



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

Processo nº 14479.000226/2007-83
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.976 – 2ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2019
Matéria CSP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO - SALÁRIO INDIRETO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. 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. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CONDIÇÃO. VINCULAÇÃO ÀS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA.

Para fazer jus à isenção prevista legislação previdenciária, o valor relativo a plano educacional oferecido pela empresa não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial, deve visar à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e ser acessível todos os seus empregados e dirigentes.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Não há previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de bolsa de estudos oferecidas a dependentes de empregados e dirigentes vinculados à empresa, ainda que esse benefício esteja previsto em convenção coletiva de trabalho.

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PREVALÊNCIA SOBRE NORMA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão de determinado benefício em convenção coletiva de trabalho não exclui a incidência das contribuições previdenciárias a ele relativas, a menos que exista amparo legal nesse sentido.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.015.074-0, relativo a contribuições sociais previdenciárias devidas em função da concessão de bolsas de estudo a empregados e dependentes, no período de apuração de 03/2004 a 03/2006.

Em sessão plenária de 20/11/2013, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.353 (fls. 3.418/3.438), com o seguinte resultado:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento à preliminar de decadência, Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Jhonatas Ribeiro da Silva que votaram pela decadência parcial. No mérito: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF

Eventual irregularidade na emissão do MPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação fiscal não induzem a nulidade do ato jurídico praticado

pelo auditor fiscal pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

DECADÊNCIA

Para a contagem do intervalo de tempo, deve-se considerar a data da notificação que constituiu o crédito e a data dos fatos geradores.

ISENÇÃO. ATO CANCELATÓRIO.

São devidas as contribuições previdenciárias a partir da decisão definitiva quanto ao Ato Cancelatório de Isenção.

IMUNIDADE/ISENÇÃO.

A Constituição Federal de 1988, estabeleceu no seu art. 195, § 7º, imunidade, embora o texto constitucional faça referência a isenção, quanto a contribuições previdenciárias apenas e tão somente para entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei isto é, é uma imunidade condicionada a certos requisitos estabelecidos na lei.

BOLSA DE ESTUDO

Bolsa de estudo que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa disponibilizada a todos os empregados e dirigentes não sofre tributação.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/02/2014 que, em 19/03/2014, apresentou o presente Recurso Especial (fls. 3.440/3.451), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: **incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo pagas a empregados e dependentes relativos a cursos de nível superior e de especialização.**

À Guisa de paradigmas foram apresentados os Acórdãos nº 2302-01.177 e nº 2402-01.446, cujas ementas, no que se refere à matéria em debate, transcreve-se a seguir:

Acórdãos nº 2302-01.177

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/07/2007 Ementa:

SALÁRIO INDIRETO. Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdãos nº 2402-01.446

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/08/2006

[...]

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO - EDUCAÇÃO.

Constitui salário indireto, logo, base de cálculo das Contribuições previdenciárias, o auxílio educação custeado pelo empregador em benefício de seus empregados, em desacordo com o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ou em benefício de dependentes dos empregados.

Recurso voluntário provido em parte.

A representante da Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- em sentido oposto à decisão recorrida, o acórdão paradigma expressamente consignou que os pagamentos efetuados para custeio de ensino superior devem sim sofrer a incidência da contribuição previdenciária;
- o acórdão paradigma nº 2402-01.446 que, além de abordar a necessidade de que as bolsas visem custear o ensino básico, dispõe acerca da necessidade de cumprimento das demais exigências legais para que os valores pagos a título de auxílio-educação possam ser excluídos da base de cálculo da contribuição;
- referido acórdão paradigma apregoa que as bolsas de estudo integram o salário de contribuição quando concedidas em desacordo com a legislação;
- na hipótese do referido julgado, também se analisava a questão do alcance do benefício;
- reafirma que o presente apelo objetiva esclarecer que os valores fornecidos aos empregados a título de bolsa de estudo integram o salário-de-contribuição;
- conforme previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição: devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa,

não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes e seus dependentes;

- no presente caso, as bolsas de estudo eram para nível superior e de especialização (MBA, pós graduação, etc), ou seja, não se tratavam de cursos de educação básica;

- ficou descaracterizada a isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não cumpridos os seus requisitos;

- depreende-se da análise do art. 21, da Lei nº 9.394/1996, que a educação superior não se confunde com a básica;

- curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária;

- ainda que a Lei nº 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas. Para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91; e

- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da CF, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Requer a PGFN seja conhecido e provido o presente recurso especial, reformando-se o acórdão recorrido para determinar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

O autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência, por parte da Contribuinte, do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da PGFN e do despacho que lhe deu seguimento, o que se deu em 10/10/2016 (fl. 3.468), tendo sido apresentados embargos de declaração, em 17/10/2016, e Contrarrazões ao recurso especial da PGFN em 18/10/2016.

Os embargos de declaração foram rejeitados por despacho do Presidente da 2ª Seção (fls. 3.657/3.662).

Em relação às Contrarrazões, a Contribuinte alega, em resumo o que segue:

- não caberia o recurso especial da PGFN uma vez que, embora a União, ora recorrente, tenha acostado na peça recursal julgados que supostamente versam sobre a matéria objeto do pleito de reforma do entendimento emanado pela Turma Ordinária *a quo*, certo é que tratam de assuntos completamente distintos, divergindo faticamente do caso em tela e, ainda, quanto ao mérito discutido, o que acaba por prejudicar a própria admissibilidade do recurso

especial, haja vista a ausência de paradigmas conflitantes, hipótese única que poderia ensejar na interposição no presente recurso especial;

- no tocante ao Acórdão n.o 2302-01.177 não se deflagra divergência quanto à matéria proferida pelo acórdão recorrido capaz de ensejar a admissibilidade positiva do recurso especial, posto que no paradigma não houve a análise acerca da interpretação/aplicação da norma mais benéfica e os consequentes requisitos introduzidos pela Lei nº 12.513, de 2011, visto que tão somente se limitou a dispor que as contribuições previdenciárias se aplicam sobre os valores concedidos a título de bolsas de estudo concedidas aos empregados e nada falando acerca de seus dependentes.

- no mesmo sentido seria o acórdão n.o 2402-01.446, isto porque o respectivo julgado não traz argumentos sobre a aplicação da norma mais favorável, mas apenas acerca da utilização de critérios previstos exclusivamente na norma revogada (Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998);

- não haveria nos casos paradigmas interpretação divergente daquela utilizada no acórdão recorrido, tendo em vista que os julgados mencionados dispõem sobre a incidência das contribuições previdenciárias com base na redação da norma revogada (Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998), mas não enfrentam o mérito da aplicação da norma mais benéfica utilizada no caso em apreço (Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011);

- esclarece que a nova redação da Lei nº 8.212, de 1991, não estabelece nenhuma condicionante para a disponibilização do plano educacional aos empregados e seus dependentes. Nesta celeuma, constata-se que por se tratar de aplicação de norma divergente, mormente pelo fato que no recurso especial não houve indicação de acórdão divergente quanto à aplicação do disposto no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), que aplicou a norma mais benéfica ao caso em apreço, restaria afastada a condicionante referente ao prazo para a concessão do benefício;

- o recurso interposto pela União não poderia prosperar, pois além de não ter preenchido o requisito mínimo e essencial para seu cabimento, deixou também a ora recorrente de cumprir o que ordena os parágrafos 6º, 7º e 8º do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, visto que em nenhum momento demonstra a ora recorrente os pontos que entendeu serem divergentes, nem examina analiticamente os julgados, se limitando a colacioná-los, em parte (somente a ementa), sem explicitar o porque ou compará-lo ao acórdão que combate, não servindo tal modo ao fim de demonstrar a afirmada divergência arguida, seja porque inexistente, seja porque inaplicável ao presente caso, já que nem se trouxe acórdão que trate de caso semelhante para se comparar ao discutido nos presentes autos;

- a parte recorrente não teria instruído o recurso com as decisões que trouxe como paradigma ou mesmo com a cópia da publicação destas, limitando-se a colacionar apenas as ementas dos referidos julgados no bojo da peça recursal, de modo que não é possível constatar se do inteiro teor destes e dos votos que lhe acompanham efetivamente houve a prolação da decisão da forma por esta mencionada;

- ainda que na remota hipótese de superada a demonstração do descabimento formal do recurso especial ora contrarrazoado, o que, por si só, constitui argumento suficiente para não conhecimento da via recursal instaurada pela União, passa-se a análise do mérito, refutando cabalmente os argumentos sustentados pela ora recorrente em seu apelo extraordinário, visto que as alegações aduzidas não correspondem à realidade fática do presente caso;

- a Lei nº 12.513, de 2011, alterou a redação do artigo 28, parágrafo nono, alínea “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, e que a nova redação não estabeleceria nenhuma condicionante para a concessão da bolsa de estudo aos empregados, bem como a seus dependentes, nos termos que determinava a redação revogada;
- o dispositivo alinhou seu entendimento com aquele constante na Consolidação da Leis do Trabalho (CLT), o qual estabelece que não existe natureza salarial;
- a concessão de bolsas de estudos pela ora recorrida no período do fato gerador em exame, encontraria suporte em Convenções Coletivas de 2004 a 2006, do Sindicato dos Professores de São Paulo – SINPRO São Paulo e da Federação dos Professores do Estado de São Paulo – FEPESP, bem como do Sindicato das Entidades Mantenedoras de Estabelecimentos de Ensino Superior no Estado de São Paulo – SEMESP, da Federação dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Ensino do Estado – FETEE/SP e do Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar de São Paulo – SAAESP;
- possível concluir que as Convenções Coletivas, que teriam natureza normativa, reforçariam o entendimento acerca da impossibilidade e, consequentemente, ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o montante referente às bolsas de estudo concedidas pelas instituições de ensino, como é o caso da ora recorrida, uma vez que não há que se falar em caráter remuneratório do benefício mencionado, o que ratifica a própria norma previdenciária quando afasta essa rubrica do salário de contribuição; e
- esclarece que a legislação trabalhista, a partir da Lei nº 10.243, de 2001, que alterou a redação do parágrafo 2º do artigo 458 da CLT, admitiria a possibilidade de concessão de incentivos a educação do empregado, sem qualquer incidência de tributação/encargos sociais.

Requer, por fim, que o recurso especial da PGFN não seja conhecido ou, alternativamente, seja negado provimento.

Ressalte-se ainda que em 06/07/2017 a Contribuinte peticionou (fls. 3.619/3.656) junto a este Conselho Administrativo pelo sobrestamento do feito, em rápida síntese, argumentando pela cautela jurídica em face de ação de recurso extraordinário no âmbito do Judiciário.

Encaminhado à Presidente do CARF para manifestação, esta devolveu o processo ao Conselheiro Relator para a continuidade do julgamento, fundamentada, entre outras, na informação (fl. 3.672) que segue:

Ocorre que, embora a lide administrativa tenha tratado de questões referentes ao cumprimento dos requisitos referidos na Lei nº 8.212/1991 para o gozo da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal pelo sujeito passivo, fato é que essa questão foi decidida pela instância julgadora a quo em desfavor da requerente e não houve a interposição de recurso especial a respeito do tema, isto é, smj, a decisão do Colegiado Ordinário, consubstanciada no Acórdão nº 2403-002.353 (3418/3438), tornou-se definitiva, não sendo objeto de

apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Grifos do original)

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos de admissibilidade, em vista dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões, também apresentadas tempestivamente.

Inferre a Contribuinte que o apelo não poderia ter seguimento, pois não se teria comprovado a divergência arguida. No seu entender, os paradigmas não se prestam a deflagrar divergência porque neles não houve a análise acerca da interpretação/aplicação da norma mais benéfica e os consequentes requisitos introduzidos pela Lei nº 12.513/2011 e, de modo diverso, o acórdão recorrido decidiu pela interpretação da norma mais benéfica. Argumenta que, em nenhum momento, restou demonstrado no apelo os pontos que se entendeu divergentes ou se examinou analiticamente os julgados, limitando-se a Recorrente a colacioná-los, em parte (somente a ementa), sem explicitar o porquê ou compará-lo ao acórdão que combate.

Aponta-se ainda em sede de contrarrazões que o Recurso Especial não haveria atendido o requisito previsto no § 9º do Regimento Interno do CARF, pois esse não teria sido instruído com as decisões que trouxe como paradigma ou mesmo com a cópia da publicação destas, limitando-se a colacionar apenas as ementas dos referidos julgados no bojo da peça recursal, de modo que não foi possível constatar se do inteiro teor desses acórdãos e dos votos que lhe acompanham.

Pois bem.

Pelo que se apresenta, o Sujeito Passivo parece confundir o que vem a ser matéria e tese. No caso, a matéria veiculada no Recurso Especial, cujo conhecimento está sendo questionado, é “**incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo pagas a empregados e dependentes relativos a cursos de nível superior e de especialização**”. Cumpre ressaltar, que a discussão a respeito de referida matéria abrange a legislação tributária a ela correlata, como um todo.

Dessarte, para que seja suscitada a divergência jurisprudencial, é suficiente a indicação de paradigma que adote interpretação diversa da que foi dada pelo acórdão recorrido. Ao revés do que entende a Contribuinte, ao se utilizar da expressão “lei tributária”, o art. 67 do Regimento Interno do CARF não se restringe a dispositivo a que se tenha feito referência expressa na decisão questionada e sim ao conjunto de normas que tratam do tema. Por óbvio, é perfeitamente possível, além de corriqueiro, que o dissenso jurisprudencial se instaure em razão da aplicação de disposições normativas diversas na solução de litígios envolvendo situações correlatas.

O fato de o relator da decisão recorrida fazer referência às alterações promovidas na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 12.513/2011 e considerar que tais alterações prestariam-se a esclarecer o conteúdo da norma e explicitar “a

não tributação de bolsas de estudos fornecidas a dependentes” não serve de argumento apto a obstar do conhecimento do apelo recursal. Muito pelo contrário, uma vez que, tanto a decisão recorrida quanto as paradigmáticas foram proferidas em face de lançamentos efetuados com base no mesmo arcabouço legal (alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 9.711/1998), a aplicação de normativos diversos com o fim de solucionar o litígio somente reforça a tese de que, diante de situações fáticas semelhantes, foram adotadas interpretações divergentes da legislação tributária.

Portanto, nesse aspecto, os acórdãos trazidos à colação são hábeis a demonstrar o dissídio.

Quanto ao argumento de que não teria sido demonstrado no Recurso Especial os pontos que se entendeu divergentes ou examinado analiticamente os julgados, entendo não assistir razão ao Sujeito Passivo.

De fato, o § 6º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256/2009, vigente à época da interposição do Recurso Especial, exige a demonstração analítica da divergência, com a indicação dos pontos dos paradigmas que estejam em desacordo com o acórdão recorrido. Isso busca evitar que o Recorrente limite-se a mencionar de forma genérica a matéria em relação à qual é suscitado o dissídio interpretativo, sem que se faça a necessária conexão entre o conteúdo das decisões (recorrida e paradigmáticas). É que a designação genérica da divergência arguida representaria dificuldade adicional ao exame de admissibilidade dessa espécie recursal e é isso que o dispositivo regimental intenta evitar.

Contudo, entendo que a Fazenda Nacional se desincumbiu desse ônus. Senão vejamos o que consta do Recurso Especial, na parte destinada a demonstração da divergência, relativamente ao primeiro paradigma:

Vislumbra-se a existência de divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão ora adotado como paradigma, cuja ementa se transcreve integralmente:

Acórdão nº 2302-01.177

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/07/2007

Ementa:

SALÁRIO INDIRETO. Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Negado. ” (Grifos do original)

Com efeito, em sentido diametralmente oposto à decisão recorrida, o acórdão paradigma expressamente consignou que os pagamentos efetuados para custeio de

ensino superior devem sim sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido vale a pena transcrever trecho do voto: (Grifou-se)

“A verba relativa ao ensino superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/1991, pois o que não integra o salário de contribuição é 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, que assim dispõe:”

Embora os trechos acima reproduzidos já demonstrem claramente o dissenso interpretativo, a Recorrente colacionou a ementa e trechos do segundo paradigma, evidenciando, mais uma vez, os pontos em relação aos quais houve decisões divergentes em relação a arcabouço fático semelhante. *In verbis*:

Acrescente-se, ainda, o acórdão paradigma nº 2402-01.446 que, além de abordar a necessidade de que as bolsas visem custear o ensino básico, dispõe acerca da necessidade de cumprimento das demais exigências legais para que os valores pagos a título de auxílio- educação possam ser excluídos da base de cálculo da contribuição, nestes termos: (Grifou-se)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/08/2006

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA
VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder

Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO - EDUCAÇÃO.

Constitui salário indireto, logo, base de cálculo das Contribuições previdenciárias, o auxílio educação custeado pelo empregador em benefício de seus empregados, em desacordo com o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ou em benefício de dependentes dos empregados.

Recurso voluntário provido em parte. ”

Mesmo restando clara a divergência arguida, a partir dos trechos já colacionados no recurso, e reproduzidos acima, a PGFN concluiu a demonstração do dissídio com a análise de excertos do voto condutor da segunda decisão trazida a cotejo:

O referido acórdão apregoa que as bolsas de estudo integram o salário de contribuição quando concedidas em desacordo com a legislação. Na hipótese do referido julgado, também se analisava a questão do alcance do benefício, nestes termos veja-se trechos do voto condutor do referido paradigma: (Grifou-se)

Acórdão 2402 - 01.446 “Conforme se verifica nos autos, a Recorrente não nega que concedeu auxílio-educação a seus empregados, mas sustenta que as despesas com tal benefício não integram o salário de contribuição, e cita o art. 28 da Lei nº 8.212/91 para reforçar seus argumentos.

Ocorre que, pela leitura do Relatório Fiscal (fls. 324), restou evidenciado de modo claro que a Recorrente não preencheu todas as condições previstas no art.

28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91. Veja - se, nesse sentido, o que foi afirmado pela fiscalização:

“ 1. Os valores pagos aos empregados não se referem a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996;

2. A empresa não disponibiliza a todos os seus empregados e dirigentes o pagamento de benefício relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais;

3. Além disso, os cursos de capacitação e qualificação profissionais verificados não são vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.” (grifos do original)

(...)

Portanto, não basta apenas alegar. A Recorrente deveria apresentar provas a fim de comprovar que o “ auxílio - educação ” foi disponibilizado a todos os empregados, bem como que o conteúdo dos cursos de especialização era vinculado às atividades desenvolvidas pelo contribuinte, o que não aconteceu.”

Em vista disso, não vejo como conferir razão ao Sujeito Passivo também quanto a esse ponto.

No que se refere ao argumento de que a peça recursal não teria sido instruída com as decisões que trouxe como paradigma ou mesmo com a cópia da publicação destas, limitando-se a colacionar apenas as ementas dos referidos julgados, talvez o Sujeito Passivo não tenha se atentado para a correta redação da disposição regimental suscitada, vigente quando da interposição do Recurso, a qual faz-se mister trazer à colação:

Art. 67. [...]

[...]

§ 7º 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.

[...]

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade. (Redação da pela Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009 – DOU de 31.08.2009) (Grifou-se)

Veja-se que o § 9º acima possibilitava que o Recurso Especial fosse apresentado apenas com reprodução integral das ementas, alternativamente à sua instrução “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”.

Como a exigência contida no referido § 9º foi efetivamente cumprida, não há como acolher as alegações trazidas nas contrarrazões a esse respeito.

Dito isso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

Primeiramente, a respeito das alegações do Sujeito passivo, de que detém a condição de entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, é preciso esclarecer que a análise aqui empreendida diz respeito exclusivamente à “incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo pagas a empregados e dependentes relativos a cursos de nível superior e de especialização”.

Ressalte-se ainda que estamos diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional, não cabendo mais qualquer discussão a respeito da isenção/imunidade da qual a Contribuinte diz ser detentora. Quisesse trazer essa discussão à Câmara Superior de Recursos Fiscais, deveria o Sujeito Passivo valer-se do meio adequado para tanto que é o Recurso Especial de Divergência, não tendo adotado essa providência a decisão a esse respeito tornou-se definitiva na esfera administrativa, não cabendo qualquer manifestação por este Colegiado acerca da matéria.

De mais a mais, depreende-se do Relatório Fiscal (fls. 54/60) que o lançamento diz respeito a contribuições previdenciárias a cargo do empregador e tem como fato gerador a concessão de salários indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas a empregados e dependentes, lançados por aferição indireta.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal:

1 - Não foi possível individualizar por competência os beneficiários (empregados e dependentes dos descontos concedidos);

2 - A Empresa não apresentou os critérios de concessão das Bolsas e, portanto não foi possível verificar:

2.1 - Se as Bolsas são acessíveis a todos os empregados e dirigentes;

2.2 - Se os respectivos cursos são de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela Empresa;

2.3 - Se os descontos concedidos substituem parcela salarial.

3 - Além disso, os descontos concedidos referem-se a cursos de nível superior e de especialização (MBA, pós graduação, etc), ou seja, não se trata de cursos de educação básica. (Grifou-se)

Entendeu o Colegiado *a quo* que, conquanto não se tenha comprovado a vinculação às atividades desenvolvidas pela empresa, “*educação de nível médio profissionalizante e educação superior, incluindo pós-graduação também são instrumentos de capacitação e qualificação profissionais*”. Considerou-se ainda que, relativamente ao acesso a todos os empregados e dirigentes da empresa, condição legal para usufruto da isenção, os acordos coletivos anexados à impugnação comprovaram o cumprimento da exigência. Do mesmo modo, não se viu restrição à educação fornecida a dependentes, inferindo-se que a alteração da regra isentiva pela Lei nº 12.513/2011 teria explicitado que o favor legal seria extensivo às bolsas de estudos fornecidas a dependentes.

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. Ainda de acordo com a Recorrente, as bolsas de estudo de nível superior e de especialização (MBA, pós graduação, etc) não estão contempladas pela isenção.

Para a Contribuinte, a Lei nº 12.513, de 2011, alterou a redação da alínea “t”, do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e a nova redação não estabeleceu nenhuma condicionante para a concessão da bolsa de estudo aos empregados, bem como a seus dependentes, nos termos que determinava a redação revogada, alinhando-se ao entendimento constante da Consolidação da Leis do Trabalho (CLT), o qual estabelece que as bolsas de estudo não têm natureza salarial. Conforme consta das contrarrazões, as Convenções Coletivas, por sua natureza normativa, reforçam o entendimento acerca da impossibilidade e, consequentemente, ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o montante referente às bolsas de estudo concedidas pelas instituições de ensino.

De se esclarecer, que a retroatividade da lei tributária, prevista no art. 106 do CTN, aplica-se tão-somente para os casos previstos naquele dispositivo, quais sejam:

- a) em qualquer caso, quando a lei seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- b) tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - quando deixe de defini-lo como infração;

- 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;
- quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto, não estamos diante de qualquer das hipóteses previstas no art. 106 do CTN e, portanto, não há que se falar de aplicação retroativa da lei tributária.

O exame das razões recursais passa, isso sim, pela análise do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 144. O 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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. (Grifou-se)

Veja-se que esse dispositivo (art. 144 CTN) é absolutamente claro no sentido de que o 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.

Assim, uma vez que o lançamento refere-se ao período compreendido entre 03/2004 e 03/2006, a análise da hipótese de isenção sobre os valores despendidos pela empresa a título de auxílio educação deve ser feita à luz da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998 e não da redação inserida na norma de custeio previdenciário pela Lei nº 12.513/2011, como entendeu o Colegiado *a quo*, posto que essa norma (Lei nº 12.513/2011) foi editada muito tempo após a ocorrência do fato impositivo.

Sobre o argumento do Sujeito Passivo de que a CLT, responsável por regular o contrato de trabalho, demonstra que a concessão de bolsa de estudo não se incorpora ao salário do trabalhador e que, por essa razão, não sofreria a incidência das contribuições previdenciárias, vê-se que, de fato, o art. 458 da norma trabalhista exclui do conceito de salário a utilidade concedida pelo empregador a título de educação, seja em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. Confira-se:

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.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos

percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82)

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

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

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

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – (VETADO) [Grifou-se]

Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos em relação a matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário. Tanto é assim que o próprio texto da norma trabalhista é taxativo no sentido de que a regra insculpida no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. 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.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve pautar-se no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da acepção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambrini Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a aceção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que tanto o texto constitucional quanto a decisão do STF, com repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte, reconhecem a autonomia do Direito Previdenciário e conduzem à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. Abaixo, trechos de citados artigos:

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.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

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 paga regularmente aos empregados empresa, estando inclusive prevista em Convenção Coletiva de Trabalho, 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 no 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.

Importa esclarecer que o fato de o benefício custeado pela empresa estar relacionado a curso de nível superior, a meu ver, não se apresenta como óbice ao reconhecimento da isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Aliás, esse é o entendimento que tem prevalecido, por unanimidade, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por outro lado, para que a contribuinte pudesse valer-se da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos demais critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, não houve a comprovação de que as bolsas oferecidas pela Contribuinte referiam-se a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, consoante exigido na norma isentiva.

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 da norma de regência.

No que se refere às bolsas ofertadas aos filhos dos empregados o descumprimento dos disposto na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 é ainda mais evidente. O dispositivo, na redação vigente à época dos fatos geradores, fazia referência 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”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “t”) não faz sequer menção a plano educacional ofertado a filhos, mas tão-somente a empregados e dirigentes, não havendo como estender o favor legal a hipóteses que não estejam expressamente prevista em lei, visto que, neste ponto, estar-se-ia, do mesmo modo, infringindo o art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre isenção.

No que respeita as convenções coletivas de trabalho, embora não se desconheça o seu caráter normativo, essas não têm o condão de excluir a incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores, a menos que exista previsão legal nesse sentido. A esse respeito, o art. 176 do CTN estabelece:

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

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (Grifou-se)

A respeito desse assunto, vale transcrever doutrina de Hugo de Brito Machado:

“As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública”. (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997. p 100)

Dessarte, o fato de o benefício está previsto em Convenção Coletiva de Trabalho não exime o Sujeito Passivo da incumbência de recolher as contribuições previdenciárias decorrentes de sua concessão, quando constatado que restaram descumpridas as regras necessárias ao reconhecimento da isenção.

Conclusão

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho