



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

Processo n° 16682.720808/2011-86
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.969 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOLUTO II PARTICIPACOES S/A -

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. INCIDÊNCIA
Quando paga parcela de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com os requisitos da Lei 101.101/2000, ocorre a incidência da contribuição previdenciária.

BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓS GRADUAÇÃO

Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação), podem ser considerados como Curso de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea "t", § 9º, artigo 28, da Lei 8.212/91 desde que não exista nenhum outro descumprimento legal imputado pela autoridade fiscal.

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 parcial, para restabelecer a tributação do pagamento de Lucros e Resultados - PLR, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Heitor de Souza Lima Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento integral. Originalmente, nos termos do art. 60 do Anexo II, RICARF, os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2403-002.734, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se processo administrativo referente a contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos do art. 22, I e II e § 1º da Lei 8.212/91, à Terceiros (FNDE e INCRA), nos termos do art. 3º da Lei 11.457/07, incidentes tais exações sobre:

AI 37.321.665-3 e 37.321.666-1 - custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 20/12/1996; - pagamento de PLR em desacordo com a Lei 10.101/00. Uma parte (5% do resultado) era distribuída de forma discricionária pela diretoria da empresa; - valores em contabilidade, fora de FP e fora da GFIP; - valores declarados em GFIP com alíquota para GILRAT de 1% (cobrada a diferença de 1%); - indenização adicional paga a empregado dispensado sem justa causa.

O autuado apresentou impugnação às fls. 243/268. Houve desistência expressa de contencioso em relação aos seguintes fatos geradores: - valores em contabilidade, fora de FP e fora da GFIP - valores declarados em GFIP com alíquota para GILRAT de 1 % (cobrada a diferença de 1%). E, acompanhando a desistência retro, efetivou o contribuinte os recolhimentos que constam nas guias de fls. 329/333, apropriadas conforme telas de fls. 421/422.

A 13ª Turma DRJ/RJI, às fls. 471/486, deu parcial provimento à impugnação.

O Contribuinte interpôs **recurso voluntário**, às fls. 508/535, questionando, em síntese: PLR – os pagamentos realizados pela Recorrente estão plenamente alinhavados com a finalidade do instituto da Participação nos Lucros ou Resultados; o próprio Acórdão ora recorrido reconhece, expressamente, a regularidade do Plano de Participação de nos Lucros e Resultados da Recorrente, verbis: o "*Nesse contexto, resta evidenciado que apenas os pagamentos afetos à parcela relativa a 20% do resultado estão ao abrigo da lei 10.101/00. Em relação aos 5% discricionários, os mesmos foram efetuados ao arrepio da Lei*"; presença de regras claras e objetivas; bolsa de estudos - não possui natureza remuneratória (retributiva).

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 559/576, DEU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCIDÊNCIA
Quando paga parcela de Participação nos Lucros ou Resultados em acordo com a Lei 101.101/2000, não ocorre a incidência da contribuição previdenciária.

BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓSGRADUAÇÃO

Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da Lei 8.212/91 visto que a Lei 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional integrasse aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.

Recurso Voluntário Provido.

Às fls. 578/592, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 1. **Incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsas de estudo em cursos de graduação e pós-graduação.** O acórdão recorrido entendeu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre as bolsas de estudo de ensino superior concedidas. Contudo, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea “t” – concluíram de maneira inteiramente diversa. Entenderam os paradigmas que a verba paga a título de bolsa de estudo em cursos de nível superior, possuem natureza remuneratória e como tal sujeitam-se à incidência tributária. Para os paradigmas, deve ser incluído, como salário de contribuição, o benefício proveniente do curso de nível superior por **não consistir em educação básica, nem curso de qualificação profissional** como prevê a lei. Assim, merece consideração o disposto no art. 111, inciso I, do CTN, no sentido de aplicar interpretação literal ao caso. 2. **Participação nos Lucros e Resultados – Discricionariedade no pagamento das verbas.** O ponto de controvérsia repousa na possibilidade de pagamento da participação nos lucros e resultados (PLR) de forma discricionária, a critério da diretoria. Nesta hipótese, o acórdão recorrido entende que o pagamento se caracteriza como participação nos lucros e resultados, nos termos do art. 2º, § 1º da Lei nº 10.101/2000. Diversamente, o paradigma deixa claro o entendimento de que a discricionariedade no pagamento das verbas, **sem o amparo de critérios objetivos**, implica em afronta ao disposto na Lei nº 10.101/2000, por descumprimento das exigências nela estabelecidas para a devida e legítima configuração da participação nos lucros e resultados.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, às fls. 658/664, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, DEU SEGUIMENTO ao recurso em relação às divergências arguidas, em relação as seguintes matérias: **bolsas de estudo de graduação e pós-graduação e participação nos lucros e resultados – PLR - regras claras e objetivas.**

Intimado à fl. 676, às fls. 679/707, o Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, preliminarmente, o não preenchimento dos requisitos para admissibilidade do

recurso especial face a não identidade das premissas fáticas entre os acórdãos recorrido e paradigma. No mérito, manteve a linha de argumentação do acórdão recorrido.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora.

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

Trata-se processo administrativo referente a contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos do art. 22, I e II e § 1º da Lei 8.212/91, à Terceiros (FNDE e INCRA), nos termos do art. 3º da Lei 11.457/07, incidentes tais exações sobre: **AI 37.321.665-3 e 37.321.666-1** - custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 20/12/1996; - pagamento de PLR em desacordo com a Lei 10.101/00. Uma parte (5% do resultado) era distribuída de forma discricionária pela diretoria da empresa; - valores em contabilidade, fora de FP e fora da GFIP; - valores declarados em GFIP com alíquota para GILRAT de 1% (cobrada a diferença de 1%); - indenização adicional paga a empregado dispensado sem justa causa.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsas de estudo em cursos de graduação e pós-graduação e à participação nos Lucros e Resultados - Discricionariiedade no pagamento das verbas - regras claras e objetivas.**

a) Valores pagos a título de auxílio-educação (bolsa de estudo ensino superior);

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

O acórdão recorrido orienta a questão considerando que valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.

Independentemente desta argumentação esposada no voto da conselheiro relator do recorrido, a qual aproveita nova redação da Lei alterada apenas em 2008 com a nova redação dada pela L. 11.741 e que poderia ser considerada norma favorável e razão de legiferar do legislador que representa a vontade do Estado, registro o mesmo encaminhamento com a inclusão de outros argumentos.

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

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

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

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

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país - pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados - estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante 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 "oneriosidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

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

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

Por força do art. Art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea *a* da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

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

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

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

...

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

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

...

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

...

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

...

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

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

18.03.2002).

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

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

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, 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.”

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

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe os critérios para a concessão de bolsas de estudo, bem como suas alterações legais, mas considerando o

princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

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

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas ao empregados, mesmo em se tratando de ensino superior.

b) PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho.**” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as

alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro.**

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários,

pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, **optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.**

Assim, **“ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho**, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

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. (grifei).*

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em*

uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III – LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de

PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Lei 10.101/2000

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- I - Comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- II - Convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive **mecanismos de aferição** das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, **periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo**, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- I - Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- II - Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

- I - A pessoa física;
- II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

- I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação
- II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

O caso dos autos discute o possível descumprimento de uma destas formalidades, qual seja **Discricionariedade no pagamento das verbas - regras claras e objetivas.**

A Fazenda Nacional pede que seja mantida a tributação sobre parte da PLR distribuída pelo sujeito passivo, esta parte se refere ao pagamento do importe de 5% mencionados no acordo como de ordem discricionária, o que no entendimento dela denota falta de critério e sendo assim é de se tributar por falta de atendimento ao requisito das regras claras e objetivas.

O Relatório Fiscal também entende que não houve critério nesta distribuição, conforme abaixo:

verifica-se que os valores distribuídos a título de 5% não seguem nenhum critério. Por exemplo, um funcionário da faixa 4, que recebeu de PLR R\$165.846,00, cuja a média da nota de avaliação foi 8,04, recebeu a título de 5% R\$15.000,00. Um outro funcionário, na mesma faixa 4, que recebeu de PLR R\$119.935,00, cuja a média da nota de avaliação foi 5,81, recebeu a título de 5% R\$25.000,00. Além disso, podemos comparar esses dois pagamentos com um terceiro funcionário, da faixa 3, que recebeu de PLR R\$45.833,00, cuja a média da nota de avaliação foi 8,27, e recebeu a título de 5% R\$75.000,00. Verifica-se que o 5% é totalmente discricionário, fazendo inclusive com que empregados de faixa inferior, recebam mais do que os de faixa superior, mesmo com avaliação similar, a título de 5%, o que vai contra a própria delimitação por faixas imposta no acordo de PLR.

Observando o acórdão recorrido, vejo que o redator designado para redigir o voto vencedor, Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, o fez com muito zelo e clareza, de modo que aproveito aqui as suas razões de decidir.

Como se observa, o lançamento incidiu unicamente sobre a parte relativa aos 5% discricionários, por entender que esta parcela não estaria harmônica com a previsão da lei 10.101/00.

Cumprindo registrar que a previsão do pagamento dos 5% a título discricionário, a critério da diretoria fora pactuado no Acordo, observo que o mencionado acordo o foi mediante pacto assinado por representantes dos empregados eleitos em assembléia denominados Representantes do Empregados, pelo Sindicato dos Empregados Bancários do

Município do Rio de Janeiro e pela Recorrente, os quais definiram a implementação do contido no item 2 do documento em apreço:

"ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS RESULTADOS A Comissão de Negociação, de que trata o inciso I, art. 2o, da Lei nº 10.101/2000, integrada por representantes do Banco Prosper S.A., daqui em diante denominado Banco, por representantes dos empregados, eleitos em assembleia, daqui em diante denominados Representantes do Empregados, e o Sindicato dos Empregados Bancários do Município do Rio de Janeiro, por seu representante, j ajusta o presente acordo para participação dos empregados nos resultados do Grupo Prosper.

16 il. Plano de Participação nos Resultados O Plano de Participações nos Resultados, daqui em diante denominado PPR ou Plano, dependerá do resultado global do Grupo Prosper, sendo apurado e distribuído de acordo com o previsto neste instrumento.

2. Montante a ser partilhado O montante a ser partilhado corresponde a no máximo 25% do Resultado! do Grupo Prosper, sendo que 20% dentro das notas de avaliação de desempenho e 5% discricionário a critério da Diretoria a partir da faixa 3 a ser distribuído no fechamento do ano. (...)"

A Lei de regência do PLR, nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, ao definir os procedimentos pelas partes ressaltou que **os exemplos não seriam taxativos e deixou claro no § 1o , II, parte final, do art. 2o , que os critérios e condições ali indicados não necessariamente esgotaria os modelos.** Relevante notar que a negociação deu-se à luz do previsto no inciso I da sobredita Lei conforme o ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS RESULTADOS exibido alhures:

Relevante notar, portanto, que a alegação de **falta de regras claras e objetivas**, não prospera, pois o critério foi definido, e foi estabelecido no próprio acordo de participação nos lucros.

De tudo que foi exposto, tendo o acordo observado as exigências legais, considerando que os partícipes têm legitimidade e idoneidade para acordar, entendo que as regras assim estabelecidas restaram claras para os pactuantes. Entendo também que ainda que se faça juízo de que não as regras não se apresentem justas, o juízo de valor que se faça e eivado de subjetivismo por isso descabe tutela de terceiros salvo expressa ilegalidade que deva ser denunciada de ofício.

Tenho convicção que se as partes legalmente estabelecidas chegarem a um acordo, seus termos serão impositivos a terceiros, quando a própria regra delimita que era cabível a eles a negociação em assembléia.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento, entendendo que devia ser mantido o acórdão na sua integralidade. Sendo mantido o acórdão recorrido no tocante a exclusão do valores pagos a título de Bolsa Auxílio Educação e PLR da tributação lançado no auto de infração.

Tendo havido, contudo, uma divisão nos entendimentos deste colegiado, sendo apresentadas três teses para solução da questão, foi necessário aplicar a regra de desempate prevista no Regimento Interno do Carf.

Por força do art. 60 do Regimento Interno, em segunda votação do colegiado para desempate, não tendo sido minha opção de negar provimento integral (voto relatado) a mais votada, me filiei ao voto de provimento parcial trazido pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que é a opção mais próxima ao meu posicionamento.

Sendo assim, a decisão por maioria, advinda da aplicação do regimento acompanhou a divergência oferecida pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, da seguinte forma:

- Quanto ao Auxílio Educação, nas palavras da declaração de voto da Conselheira "como a única imputação, por parte da autoridade fiscal, para não aplicação da exclusão prevista no art. 28, §9º, "t" à concessão de bolsas de nível superior no presente lançamento foi tratar-se de nível superior, não posso chancelar seu procedimento, já que não fez qualquer referência ao descumprimento da exigência "não extensível a totalidade de empregados", que no meu entender, encontrava-se perfeitamente vigente à época dos fatos geradores. Mantido acórdão recorrido.
- Quanto as verbas pagas a título de PLR, por descumprimento da exigência regras claras e objetivas, questões de ordem discricionárias, como as regras estabelecidas no caso concreto não respeitam as regras previstas na Lei 10.101/2000, por não restarem claras para os pactuantes. Reformado acórdão recorrido.

Diante disso, deve **ser reformado em parte o acórdão recorrido**.

E sendo assim, me filiando ao voto da maioria voto pelo conhecimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes para divergir quanto a fundamentação trazida em seu voto para manter o acórdão recorrido quanto a exclusão da tributação sobre Bolsas de estudo em nível superior.

CONCESSÃO DE BOLSA AOS ESTUDO NÍVEL SUPERIOR AOS EMPREGADOS

Quanto a concessão de bolsa de estudos nível superior aos empregados, na forma como concedida e descrita no relatório fiscal da infração, fls. 6/22, - e-fls. 6-34, constituírem salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente (PGFN).

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, 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, nestas palavras:

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; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n° 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 n° 9.711, de 20/11/98)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esclarecido, a legislação pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria,

tanto em relação a parte de custeio - Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios - Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, assim como trazido pela ilustre relatora, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária que restringe a sua exclusão do conceito de salário de contribuição.

O citado art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho - CLT, realmente assim encontra-se disposto:

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

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

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

[...]

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º da lei 8212/90, quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente à lei 8212/91, o que autorizaria sua aplicação para definição da exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão não lhes assiste, pelos argumentos abaixo expostos:

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

2º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excluídos da base de cálculo de contribuições

previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas. Quisesse o legislador nesse momento que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excluídas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

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

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

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

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

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

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o

físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado."

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

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

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las.

As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

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

Também não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, que muitas vezes não poderiam ter acesso com o simples salário pago pela instituição.

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

Enfrentadas as questões pertinentes a qual legislação e, por conseguinte, exigências legais devem ser atendidas para que a bolsa de estudos esteja excluída do conceito de salário de contribuição, vale ressaltar que corroboro em parte com o VOTO DA RELATORA, especificamente sobre a possibilidade de considerar a concessão de bolsa de estudos de nível superior, ou mesmo em nível de pós graduação como incluídos na previsão legal esculpida no art. 28, §9º, "t". senão vejamos novamente o texto legal:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise 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 20/11/98)

Ao meu entender, quando o legislador descreve: "***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***", acabou por abrir a possibilidade de interpretar que os curso de graduação e pós-graduação, **quando considerados como forma de capacitação profissional, ou seja, desde que vinculados as atividade da empresa**, podem estar abrangidos na regra de exclusão prevista na lei.

Note-se que embora a fiscalização tenha descrito em seu relatório fiscal as exigências legais, focou a atribuição de caráter salarial apenas no fato de interpretar que o legislador não abarcou cursos de nível superior dentro da exigência legal. Vejamos o trecho que traduz tal conclusão:

- 16.1 **Valores em FP, a título de Auxílio Capacitação, e fora da GFIP** – Em ação fiscal, a empresa apresentou folha de pagamento digital em formato MANAD, com recibo gerado pelo SVA. Constatou-se na FP o pagamento das rubricas “25 – AUXÍLIO BOLSA ESTUDO” e “56 – DIF AUX.BOLSA GRADUAÇÃO”, as quais não foram consideradas como base de cálculo para Previdência Social. O valor que a empresa despense na educação de seus funcionários é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Para que esse benefício não integre o salário-de-contribuição, é necessária a observação dos seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação. De acordo com a alínea "t", § 9º, art. 28 da lei nº 8.212/91, conclui-se que o custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 20/12/1996 (DOU de 23/12/1996), integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212/91. Portanto, para efeitos dessa auditoria, os valores relativos a pagamentos para educação superior (graduação e pós-graduação) foram considerados como base de cálculo para Previdência Social e apurados com a aplicação das alíquotas listadas no item 27. A empresa foi instada, no TIF Nº 2, e posteriormente, de forma complementar, nos TIF de Nº 5 e 6, a apresentar documentação oficial das instituições de ensino relacionadas ao pagamento destas rubricas, que comprovassem o nome do curso, a instituição de ensino e o período cursado. Em anexo encontram-se a documentação fornecida pela empresa, em sua resposta ao TIF Nº 2, data de 31/05/2011, que comprova a inscrição em cursos de nível superior. Não houve documentação complementar fornecida pela empresa em resposta aos TIF de Nº 5 e 6. Para os segurados os quais não foi apresentada pela empresa nenhuma documentação, ou apresentada documentação inconclusiva, os pagamentos foram considerados como sendo feitos para curso superior. Tabela “**Valores Pagos Auxílio Graduação**” em anexo contém os valores pagos, por competência e segurado. Quadro abaixo consolida esses valores:

Dessa forma, como a única imputação, por parte da autoridade fiscal, para não aplicação da exclusão prevista no art. 28, §9º, "t" à concessão de bolsas de nível superior no presente lançamento foi tratar-se de nível superior, não posso chancelar seu procedimento, já que não fez qualquer referência ao descumprimento da exigência "não extensível a totalidade

Processo nº 16682.720808/2011-86
Acórdão n.º **9202-005.969**

CSRF-T2
Fl. 20

de empregados", que no meu entender, encontrava-se perfeitamente vigente à época dos fatos geradores.

Conclusão

Pelo exposto, voto por acompanhar o voto da relatora quanto a NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto ao reestabelecimento do lançamento em relação às BOLSAS de ESTUDO .

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.