



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

Processo nº 37216.000685/2007-53
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.773 – 2ª Turma
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria AUXÍLIO EDUCAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INFOGLOBO COMUNICACOES S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/07/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

Não havendo previsão legal para a isenção de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de bolsa de estudos oferecidas a dependentes de empregados vinculados à empresa no período compreendido no lançamento, os valores pagos a esse título estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Debcad nº 37.025.799-5, relativa à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidente sobre salário-utilidade, pago na forma de bolsa auxílio educação para dependentes de funcionários.

Em sessão plenária de 02/12/2010, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.776 (fls. 1610/1625), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/07/2004

DECADÊNCIA. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional. No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente. As bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes não possuem natureza salarial, pois o benefício se reveste de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN foi intimada do resultado do julgamento em 27/04/2011 (fl. 1626), em 28/04/2011 foi interposto o Recurso Especial de fls. 1629/1642 (Relação de Movimentação – RM de fl. 1628), com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, visando rediscutir a matéria “**incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de bolsa auxílio educação concedida a dependentes de funcionários da empresa**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-126/2011, datado de 9/12/2011 (fls. 1658/1659).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- o lançamento teve como motivo a constatação de que a Contribuinte arca com cerca de 70% das despesas efetivas que seus empregados realizam com

matrículas e mensalidades de seus dependentes em cursos regulares de ensino fundamental, médio e graduação universitária, deixando de incluir esses valores no salário-de-contribuição dos empregados;

- o entendimento exarado no acórdão recorrido, de que tais bolsas não possuem natureza salarial, não merece prevalecer;

- a legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, utilizou, para definir o conceito de salário-de-contribuição, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- a disciplina legal contida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em verdade, decorre de mandamento constitucional, vez que a Constituição Federal, ao estabelecer a norma de competência para a instituição de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, impôs a inclusão em sua base de cálculo dos ganhos habituais do empregado, a qualquer título;

- quando o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse, por várias razões (interesse social, razões políticas etc) ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele o fez expressamente, por meio de lei, como nas hipóteses do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991;

- a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa e nunca presumida;

- o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999 passou a considerar verba não integrante do salário-de-contribuição o financiamento, pelas empresas, de plano educacional que vise à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades por elas desenvolvidas, contanto que tal verba não fosse utilizada em substituição de parcela salarial;

- a Lei do Custeio, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, traz requisitos que devem ser obrigatoriamente observados: a) educação básica; b) cursos de capacitação e qualificação profissionais, desde que não substitua parcela salarial; c) que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

- resta latente que, no caso sob estudo, o auxílio oportunizado pela recorrente não foi em cursos de capacitação profissional e não houve qualquer documento demonstrando que os demais empregados e dirigentes da empresa tinham acesso ao mesmo;

- o denominado auxílio-educação foi oferecido aos dependentes dos empregados, inclusive para graduação universitária, o que, evidentemente, não condiz com os termos da lei, não tendo servido nem para capacitação, nem para qualificação profissional de seus empregados, uma vez que não foram eles que usufruíram o referido auxílio;

- este ponto nos parece fundamental e, por si só, deve fulminar o que fora decidido no acórdão fustigado, uma vez que contrariados foram os termos da lei previdenciária;

- se a intenção do legislador fosse abranger os dependentes dos segurados, e não apenas os próprios empregados segurados, não faria constar do texto de lei, como condicionante da isenção em referência, o vínculo dos cursos de

capacitação e de qualificação profissionais às atividades desenvolvidas pela empresa;

- o acórdão recorrido pecou ao adotar como fundamento para decidir sobre matéria de custeio previdenciário valores extraídos do Direito do Trabalho;

- o próprio dispositivo empregado pelo acórdão recorrido para fundamentar a suposta natureza não-salarial das bolsas de estudos para os dependentes (art. 458, § 2º da CLT) não cuida desta hipótese, mas sim da educação fornecida para o trabalhador;

- parece mais do que evidente que todas as utilidades listadas na legislação trabalhista dizem respeito a benesses usufruídas em caráter personalíssimo pelo empregado;

- não há como se cogitar do fornecimento de vestuários aos dependentes para serem utilizados no trabalho, ou mesmo de transporte para que os dependentes se desloquem para o local do trabalho;

- não há como extrair deste dispositivo (art. 458 da CLT), portanto, que a legislação trabalhista afasta a natureza salarial das bolsas de estudos para os dependentes dos empregados

- com relação aos efeitos da Lei nº 10.243/2001, que deu nova redação ao art. 458, § 2º, II da CLT, tem-se que, neste parágrafo, ficou claro que as utilidades referidas somente não serão consideradas salário, para efeitos da CLT;

- a própria CLT, dispõe em seu art. 12 que “os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”, *in casu*, é a 8.212/1991 que traz requisitos que não foram obedecidos;

- o Código Tributário Nacional (art. 111) dispõe que o aplicador do direito deve interpretar, literalmente, as leis que disponham sobre a concessão de isenção;

- não é possível afastar do salário-de-contribuição os valores ora controvertidos, com base no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, pois essa norma não prevê plano educacional para dependentes;

- a lei previdenciária inclui no ganho do empregado, para efeito de cálculo do salário-de-contribuição, não apenas a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês, mas também os ganhos que sejam habituais, oferecidos em forma de utilidades;

- a natureza de salário-de-contribuição das bolsas referentes ao auxílio educação, nos exatos termos do art. 28 da lei 8.212/1991, é clara, uma vez que se constitui em uma vantagem econômica ao trabalhador, vantagem esta auferida como retribuição ao trabalho prestado, o que caracteriza, indiscutivelmente, o recebimento de uma remuneração indireta;

- ao arcar com o ônus dessas “bolsas” em benefício dos dependentes dos empregados, a recorrente proporciona-lhes uma vantagem adicional, um ganho econômico percebido durante a vigência do contrato de trabalho com seu obreiro;

- é evidente que as contribuições feitas a título de bolsas auxílio educação representam dispêndios, que foram realizados com habitualidade e destinados aos empregados, ou pior, destinados aos dependentes dos empregados, como forma de retribuir o trabalho dos empregados;

- a habitualidade do fornecimento do referido auxílio, nos presentes autos, foi corroborada pelos pagamentos de matrícula e mensalidades aos seus

dependentes, comprovados pelos documentos juntados aos autos pela própria defesa;

- ao contrário do que afirma o acórdão recorrido, não há que se falar que referidas prestações, ou melhor, contraprestações, eram feitas para a prestação do trabalho, mas sim, pela prestação, uma vez que evidentemente não se destinava ao aprimoramento educacional do trabalhador, mas a seus dependentes;

- por esse motivo, não há que se falar em caráter indenizatório, uma vez que toda a prestação oferecida ao trabalhador, ao empregado, que não tenha por objetivo aparelhá-lo para o trabalho é remuneração indireta, o que faz com que a rubrica considerada se subsuma, com perfeição, ao conceito de salário-de-contribuição, cunhado nos exatos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, integrando os habituais ganhos sob a forma de utilidades;

- o ordenamento jurídico brasileiro não permite a extensão das hipóteses de isenção para casos não previstos em lei;

- o Direito Previdenciário é ramo autônomo da ciência jurídica e especial no caso presente, contendo seus próprios princípios e conceitos.

Requer a Fazenda Nacional seja dado provimento ao presente recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo a decisão de primeira instância

Cientificado do acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 24/02/2012 (fl. 1665), a Contribuinte, em 12/03/2012, ofereceu as Contrarrazões de fls. 1667/1689, alegando, em resumo, o que segue:

- a Turma Recorrida, ao apreciar o lançamento realizado, o fez sob dois aspectos, que foram os fundamentos da autuação fiscal para cobrança das contribuições previdenciárias sobre o benefício concedido, quais sejam, (i) pagamento de bolsas de estudos a dependentes de funcionários e (ii) bolsas de estudo de ensino superior;

- a partir da análise do acórdão paradigma apresentado pela PGFN em seu recurso especial, verifica-se que se restringe a analisar a inclusão no salário-de-contribuição das verbas pagas pela empresa referentes à concessão de bolsas de estudos aos seus empregados e dependentes, que supostamente não atenderiam aos requisitos estabelecidos no art. 28, §9º, t, da Lei nº 8.212/91 e do art. 214 do Regulamento da Previdência Social;

- não há dúvidas de que o acórdão paradigma permite o cabimento do recurso especial interposto pela PGFN, no entanto, é importante destacar que esse acórdão paradigma citado pela PGFN não trata do aspecto relativo ao fato das bolsas de estudos serem referentes ao ensino superior;

- em nenhum momento, tal acórdão analisa se os valores referentes às bolsas de estudos de nível superior concedidas aos dependentes de funcionários estariam ou não afastados da incidência das contribuições previdenciárias;

- não sendo essa matéria objeto do acórdão paradigma citado pela PGFN e não tendo sido apresentada qualquer outra decisão que tenha se posicionado de forma diversa ao acórdão recorrido, nos termos do Regimento Interno deste Conselho, não caberá a apreciação dessa matéria quando do julgamento

do recurso especial em questão, apesar de a PGFN ter pretendido questioná-la em seu recurso, mesmo sem a existência de divergência jurisprudencial;

- é evidente que essa discussão (concessão de bolsas de estudos de nível superior) encontra-se superada, devendo ser analisados apenas os argumentos que supostamente justificariam a inclusão dos valores referentes a bolsas de estudos para os dependentes de seus funcionários na base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- confirmando que o acórdão paradigma não traz a análise divergente sobre: (i) os valores referentes às bolsas de estudos de nível superior concedidas aos dependentes de seus empregados, e (ii) a decadência dos créditos tributários relativos às supostas infrações ocorridas no período de julho a outubro de 2001, descabe nesse momento a análise por esta Turma Julgadora acerca desses temas que foram muito bem abordados no acórdão recorrido;

- a Recorrida concorda que os ganhos habituais são incluídos na base de cálculo da contribuição dos segurados, mas desde que não viole o conceito de salário, conforme previsto na CLT;

- por definição legal, salário é a contraprestação aos serviços prestados por um empregado ao seu empregador. Reproduz doutrina e o art. 457 da CLT;

- o fato de determinada parcela não ser salário significa nada mais do que o reconhecimento de que a mesma não representa retribuição ao trabalho;

- tanto o art. 457 quanto os arts. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91 e 214, inciso I, do Decreto nº 3.048/99, referem-se ao mesmo instituto, quando aludem à “remuneração (...) assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados (...) destinados a retribuir o trabalho. Reproduz doutrina;

- quando a legislação previdenciária alude a “ganhos habituais sob a forma de utilidade” faz-se necessário a remissão ao art. 458 da CLT, por interpretação sistemática, porquanto é este dispositivo que conceitua o que pode ser considerado ganho sob a forma de utilidade;

- o entendimento da PGFN poderia ser correto se o presente lançamento tivesse ocorrido antes de 20.06.2001, já que até aquele momento o art. 458 da CLT determinava que prestações *in natura* – como as bolsas-educação – integrariam a remuneração dos empregados;

- ocorre que naquela data entrou em vigor a Lei nº 10.243/2001, que, ao acrescentar o § 2º, inciso II, ao artigo 458, da CLT, expressamente excluiu a natureza salarial da bolsa-educação fornecida pelo empregador;

- o referido § 2º demonstra claramente a intenção do legislador de desvincular do salário dos empregados os benefícios que elenca;

- quando sua redação estabelece “para os efeitos previstos neste artigo”, deve-se ler: para a determinação do que é e do que não é salário;

- o art. 458 da CLT – dispositivo em que foi propositadamente inserido o § 2º – cuida justamente de determinar o que deve e o que não deve ser considerado salário para os efeitos legais. Cita jurisprudência da área trabalhista;

- é irrelevante se o benefício foi concedido “pelo” trabalho ou “para” o trabalho. Essa discussão apenas teria razão antes da vigência da Lei nº 10.243/2001, pois com o seu advento, nenhum benefício concedido pelo empregador a título de educação poderá ser considerado como salário, salvo

se incidente a hipótese do art. 9º da CLT, o que não se verifica na presente controvérsia;

- os beneficiados com a bolsa educação não experimentam qualquer diminuição patrimonial ao se valerem desse benefício;

- o benefício, portanto, não caracteriza “substituição” à remuneração dos empregados como ocorreu no caso objeto do acórdão paradigma citado pela PGFN;

- o auxílio educação pago pela empresa é um nítido benefício de natureza assistencial, em nada se vinculando com a força de trabalho alienada pelos trabalhadores, se assim o fosse, certamente nem todos eles seriam beneficiados com a bolsa, mas apenas aqueles que demonstrassem uma performance de maior desempenho;

- o § 2º, inciso II, do art. 458, da CLT, não traz qualquer restrição em seu texto, ou seja, a partir da sua vigência, a concessão da educação passou indistintamente a não mais integrar o salário dos trabalhadores, seja ela revertida em proveito dos empregados ou de seus dependentes, seja destinada à educação básica, superior ou qualificante;

- o art. 7, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, estabelece que o salário deve ser capaz de atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família com moradia, saúde, alimentação, educação, entre outras;

- partindo dessa base estabelecida pela Constituição Federal de 1988, o legislador com o intuito de proteger esses valores, através de normas infraconstitucionais, estabeleceu a isenção das contribuições previdenciárias sobre essas necessidades;

- a doutrina admite que os gastos do empregador com educação sejam revertidos em favor dos familiares dos seus funcionários e que o fornecimento desse benefício não possui caráter salarial;

- da análise do art. 458 da CLT e o art. 28, da Lei nº 8.212/1991, que buscaram efetivar os dispositivos constitucionais de incentivo à educação, constatamos o equívoco da PGFN de taxar como parâmetro apenas a situações previstas no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, pois resta claro que a intenção do legislador constitucional foi de beneficiar o aprendizado e aperfeiçoamento do trabalhador, inclusive, o de seus dependentes econômicos;

- por meio da Lei nº 12.513/2011, o legislador ordinário promoveu a alteração da alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, para expressamente constar que não integram o salário-de-contribuição as bolsas de estudo concedidas aos empregados e seus dependentes;

- essa alteração apenas confirma que o benefício da bolsa de estudos concedida a dependentes de empregados não deveria compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo sido alterada a legislação para que não remanescesse qualquer dúvida a esse respeito, evitando-se novos e indevidos questionamentos como o objeto do presente processo

a PGFN sustenta que a nova redação do art. 458, § 2º, CLT, dada pela Lei nº 10.243/2001, teria produzido efeitos apenas no âmbito da própria CLT, não cabendo a sua utilização para afastar o lançamento, pois o direito previdenciário é um ramo autônomo e especial, além do que as regras que

concedem isenção devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional;

- tal entendimento, no entanto, está absolutamente equivocado;
- o Direito é uno, de modo que o legislador, quando pretendeu a incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos empregados, estava buscando a tributação do salário desse empregado, conforme previsto no CLT. Transcreve trecho do acórdão recorrido;
- o salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições previdenciárias) não é um conceito autônomo do Direito Previdenciário, que justifique a adoção de um conceito diverso daquele previsto na CLT;
- considerando que o art. 110, do Código Tributário Nacional, estabelece que 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, como é o caso do conceito de salário trazido pela CLT;
- a competência tributária da União para instituir o salário, estabelecida no art. 195, inciso I, aliena “a”, da Constituição Federal de 1988, estaria mitigada caso partíssemos do pressuposto buscado pela PGFN de que o conceito de salário seria diferente do conceito de salário-de-contribuição, pois esse raciocínio encadearia a inconstitucionalidade do art. 21 da Lei nº 8.212/91, na medida em que a União não teria competência para instituir o salário-de-contribuição;
- não pode a legislação previdenciária pretender alterar ou restringir o conceito de salário trazido pela CLT, não apenas em razão da violação do art. 110, do Código Tributário Nacional, mas também sob pena da inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991, que pretendem a instituição de um “salário-de-contribuição”, diverso do conceito de salário, trazido pela CLT;
- se de acordo com o conceito de salário trazido pela CLT, as bolsas de estudos concedidas, em qualquer nível de ensino, aos empregados e seus dependentes, não constituem remuneração pelos serviços prestados, não resta dúvida de que não podem ser consideradas como base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que restou acertadamente decidido no acórdão recorrido;
- caso as autoridades fiscais continuem a adotar interpretações equivocadas da legislação – como a ora demonstrada – ao empregador tornar-se-á preferível não garantir quaisquer vantagens ou benefícios a que não estejam obrigados por texto legal;
- em última análise, quem sai prejudicado com a atuação desmedida das autoridades fiscais é o próprio trabalhador, que cada vez menos receberá de seu empregador benefícios visando ao seu bem-estar social, como muito bem citado pelo conselheiro relator da decisão recorrida.

Requer, por fim, que se negue provimento ao Recurso Especial.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Pelos mesmos motivos, conheço das Contrarrazões oferecidas pela Contribuinte.

O lançamento foi motivado pelo pagamento de auxílio educação aos dependentes dos empregados do Sujeito Passivo, tendo sido destacado no Relatório Fiscal que autuada arcou com despesas realizadas com matrículas e mensalidades desses dependentes em cursos regulares de ensino fundamental, médio, e graduação universitária. Assim, embora irrelevante ao presente caso, e mesmo não tendo sido objeto do acórdão paradigma, uma vez reconhecida a existência de divergência interpretativa, não há óbice à análise, por este Colegiado, do fato de que parte das bolsas concedidas pela Contribuinte eram para realização de cursos de nível superior.

Convém esclarecer ainda que não foi devolvida à análise deste Colegiado qualquer discussão relacionada decadência e, por óbvio, essa matéria não será objeto de exame.

Alega a recorrente que as importâncias referentes ao auxílio educação não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não terem natureza salarial. Fato esse que restaria expressamente consignado no § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que abaixo se transcreve:

Art. 458 [...]

[...]

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

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

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

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII –(VETADO) (Grifou-se)

Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos sobre matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, estando-se diante de matéria de índole tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio educação, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário.

Não se discute aqui a existência de um sistema uno de direito, contudo não se pode olvidar que Direito Tributário, como ramo do Direito, goza de autonomia e não está incondicionalmente sujeito ao regramento estabelecido na legislação trabalhista como imagina o Sujeito Passivo.

Além do que, a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

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;

[...]

De se ressaltar a clareza do texto constitucional ao estabelecer a possibilidade de as contribuições previdenciárias poderem incidir 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.

Com base na previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei como “salário-de-contribuição”.

Vejamos a abrangência legal do salário-de-contribuição em relação à remuneração de segurados empregados e trabalhadores avulsos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de

convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Grifou-se)

[...]

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado¹, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo “salário” significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados. (Grifou-se)

Nessa mesma linha é o art. 458 da CLT:

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. (Grifou-se)

Não obstante, o fato de recorrer à conceituação trazida nas normas trabalhistas não faz com que as alterações promovidas em tais normas tenha aplicação automática na esfera tributária, sobretudo em se tratando de isenção que, nos termos do art. 176 do CTN, “*é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão*”.

Assim, o fato de o inciso II do art 458 da CLT, na redação dada pela Lei nº 10.243/2001, ter deixado de considerar como salário, para fins trabalhistas, a utilidade despendida pelo empregador a título de educação, não fez com que esse benefício deixasse de integrar o salário-de-contribuição referido na Lei de Custeio Previdenciário.

Ademais, a hipótese de as normas tributárias não serem diretamente afetadas a partir de alterações na legislação trabalhista não representa qualquer espécie de mitigação à competência conferida à União pelo art. 195 da Constituição, tampouco contamina o art. 21 da Lei nº 8.212/1991 de vício de inconstitucionalidade como presume o Sujeito Passivo.

¹ CTN, art. 110.

Retornando-se à definição de salário-de-contribuição trazida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que está ali abrangida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

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

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do auxílio educação concedido pela Contribuinte aos dependentes de seus empregados, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, resta caracterizada sua índole retributiva. Também não se discute a habitualidade dessa parcela, claramente evidenciada no Relatório Fiscal.

Aperceba-se, pois, que o auxílio educação objeto do lançamento ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a valores despendidos com educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

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

A isenção referida nos dispositivo acima abrangia:

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

Referido plano:

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

De se notar que a regra isentiva faz referência a “plano educacional que vise à educação básica (...) 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”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “t”) não faz menção a plano de educacional ofertado a dependentes, mas tão-somente a empregados e dirigentes da empresa, não havendo como estender o favor legal a hipóteses que não estejam expressamente prevista em lei, visto que, neste ponto, estar-se-ia infringindo o art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando que disponha sobre isenção.

Sobre a afirmação trazida em sede contrarrazões de que o inciso IV do art. 7º da Constituição Federal estabelece que o salário deve ser capaz de atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família com moradia, saúde, alimentação, educação, dentre outros. Essa asserção somente reforça o caráter salarial das verbas paga a título de auxílio educação. Por óbvio, o legislador pode instituir isenção em relação a referido benefício, mas isso não lhe retira o caráter remuneratório, eis que decorrente da relação de emprego. O fato de determinada verba ostentar natureza remuneratória não tem relação alguma com demonstração de performance ou desempenho diferenciado como aduz o sujeito passivo.

Cumprе ressaltar que somente a partir das alterações promovidas na alínea “t” do 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 12.513/2011 é que foi instituída a isenção relativa a plano educacional a dependentes de trabalhadores à disposição da empresa, mas nesse caso, o favor legal se restringe a bolsa de estudos que vise a educação básica e deve atender aos demais critérios estabelecidos na referida norma. Vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

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)

Ocorre que, ainda que a Contribuinte pudesse ser enquadrada na norma acima transcrita, os fatos geradores abrangidos no lançamento referem-se ao período entre 01/07/2001

a 31/07/2004 e a Lei nº 12.513 foi editada somente em 2011 e não retroage para alcançar fatos pretéritos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho