



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16004.000523/2007-31
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-008.094 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO SUPERIOR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Inexiste previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados e dirigentes vinculados a empresa na legislação vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), 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 Cardoso- Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa

Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2803-001.398, proferido pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, em 12 de março de 2012, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 280:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/12/2006

SALÁRIO INDIRETO. INEXISTÊNCIA. BOLSA DE ESTUDO. EMPREGADOS E DEPENDENTES. BENEFÍCIO SOCIAL. PRESTÍGIO À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. ERRADICAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL. PROVIMENTO DO BENEFÍCIO SOCIAL EDUCAÇÃO. EDUCAÇÃO E PROTEÇÃO À FAMÍLIA DEVER DO ESTADO. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO À RUBRICA BOLSA DE ESTUDO. INOCORRÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CRÉDITO IMPROCEDENTE.

Recurso Voluntário Provido

No que se refere ao recurso especial, fls. 314 a 330, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 310 a 312, para rediscutir a matéria relativa à incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre as bolsas de estudos fornecidas aos dependentes dos empregados.

Em seu recurso, aduz a Fazenda Nacional, em síntese, que:

- a) O pagamento de bolsas a dependentes dos empregados não se enquadra na exceção prevista na alínea “t” do art. 28, § 9, da Lei 8.212/91;
- b) Não se vislumbra como enquadrar⁴ as verbas pagas na exceção legal, que diz respeito a bolsas oferecidas aos próprios empregados e não a seus dependentes;
- c) Uma vez que nas hipóteses de isenção a interpretação deve ser literal, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, não há como emprestar ao dispositivo uma exegese mais elástica em favor do Contribuinte.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese: a impossibilidade de conhecimento do recurso especial, bem como a manutenção da decisão recorrida, considerando a natureza indenizatória das bolsas oferecidas, e, portanto, a não incidência das contribuições previdenciárias.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

1. Do conhecimento

Alega a Contribuinte, em sede de contrarrazões, que os entendimentos esposados nos acórdãos paradigmas apontados pela Recorrente se encontram ultrapassados, em razão do posicionamento dominante no Conselho acerca da não incidência das contribuições sociais sobre a rubrica em análise (bolsa estudos a dependentes dos segurados).

Não obstante os argumentos dispostos pela Recorrida, cabe salientar que a matéria não se encontra pacificada no âmbito desse Conselho, sendo inclusive objeto de inúmeras discussões.

Portanto, não assiste razão à Contribuinte, pois inexistente óbice ao conhecimento do recurso no presente caso concreto, motivo pelo qual conheço do recurso especial, nos termos do Despacho de Admissibilidade.

2. Do mérito

Conforme consta do relato da fiscalização, a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD refere-se às contribuições não recolhidas da empresa pela empresa no período. O crédito apurado destina-se:

1.1- CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADOS - previstas no artigo 20 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

1.2.- CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA -sobre os salários de contribuição dos segurados empregados prevista no inciso I do artigo 22.-Lei 8 212/91. Sobre os salários-de-contribuição apurados, aplicamos a alíquota de 20% para todo período.

1.3 - CONTRIBUIÇÕES DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - destinadas ao financiamento do benefício concedido, em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa - previstas no inciso II, alínea "a" do artigo 22.- Lei 8 212/91. Sobre os salários-de-contribuição apurados, aplicamos a alíquota de 1%, face ao enquadramento da atividade preponderante no grau de risco considerado.

1.4 - CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS — destinadas a outras entidades e fundos. Sobre os salários-de-contribuição apurados, aplicamos a alíquota de 4,5%, devidas a Terceiros, neste caso, Salário-Educação (2,5%), INCRA (0,2%), SESC (1,5%) e SEBRAE (0,3%).

Com o provimento do recurso voluntário, na Turma Ordinária, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que foi admitido para a rediscussão relativa à **incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre as bolsas de estudos fornecidas aos dependentes dos empregados.**

A recorrente sustenta, em síntese, a impossibilidade de aplicação da exceção prevista na alínea “t” do § 9 do art. 28 da Lei 8.212/91 ao caso concreto, uma vez que a sua interpretação deve ser literal, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, não havendo como emprestar ao dispositivo uma exegese mais elástica em favor do Contribuinte.

Por outro lado, a Contribuinte pugna pela manutenção da decisão recorrida, tendo em vista a não incidência das contribuições previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória.

Tendo em vista a convergência do meu entendimento com o esposado pela Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, em situação fática similar, no Acórdão n.º 9202-006.502, em 26 de fevereiro de 2018, de sua relatoria, utilizo-me dos fundamentos adotados naquela ocasião, conforme passo a expor:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos 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.**

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 seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "**onerosidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

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

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo 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. 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.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

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

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

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

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

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se

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

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

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

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

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

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

Nessa linha:

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

(...)

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

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

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

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a

remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-008.094 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16004.000523/2007-31

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

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

Depreende-se do Relatório Fiscal que o lançamento diz respeito a contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários que têm como fato gerador a concessão de salários indiretos, correspondentes a bolsas de estudos concedidas a dependentes dos empregados a serviço da empresa.

Entendeu o Colegiado *a quo* que as bolsas de estudo, sejam elas destinadas aos empregados ou aos dependentes deste, não possuem natureza salarial e por isso, não haveria que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título.

A Fazenda Nacional, por seu turno, defende que embora o legislador ordinário tenha excluído expressamente os valores relativos a planos educacionais da base de cálculo das contribuições, 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 dessas exações. Acrescenta que a isenção prevista na Lei de Custeio não alcança as bolsas de estudo fornecidas a dependentes dos segurados da Previdência Social.

Primeiramente, cumpre ressaltar que a tributação pelas contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei nº 8.212/1991. Em virtude disso, não vejo como recorrer ao art. 458 da CLT, a pretexto de que a norma trabalhista tivesse o condão de irradiar efeitos com relação às contribuições previdenciárias, a despeito do que dispõe a lei que trata especificamente da matéria.

Importa ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entendeu a i Relatora, 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 inculpada no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a CLT, 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 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 se pautar 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 Zambitte 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 acepção 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, são no sentido de que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo 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.

[...]

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. Depreende-se das disposições legais e constitucionais acima que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, tendo a vantagem sido atribuída regularmente aos empregados da empresa em benefícios de seus dependentes, resta nítido seu caráter habitual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de os beneficiários prestarem serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam natureza nitidamente remuneratória, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na assim dispunha:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

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

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

- planos educacionais que visassem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Desse modo, para que a contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo objeto da autuação foram ofertadas a dependentes dos empregados do Sujeito Passivo e a norma isentiva, na redação vigente à época dos fatos geradores, não contemplava a isenção para esse tipo de benefício.

Não se pode olvidar que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, de flagrante desrespeito à norma de regência.

Quisesse o legislador estender a isenção a planos educacionais destinados a dependentes de segurados empregados, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até estendeu a isenção de contribuições previdenciárias e terceiros tanto a plano educacional quanto bolsa que vise à educação básica de dependentes de empregados. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo, em virtude ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento ora examinado. É que o art. 144 do CTN preconiza que *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho