. 9.202-005.972, de 26/09/2017, os quais acompanhei integralmente e que aqui adoto como razões de decidir adicionais, *expressis verbis*:

> *(...)*
>
> *No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.*
>
> *Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.*
>
> *(...)*
>
> *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: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, 't" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º,"t"da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 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, 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)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição,o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edição, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado.

(...)

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

Quanto a fundamentação de que não possuiria caráter remuneratório, transcrevendo inclusive julgados que indicariam seu caráter indenizatório, também não corroboro desse entendimento. Pelo contrário, o ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente quando a empresa concedeu as BOLSAS DE ESTUDOS.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado à qualquer título. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado, de um serviço prestado,

ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício está inserido no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despender parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Dessa forma, entendo descabida a argumentação de que as BOLSAS sejam fornecidas para o trabalho, cujo alcance está restrito a utilidades que estejam relacionadas diretamente ao desempenho profissional, tais como equipamentos eletrônicos, uniformes, utilização de automóveis, telefones, dentre outros.

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, I e §9º. 't" da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

(...)

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação da bolsa de estudos relativa aos dependentes de empregados.

È como voto

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior