



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 18108.002455/2007-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-010.533 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE AGOSTINIANA DE EDUCACAO E ASSISTENCIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO.
DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA.

À época dos fatos geradores objeto do lançamento, não havia previsão legal para a incidência de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de auxílio educação a dependentes de empregados, uma vez que o conceito de remuneração do segurado empregado não abarcava tal verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (relator), Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rayd Santana Ferreira e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento (*DEBCAD 37.123.160-4*) para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os valores de bolsa de estudos concedida aos filhos dos empregados que estudam nos quatro colégios pertencentes ao contribuinte.

O relatório encontra-se às fls. 103/110.

Impugnado o lançamento às fls. 216/260, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP julgou-o procedente às fls. 652/674.

Cientificado da decisão, o autuado apresentou recurso às fls. 678/714.

Por sua vez, o colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe parcial provimento por meio do acórdão 2401-008.336 – fls. 720/733.

Inconformada, a União apresentou Recurso Especial às fls. 735/748, requerendo, ao final da peça, o restabelecimento da multa no que tange à verba objeto do lançamento.

Em 14/12/20 – às fls. 752/758 – foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse julgada a matéria “**Bolsa de estudos a dependentes**”.

Intimado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento em 11/5/21 (fl. 763), o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 26/5/21 (fls. 765) às fls. 766/788, propugnando pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 23/10/20 (processo movimentado em 23/9/20 (fl. 734) e apresentou seu recurso tempestivamente em 9/11/20, consoante se denota de fl. 749. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Bolsa de estudos a dependentes**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, a) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência até a competência 10/2002; b) no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial ao recurso voluntário, nesta parte, para determinar o recálculo da multa nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

Do conhecimento.

Registre-se, de início, que embora o recorrente tenha pleiteado, ao final do seu recurso, o restabelecimento da multa no que tange à verba objeto do lançamento, o fato é que em todo o seu desenrolar, é dizer, na tentativa de demonstrar a divergência jurisprudencial, bem como no tópico dedicado às razões do recurso, abordou a temática da extensão da bolsa de estudos ao dependentes dos empregados e, com isso, é nesse sentido que a presente análise será desenvolvida.

Feito o registro, passemos ao recurso.

Sustenta a recorrente, de início, que qualquer recompensa em virtude de um contrato de trabalho estaria no campo de incidência da exação, sendo certo que haveria algumas parcelas que apensar de estarem no campo de incidência, não se sujeitariam às contribuições previdências por força do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nas sequência, ao tratar da não incidência relacionada a bolsas de estudos, aduziu que a alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 deveria ser interpretada de forma literal, a teor do artigo 111 do CTN. E defendeu que:

Com efeito, a leitura literal do dispositivo legal em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Portanto, logicamente deve se tratar de **empregados ou dirigentes da empresa, não sendo extensível à bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa.**

Para tanto, indicou os acórdãos de nº **9202-003.013** e **2403-001.705** como representativos da controvérsia a ser dirimida por este Colegiado.

De sua vez, pugnou a recorrida pelo não conhecimento do recurso, ao argumento de que não haveria similitude fática entre os casos envolvidos.

Passemos à decisão recorrida:

No caso em tela, trataram-se de bolsas concedidas no período de 2002 a 2006.

A delimitação do tema, muito bem posta pelo Relator do recorrido, dá-nos a exata medida do dissenso que se busca ver solucionado, qual seja: a aplicação da Lei 12.513/2011 no tempo, notadamente naquilo que alterou a alínea “t” do § 9º do artigo já citado ao norte. Confira-se:

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, “t”, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 28

(...)

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).

A Lei nº 12.513/2011 alterou o dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação:

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)

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada.

Posta a questão, o colegiado recorrido entendeu pela não incidência da exação, ao fundamento de que a situação posterior, instituída pela Lei 12.513/11, mostrar-se-ia mais favorável ao contribuinte, o que implicaria a sua retroatividade para alcançar os fatos geradores anteriores à sua vigência. Veja-se:

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, II, alíneas ‘a’ e ‘b’, do Código tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo face as alterações trazidas, que é a inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção.

Todavia, no curso do voto condutor do recorrido, o Relator trouxe para o seu corpo, como suas razões de decidir, fragmentos do voto vencido no julgamento do acórdão de nº 9202.006.502, por meio do qual se estabeleceu que a bolsa de estudos não teria caráter remuneratório, sendo impossível classifica-las como salário utilidade.

A conclusão a que chegou derivou do estudo feito em relação aos requisitos “habitualidade do fornecimento”, caráter contra prestativo” e ‘onerosidade unilateral’; da jurisprudência do STJ; da legislação trabalhista e do entendimento de que as bolsas eram ofertadas em cumprimento ao dever constitucional de promover a educação, já que tratar-se-ia de uma associação de caráter educativo que teria por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, além do quê, resultaria do estabelecido em CCT, a qual possuiria força normativa a teor do artigo 611 da CLT.

Em resumo, pode-se dizer que dois teriam sido os fundamentos da decisão, independentemente das razões empregadas: o primeiro, que **bolsas de estudo** não se enquadrariam no conceito geral de salário de contribuição estabelecido no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91; o segundo, que a norma de não incidência prevista na alínea “t” do § 9º daquele artigo, com a alteração introduzida pela lei 12.513/2011, retroagiria para alcanças fatos geradores anteriores à sua vigência, de modo a estender a benesse àquelas **concedidas aos dependentes** dos empregados.

De seu lado, aduz a recorrida, como já dito, não haver similitude fática entre os julgados. Em especial, em relação ao de nº 9202-003.013, advoga que enquanto aqui, a verba teria sido paga sem habitualidade; lá, com habitualidade.

E no que tange ao de nº 2403-001.705, aduz que, lá, foi considerado como fator primordial para justificar a incidência das contribuições, o fator atrativo indireto de captura de profissionais de um empresa privada, o que diferiria do caso dos autos, onde a autuada seria uma associação beneficente.

Por fim, ainda fundamentou o não conhecimento do recurso no fato de que se trataria de matéria majoritariamente a ele favorável, assim como se trataria de discussão absolutamente superada perante o Poder Judiciário.

Nesse último ponto, sem adentrar ao mérito do afirmado quanto ao suposto entendimento majoritário favorável ao autuado, a questão é que tal circunstância não tem o condão, uma vez observadas as exigências dos artigos 67 e 68 do RICARF, de impedir o conhecimento do recurso; quando muito, pode influenciar na análise de seu mérito.

Passando ao acórdão paradigma de nº 9202-003.013, muito embora tenha tratado da mesma matéria e em relação a período anterior ao da vigência da Lei 12.513/11, é de se observar que o colegiado paradigmático não enfrentou a temática de sua pretensa retroatividade.

Perceba-se que o todo o racional empregado voltou-se a interpretar a norma anterior, de forma a justificar a não extensão das bolsas aos dependentes dos empregados. Vejam-se os seguintes excertos:

Destarte, na esteira das razões de fato e de direito ofertadas acima, repita-se, a interpretação a ser conferida às hipóteses de isenção deve observar os preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem a interpretação literal dos dispositivos legais que tratem de tais benefícios fiscais.

E, na linha desse entendimento, é certo que o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, não contempla o auxílio educação destinado aos dependentes dos empregados ou diretores como parcela isenta das contribuições previdenciárias, o que impossibilita ao julgador e/ou aplicador da lei conferir interpretação que não decorre da legislação que instituiu a isenção sob análise.

Somente a título elucidativo, para não pairar dúvidas a respeito da matéria posta nos autos, convém esclarecer que o dispositivo legal encimado, em sua alínea “t”, contempla a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores concedidos aos **empregados e dirigentes**, visando a educação básica ou qualificação profissional, atendidos os demais pressupostos, e não aos seus dependentes.

Mais a mais, em nosso entendimento, podemos concluir que a intenção do legislador, ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de plano educacional, observados os requisitos para tanto, teve por desiderato qualificar o empregado e/ou diretor para o desenvolvimento das atividades na empresa. Tanto é verdade, que no caso do curso de capacitação, exige-se a vinculação com as atividades da empresa.

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela da verba em sob análise, extensiva aos dependentes dos funcionários da empresa, pagas, portanto, em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que negar validade ao artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, e/ou interpretá-lo de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Já em relação ao de nº 2403-001.705, nota-se que inobstante não ter havido uma análise pormenorizada acerca das alterações introduzidas pela lei nova, o ponto é que, igualmente tratando de fatos geradores anteriores à sua vigência, o colegiado decidiu por aplicar o dispositivo em sua redação anterior, em **expresso** detrimento da Lei 12.513/2011, por tratar-se da regra vigente à época dos fatos geradores. Confira-se:

Por outro lado, a questão central da argumentação da Recorrente é a incidência ou não de contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados.

Vejamos.

A redação à **época dos fatos geradores** do art. 28, §9º, alínea t, Lei 8.212/1991, **ou seja sem a redação dada pela Lei 12.513/2011**, dispõe que não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21, da Lei 9.394/1996, bem como a cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

[...]

Desta forma, considero correto o lançamento efetuado pela Auditoria Fiscal posto que a concessão de bolsas de estudos para dependentes de empregados integra o salário de contribuição, posto não se enquadrar na hipótese de não incidência de contribuição social previdenciária conforme disposição expressa da redação do art. 28, § 9º, t, Lei 8.212/1991.

Feito esse breve relato das decisões paradigmáticas, penso que a divergência jurisprudencial restou demonstrada e caracterizada em função da diferença do tratamento dado à rubrica “bolsa de estudo para dependentes dos empregados”, que enquanto no colegiado recorrido entendeu-se não ser base de incidência das contribuições, nos paradigmáticos entendeu-se que sim; que se submete à exação, independentemente da fundamentação adotada por um ou por outro colegiado na construção de suas respectivas conclusões.

Nesse sentido, entendo por demonstrada a divergência jurisprudencial, ressaltando que as diferenças suscitadas pelo recorrido, por serem meramente acidentais, não possuem o condão de afastar a necessária similitude fática entre os casos, motivo pelo qual, encaminho por conhecer do recurso.

Do mérito.

Quanto ao mérito, a matéria não é nova neste colegiado, que vem entendendo pela incidência das contribuições sobre as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados no período anterior ao da vigência da Lei 12.513/11.

Cumprе destacar que o recorrido, em suas contrarrazões, tece uma série de considerações acerca do não enquadramento das bolsas concedidas ao conceito de salário de contribuição estabelecido no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91, em especial por lhes faltar a habitualidade e por não retribuírem o trabalho efetivo.

Nesse ponto, adiro e adoto as razões de decidir do voto vencedor do acórdão 9202-006.502, da lavra da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, alhures citado, quando a subsunção das bolsas de estudo ao conceito de salário de contribuição. Confira-se:

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 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 nº 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 nº 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 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)

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, o arcabouço normativo 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.

Ao contrário do que entendeu a ilustre relatora, a concessão da bolsa de estudo encontra-se perfeitamente enquadrada dentro do conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, tanto o fornecimento em dinheiro, como aquele fornecido na forma de utilidades, no caso bolsas, encontram-se compreendidos como fato gerador de contribuições previdenciárias.

Note-se que, conforme descrito no conceito legal, não interessa a razão pela qual o benefício é concedido: " *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*".

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, no caso a CLT, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

Em seus argumentos cita o recorrente o art. 458, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, contudo, conforme já esclarecido, a existência de dispositivos específicos em matéria previdenciária, para que o benefício educação fornecido aos empregados, bem como aos seus dependentes, esteja excluído do conceito de salário de contribuição, não nos permite fazer uso dessa norma.

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 8212/91, 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 a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão também não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

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) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) 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 introduzido em 2011:

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)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para efeitos previdenciários, até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991 antes da alteração:

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)

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.

Apenas, ressalte-se, que em relação aos dependentes, nem o art. 28, §9º da lei 8212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, nem tampouco pela redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011, permite a exclusão em relação a educação superior concedida aos dependentes.

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 aos dependentes.

O campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca 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, pelo vínculo contratual 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 DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inserido 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 despendar 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 qualquer 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, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Ainda entendo pertinente esclarecer que no meu entender o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Melhor explicando, entendo que o fornecimento de benefícios em geral, ao longo do contrato de trabalho, acabam que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair com o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados, 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, §9º. 't' da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, 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, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.

E mais, sempre é bom rememorar que **a regra** para aplicação da legislação tributária no tempo é aquela preconizada pelo artigo 105, reafirmada pelo artigo 144, ambos do CTN, que estabelecem:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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.

Quanto ao inciso I, constata-se, de plano, que a lei nova além de, materialmente, não conter carga interpretativa em relação à redação anterior, também não traz tal pretensão *expressamente* em seu texto, tal como exige referido inciso.

Perceba-se, no que toca ao inciso II, que são elencadas 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**.

João Marcelo Rocha, tratando desse mesmo inciso II, assim leciona¹:

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 sua 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 (multas, principalmente).

Nessa perspectiva, 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.

Como encaminhado acima, 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.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9202-010.533 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 18108.002455/2007-10

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira – Redator Designado

Em que pese a logicidade dos argumentos e seus fundamentos jurídicos, ousou, com a máxima vênia, discordar do ilustre Conselheiro Relator

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.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira