



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17883.000286/2010-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.045 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOBEU ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA E DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.

Diante da divergência na interpretação da lei tributária e similitude entre acórdão recorrido e paradigmas, é conhecido o recurso especial.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a não incidência de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de auxílio educação não extensivos a todos os empregados e dirigentes.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

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

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, acordam: 1) por maioria de votos, dar provimento ao item a) Levantamentos 45 e 45 1 -Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011, vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator), que negava provimento; 2) por maioria de votos, dar provimento ao item b) Da

necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa, vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator), que negava provimento; 3) por unanimidade de votos, negar provimento ao item c) Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados – cursos de ensino superior e pós-graduação; 4) por maioria de votos, dar provimento ao item d) Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes de empregados - ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator) e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado(a)), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2402-003.866, julgado em 21/01/2014 pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para por unanimidade de votos, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer que: (i) sejam excluídos os valores apurados nos "levantamentos 45 e 451 APERFEIÇOAMENTO PESSOAL" e os valores relativos a bolsas de estudos pagas a segurados empregados e seus dependentes contidos nos "levantamentos BE e BE1 BOLSA ESTUDO".

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário e de embargos estão assim transcritos e registrados, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A entidade deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social

(CNAS), renovado a cada três anos, e do Certificado de reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal.

A entidade também deverá requerer junto ao INSS o gozo do benefício da imunidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

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

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores Efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 11/11/2010, data da ciência do sujeito passivo, e somente houve os recolhimentos parciais até a competência 07/2005. Os fatos geradores das contribuições remanescentes apuradas ocorreram no período compreendido entre 08/2005 a 12/2006. Com isso, as competências posteriores a 07/2005 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de Auxílio educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores

ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão de embargos n.º 2402-004.112

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Constatada a inexistência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, rejeita-se a pretensão da embargante.

Embargos Rejeitados.

Acórdão de embargos n.º 2402-007.487

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2010

EMBARGOS. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. SANEAMENTO.

Existindo erros materiais na decisão recorrida, apontados em embargos, estes devem ser acolhidos e saneada a decisão.

03 – Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 502/523 foi dado seguimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para questionar as seguintes matérias, mantendo em síntese o mesmo conhecimento dos despachos anteriores: **a) Levantamentos 45 e 45 1 - Aperfeiçoamento Pessoal - ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011; b) Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa; c) Das bolsas de estudo fornecidas aos empregados – cursos de ensino superior e pós-graduação. d) Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes de empregados -ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011**, Intimado o contribuinte (e-fls. 524/525 não apresentou contrarrazões.

04 – Foi negado seguimento ao recurso do contribuinte conforme despacho de e-fls. 340/345 e reexame e-fls. 346/349.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

05 – O recurso especial da PGFN atende os pressupostos de admissibilidade e portanto o conheço.

Mérito

06 – Em relação ao mérito, entendo por negar provimento e que todas as matérias de “a” a “d” acima identificadas, podem ser avaliadas em conjunto por tratar-se de auxílio educação, mesmo em relação aos dependentes fazendo apenas tal observação, sendo que no caso dos autos entendo da mesma forma que a decisão recorrida no qual adoto como razões de decidir.

07 – A respeito do tema da retroatividade e adotando como parte das razões de decidir o Ac. 9202-010.533 de 23/11/2022 Redator p/ acórdão Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, sobre o mesmo período controverso sobre a questão da retroatividade da legislação, nesses autos *verbis*:

“Não cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação, tampouco após o advento da Lei nº 12.513/11. Explico.

Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

"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;*

(...)

§ 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;

(...)" (destaques não constam do texto da lei)

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

• i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.

• ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador. Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

"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

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

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

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido, ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." (grifamos)

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória, que por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador - ao contrário do que entende o ínclito Relator, embasado em voto da Conselheira Elaine Silva Vieira – restringe a fruição da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de fomento à educação após 2011. Tal afirmação merece maiores considerações, senão vejamos.

Como dito acima, a leitura conjunta das disposições dos artigos 109 e 110 do CTN determina que a lei tributária **"não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado"**, mas pode dar-lhe tratamento tributário específico, ou seja, a lei tributária ao assumir conceitos, formas e definições do direito privado pode – sem desvirtuá-los – emprestar-lhes os efeitos tributários que entender cabíveis. Nesse sentido, e somente nesse, recordemos o que ensina a doutrina hermenêutica: lei especial (tributária) prevalece sobre lei geral (CLT).

E é exatamente isso o que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei 12.513/11 fez ao impor limites e condições para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de promoção da educação de segurados empregados e trabalhadores avulsos, uma vez que delimitou a vantagem tributária aos valores

despendidos com educação básica e educação profissional e tecnológica quando vinculadas a atuação empresarial. E mais, estabeleceu limites de valores para tal isenção.

Observe-se que, aqui, pode-se chamar de isenção, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias é limitada pela própria lei tributária. Ao reverso, no período de 2001 a 2011, trata-se de verdadeira não incidência, uma vez que a lei específica aplicável ao caso (CLT por tratar do conceito de remuneração do empregado) derogou tacitamente, lei tributária anterior, que usava conceito do direito privado alterado pela lei trabalhista.

Por todo o exposto, no período em apreço, podemos asseverar que verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.”

08 – Razões do voto recorrido (dependentes):

“Com relação às bolsas de estudo concedidas aos dependentes (filhos e outros) dos segurados empregados da Recorrente, constata-se que os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive não exigiu mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados (requisito ii), e incluiu, no âmbito da isenção, a concessão de bolsa de estudo aos dependentes dos empregados. Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

De acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

(...) omissis

Ademais, em matéria tributária não se pode autorizar a incidência do tributo porque a lei não a exclui expressamente de sua base de cálculo. Tratando-se de contribuição compulsória, é necessário que haja explícita previsão legal determinando a sua incidência, já que havia regra determinado que o valor relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa estaria fora da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Diante desse contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudo concedidas aos funcionários (empregados) da Recorrente, assim como aos seus dependentes (filhos), devem ser excluídos dos levantamentos BE e BE1 - BOLSA ESTUDO.”

09 – Portanto nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesses pontos.

Conclusão

10 – Por todo o exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional e nego provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele dissentir no que toca às seguintes matérias:

- Levantamentos 45 e 451 - Aperfeiçoamento Pessoal – ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011.
- Da necessidade de extensão do benefício a todos empregados - Carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa
- Das bolsas de estudo fornecidas aos dependentes de empregados - ausência de retroatividade da Lei n.º 12.513/2011

O Relator iniciou seu voto agrupando todas as 4 (quatro) matérias com seguimento admitido, em uma única abordagem e, após considera-las vertentes do “**auxílio educação**”, concluiu que referida verba estaria fora do campo de incidência da exação.

Não vejo desta forma.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

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) 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;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

[...]

§ 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.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio

previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário**.

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de “salário-de-contribuição” e “empregado” encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, caput, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente” fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base impositível do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Daí este Relator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contenciosos administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, tenho que as bolsas de estudo (*ou auxílio educação, como definiu o relator*), quando pagas em desacordo com o que prescreve a alínea "t" do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, devem – sim – compor a base de cálculo do tributo. Vejamos o que dizia referida alínea:

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**;

Fixado a incidência, passo a analisar os demais pontos.

A temática da carência ou exigência de um tempo mínimo de/no trabalho/função/empresa.

Nesse tema, há de se admitir que se analisada a situação dos empregados como se fosse um "filme" na empresa e partindo-se da premissa de que as regras eram as mesmas desde a criação da empresa ou desde a vigência dos dispositivos legais e que nenhum empregado teria sido desligado antes de o término do prazo mínimo, poder-se-ia chegar à conclusão que todos eles, em um dado momento, não fizeram *jus* ao benefício e que, assim sendo, haveria uma igualdade material histórica ao longo de determinado período de tempo.

Ocorre que a aplicação da legislação tributária deve ser dar na data do fato gerador, mensurado/agrupados em determinado espaço de tempo, que, *in casu*, é mensal.

Com isso, as situações que envolvem os empregados devem ser consideradas como se uma fotografia fosse e não como um filme.

Pondo desta forma, parece-me inegável que a regra ajustada acaba potencializando, em determinada competência, a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não deve ser relativizada com a afirmação de que "todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício". As regras poderiam, no máximo, **presumir** uma igualdade material, caso nenhum dos trabalhadores fosse ou tivesse sido demitido antes de o término do prazo de carência e desde que tais regras tivessem sido as mesmas desde o início, como dito acima.

Guardadas as devidas proporções e *mutatis mutandi*, equivaleria a afirmar que em determinada empresa, onde, nos mesmos cargos, os homens recebem o dobro do que recebem as mulheres não haveria discriminação, na medida em que todas as mulheres receberiam a metade do que recebem os homens.

Evidentemente, a hipótese acima contém um ingrediente invariável no tempo (se homem ou se mulher), diferentemente do caso dos autos, mas bem traduz o equívoco em se segmentar determinado universo, seja lá qual for o critério adotado, como pretexto de

demonstrar, a todo custo, uma igualdade exigida pela lei, quando na realidade está nas mãos da empresa a manipulação dessa condição.

Em conclusão, tenho que o auxílio educação pago nessas condições viola a exigência prevista naquela alínea “t” (*acima reproduzida*), impondo, assim sendo, a tributação da verba.

A temática da retroatividade da Lei n.º 12.513/2011 em relação às bolsas aperfeiçoamento profissional e àquelas destinadas aos dependentes dos empregados.

Nesse ponto, é de se afastar a tentativa de se empregar efeitos retroativos ao disposto na Lei 12.513/2011.

Sempre é bom frisar que **a regra** para aplicação da legislação tributária no tempo é aquela preconizada pelo artigo 144 do CTN, que aduz:

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em outras palavras: aplica-se, quando do lançamento, a legislação vigente à época do fato gerador.

Por outro lado, o artigo 106 traz exceções a essa regra em prol do sujeito passivo. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Perceba-se que o inciso II elenca 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente, determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**. São elas:

O dispositivo deixar de **i)** definir o ato como infração; **ii)** cominar penalidade menos severa ou **iii)** deixar de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, de que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Veja-se que as alíneas “b” e “c” flagrantemente não se aplicam ao caso, seja por ter havido a falta de pagamento de tributo¹, por não ter observado a exigência de ação, seja por não se tratar de norma que preveja a cominação de penalidade.

Por sua vez, no que pertine à alínea “a”, expressamente apontado pelo recorrente, é de se destacar que ela é voltada à prática de determinado ato tido como infração pela legislação anterior.

Penso não ser o caso dos autos. A não extensão do plano educacional a todos os trabalhadores e dirigentes não é ato infracional perpetrado pelo recorrente capaz de dar ensejo a

¹ Penso que referida alínea se aplica às obrigações acessórias.

cominação de qualquer penalidade, mas sim de não cumprimento de condição sem a qual é de se considerar a incidência do tributo.

O que se tem, em verdade, é uma norma de não incidência que demanda aplicação literal, a teor dos incisos I e II do artigo 111 do CTN e não, repita-se, de dispositivo que trate de infrações.

Ou, como nas palavras de Luciano Amaro²: “Nas alíneas *a* e *c* temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício

do acusado, eximindo- de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado); É óbvio que, se a lei nova *agrarar* a punição, ela não retroage.”

Perceba-se a consequência “....**ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena...**”, que procura relacionar a retroatividade benigna a matéria de infrações, não se confundindo, assim sendo, com a dispensa de tributos, por força do artigo 3º do CTN.

João Marcelo Rocha, ainda tratando desse mesmo inciso II, assim leciona³:

Neste ponto, o Código Tributário incorpora um princípio típico do direito penal – o da retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Significa dizer que, sobrevindo uma lei nova que trate o infrator de forma mais branda – deixando de tratar o ato como infração ou estabelecendo pena menos severa – ela, será aplicável também às infrações perpetradas em época anterior à sal vigência.

É importante que se note que o fenômeno da retroatividade benigna só se opera no campo do direito tributário penal, ou seja, em relação às normas de direito tributário que cuidam de infrações e respectivas penalidades. É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações o descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades 9multas, principalmente).

Nessa perspectiva reafirmo que não se pode dizer que a inobservância da norma vigente à época do fato gerador teria trazido qualquer reprimenda ao sujeito passivo que tivesse sido revogada ou abrandada *a posteriori*, mas sim a simples cobrança do tributo devido.

Malgrado entender que o dispositivo em voga, dada a sua natureza, não está contemplado dentre as hipóteses do inciso II daquele artigo 106, é de se registrar, apenas por amor ao debate, que não vejo que a norma abstrata posterior tenha sido mais benéfica, mas sim diferente.

Comparemos, assim sendo, ambas as disposições daquela alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nada data do fato gerador:

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.

Com a edição da Lei 12.513/2011:

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

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo:Saraiva, 2005. p. 203.

³ ROCHA, João Marcelo.Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
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

Esmiuçando-as, pode-se dizer que além daquela que prescreve a não substituição da parcela salarial, as condições para que não haja a incidência do tributo são as seguintes:

Legislação da data do fato gerador:

- i) Educação básica, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e
- ii) acessível a todos os empregados e dirigentes.

Legislação superveniente;

- i) Educação básica dos **empregados e seus dependentes**, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e
- ii) imposição de um limite objetivo em termos de valor individual.

Veja-se que embora a nova redação tenha alterado a abrangência do plano educacional, estendendo-a também aos dependentes dos trabalhadores e não mais exigindo – textualmente - seu acesso a todos os empregados e dirigentes, também criou nova condição, de sorte que o valor pago passou a, doravante, observar um limite individual.

Com isso, por mais que em determinado caso possa ter havido um proveito *in concreto*, o mesmo não se pode dizer quando analisado o dispositivo em abstrato, partindo-se de um outro caso hipotético.

Melhor explicando: imaginemos que determinado contribuinte, que tenha ofertado o plano a todos os dirigentes e empregados e somente a estes e não a seus dependentes, tivesse efetuado o pagamento acima do *novel* limite trazido na norma, ainda assim poder-se-ia dizer que o dispositivo alterado lhe seria mais benéfico ? Parece-me que não.

Nessa toada, penso que não deve prosperar a pretensão do recorrido no sentido de ver empregado efeito retroativo às alterações promovidas pela Lei 12.513/2011, seja em relação às bolsas destinadas a dependentes dos empregados, seja em relação aos auxílios não ofertados a todos os dirigentes e empregados.

No mesmo sentido, os arestos nº 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559, 9202-005.759 e o recente de nº 9202-008.421, de cujo julgamento participei, que embora tenham abordado a questão da extensão do auxílio educacional aos dependentes dos empregados, enfrentaram a temática da retroatividade da Lei 12.513/2011. Confira-se a ementa deste último naquilo que importa ao caso:

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional em relação às matérias nomeadas no início deste voto.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti