ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.725273/2011-28

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

Processo nº	15504.725273/2011-28
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-007.435 – 2ª Turma**
Sessão de	12 de dezembro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMPLETA ENGENHARIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CONDIÇÃO. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

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.

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

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)
Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 541/544, contra o acórdão nº 2803-003.216, proferido na sessão do dia 14 de abril de 2014, que restou assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2009*
>
> *PAGAMENTO ESCOLA. VERBA SEM INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EM PERÍODO ANTERIOR A ENTRADA EM VIGOR DA NORMA INSTITUIDORA.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte.*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para:*
>
> *I excluir os levantamentos PE1 Pagamento Escola e PE2 Pagamento Escola do DEBCAD 37.353.2610.*
>
> *II aplicar a multa de mora do artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação anterior a MP 449/2009, ao período de 01/2006 a 11/2008, no DEBCAD 37.353.2598, limitada a setenta e cinco por cento, caso ultrapasse esse patamar, nos termos do artigo 35A, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Lara dos Santos que votou pela procedência do lançamento e Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa.*

Como bem relatado pela Câmara *a quo*:

> *O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF encerra o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD 37.353.2598, que objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias, decorrentes da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da recorrente da categoria de empregados e dos trabalhadores da categoria de contribuintes individuais – relativamente a parte patronal. Constitui, também, o presente – PAF o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD 37.353.2601, que objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias, decorrente das retenções sobre o valor bruto de notas fiscais ou faturas de prestadoras de serviços, por fim, ainda constitui estes*

> *autos o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD 37.353.2610, que objetiva o lançamento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos – terceiros, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC, de fls. 62 a 70, com período de apuração de 05/2005 a 12/2007, conforme Termo e Início de Ação Fiscal TIAF, de fls. 110 e 111.*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial, e-fls. 541/544, requerendo a reforma do acórdão, ora recorrido, para que se reconheça a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de bolsa de estudo. Foi utilizado como paradigma o acórdão nº 205-00176, cuja ementa transcrevo:

> *Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração . 01/09/1998 a 30/04/2003*
>
> *Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO — PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO É EX LEGE — MPF. POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO. - PRAZO DECADENCIAL. 10 ANOS. PREVISÃO EXPRESSA NA LEI 8.212. — ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA — BOLSA DE ESTUDO. CURSO SUPERIOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. — CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. COMPATIBILIDADE. — GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. AUTO ENQUADRAMENTO.- MULTA MORATÓRIA NÃO POSSUI NATUREZA CONFISCATORIA.*
>
> *O prazo para apresentação da impugnação é ex lege, sendo peremptório não pode ser alterado pela autoridade. O Mandado de Procedimento Fiscal — MPF pode ser prorrogado mesmo após o vencimento, conforme expressamente previsto no Decreto n° 3.969. O prazo decadencial está previsto na legislação previdenciária, estando compatível com o ordenamento jurídico vigente.*
>
> *A análise de inconstitucionalidade não pode ser efetuada na esfera administrativa, que tem que cumprir a lei, haja vista a presunção de compatibilidade com o ordenamento jurídico vigente. O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.*
>
> *As contribuições destinadas aos Terceiros possuem natureza tributária, estando perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente. A responsabilidade pelo enquadramento no grau de risco é da empresa, cabe à fiscalização cobrar as contribuições devidas*

> *O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.*
>
> *RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.*
>
> *Recurso negado.*

Conforme despacho de e-fls. 604/606, o Recurso Especial foi admitido no seguintes termos:

> *O cotejo levado a cabo pela Recorrente permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se que a isenção referente a verbas educacionais se aplica de forma ampla, no paradigma entendeu-se por uma interpretação restritiva, inclusive afastando cursos de nível superior.*
>
> *Do exposto, verifica-se que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, razão pela qual é de se* ***DAR SEGUIMENTO*** *ao pedido do recorrente****.***
>
> Intimado, conforme AR de e-fls. 609, o contribuinte não se manifestou.
>
> É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

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

A matéria em discussão é a incidência ou não de contribuições previdenciária sobre o pagamento de auxílio educação de nível superior.

De acordo com a Fiscalização, as contribuições lançadas no presente processo incidiram sobre:

> *(...)*
>
> *pagamento escola – levantamentos PE1 e PE2 - pagamento de curso universitário para o empregado Reinan Pereira, no período de 01/2008 a 12/2008, extraído da conta 3.2.001.01.0014. Citado pagamento está em desconformidade com a Lei 8.212/1991, artigo 28, § 9º, inciso XIX;*

A Câmara *a quo* apresentou o seguinte fundamento:

> *Da conjugação das normas acima tenho que o artigo 28, §9º, "t", da lei 8.212/91 não foi revogado pela Lei 10.243/2001, pois*

> *esta lei não contém cláusula expressa de revogação como pede o artigo 9º,* caput*, da LC 95/98, na redação da LC 107/2001. Além disso, a lei previdenciária é especial na matéria que rege.*
>
> *Todavia, o conceito de salário lhe é anterior e fixado em outra norma – CLT, que, também, é especial em sua área de influência, sendo que a lei previdenciária não pode alterar os institutos fixados na primeira, ante a vedação transcrita e supramencionada.*
>
> *Assim sendo, a educação fornecida pelo empregador não pode ser considerada salário e base de cálculo da contribuição, pois estaria violando o conceito de salário.*

A Fazenda Nacional, como argumento para reforma do acórdão, utiliza a fundamentação do acórdão paradigma, conforme transcrito abaixo:

> *A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:*
>
> *Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que*
>
> *disponha sobre:*
>
> *I- suspensão ou exclusão do crédito tributário; Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.*
>
> *Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado. (...)'*
>
> ***Conforme se verifica a divergência reside no alcance da isenção relativa ao pagamento das 'bolsas' destinadas aos empregados.***
>
> ***No ver do r. acórdão desafiado, a isenção abarca tanto a educação básica e profissionalizante, stricto sensu, quanto a superior, seja de graduação ou pós-graduação. De outra banda, o r. paradigma sustenta que se tratando de isenção cabe acolher somente a interpretação restritiva.***
>
> ***Devendo, assim, excluir da isenção as 'bolsas' de nível universitário.***
>
> ***Decerto que a melhor exegese é aquela abraçada pelo r.paradigma, haja vista atende ao princípio da legalidade estrita que sustenta o Direito Tributário pátrio.*** (GRIFAMOS)

Sobre o tema, já me manifestei no acórdão nº 9202-005.574, referente ao processo nº 10680.726916/2011-04, julgado na sessão do dia 28 de junho de 2017, cuja fundamentação transcrevo abaixo:

> *Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos empregados, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.*
>
> *Utilizarei para fundamentação excerto clarividente da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no processo n.º 15582.000114/2007-16:*
>
> *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. <u>É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o</u>*

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.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento 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. Destacamos que conforme consta do Relatório Fiscal, no caso concreto, foram apenas 07 (sete) empregados que se utilizaram dos descontos correspondentes às bolsas ofertadas e essas possuíam variados períodos de duração.

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo, técnico e cultural, que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da

instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Por força do art. 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.

Assim, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões suscitadas pela i. Relatora, afora no que se refere ao conhecimento, entendo que as normas que regem as matérias objeto de divergência conduzem a conclusões diversas daquelas esposadas no voto vencido.

A questão em discussão cinge-se à incidência ou não contribuições previdenciárias sobre importâncias vertidas pela contribuinte a título de bolsa de estudos. De acordo com o Relatório Fiscal, trata-se de benefício não registrado em folha de pagamento, pago exclusivamente ao empregado Reinan Pereira e, portanto, em desacordo com as normas previdenciárias.

A decisão recorrida, por seu turno, acolheu os argumentos insertos no Recurso Voluntário, reconhecendo, com base no inciso II do § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que "*a educação fornecida pelo empregador não pode ser considerada salário e base de cálculo da contribuição, pois estaria violando o conceito de salário*".

De início, convém reconhecer que o art. 458 da CLT, de fato, exclui do conceito de salário a utilidade concedida pelo empregador a título de educação, seja em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros. Vejamos o teor do dispositivo:

> *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.*
>
> *§ 1º Os valôres 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*,

diferentemente do que entende o Colegiado *a quo*, como estamos diante de matéria de índole 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 descrita no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

A base de cálculo das contribuições previdenciária é o denominado salário-de-contribuição. Nos termos do art. 28 da Lei n° 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

> *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 o salário-de-contribuição 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. 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 da bolsa de estudos concedida pela recorrente, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito, visto que a própria recorrente deixou de tratar desse requisito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago mês a mês, resta nítido seu caráter eventual. Com relação à retribuitividade, tem-se vantagem oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole retributiva, pois o que motiva sua concessão é justamente o fato de o beneficiário prestar serviço à empresa.

De outra parte, a bolsa de estudos aqui referida ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, 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, o qual, 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 do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea "t" do referido § 9º dispunha:

> *Art. 28. [...]*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> *[...]*

> *t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrange:

- planos educacionais que visem 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 pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e

- deve ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Sem entrar em maiores detalhes sobre os demais aspectos relacionados à bolsa de estudos paga ao funcionário Reinan Pereira, fato é que ele é o único empregado para quem a empresa atribui tal benefício no período objeto de lançamento. Assim o sendo, não há sequer como qualificar essa verba como plano educacional.

Além do que, ainda que se pudesse considerar a bolsa de estudo ora referida como "plano educacional", consoante previsto na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1990, para se valer da isenção, o sujeito passivo deveria estender o benefício a todos os seus empregados e dirigente.

Não se pode olvidar ainda 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.

Assim, não se pode considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante de flagrante desrespeito da norma cogente, como é o caso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial.

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho