



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16095.000150/2008-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-008.696 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 5 de novembro de 2020  
**Recorrente** SOLAR DOS PEQUENINOS S/C LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/07/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 (relator), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Eglypto, José Luís Hentsch

Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da Seção de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social em Guarulhos (SP), por meio da Decisão-Notificação n.º 21.425.4/235/2004, de 26/08/2004, cujo dispositivo considerou procedente o lançamento fiscal, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 239/243):

### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO.**

Bolsas de Estudos para dependentes de funcionários são considerados salário-indireto ou salário in natura, integrando o Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Inteligência do artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

Integram o crédito previdenciário constituído: os juros de mora e a multa variável de caráter irrelevável de acordo com a legislação de regência.

Lançamento Procedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que foi lavrada a **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 35.594.478-2**, para o período de 04/1999 a 07/2003, no qual são exigidas (fls. 04/06, 07/32, 151/152 e 304):

- (i) contribuições devidas à Previdência Social, correspondentes à parte da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade e laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); e
- (ii) contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

O crédito tributário diz respeito a valores incidentes sobre bolsas de estudo concedidas a filhos de funcionários, caracterizadas como salário indireto (art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991).

Cientificada da autuação no dia 10/03/2004, a empresa impugnou a exigência fiscal (fls. 193/203 e 304).

Em 02/09/2004, por via postal, foi dada ciência da decisão de primeira instância, tendo sido apresentado recurso voluntário no dia 27/09/2004, conforme data no envelope de postagem da correspondência, no qual a empresa recorrente repisa os argumentos de fato e direito da sua impugnação (fls. 244/246 e 247/276).

Em síntese, sustenta a autuada que a bolsa de estudo não integra o salário do trabalhador, em razão de não retribuir o trabalho efetivo, nos termos da legislação trabalhista e da firme jurisprudência do Poder Judiciário. Adicionalmente, a bolsa de estudo não constitui um ganho habitual do funcionário.

Quanto aos requisitos para interposição do recurso voluntário, afirmou que a exigência de depósito para recorrer na via administrativa constitui obstáculo à ampla defesa e ao contraditório, com violação das normas constitucionais.

O recurso voluntário foi considerado deserto, porque desacompanhado da garantia do depósito de 30% da exigência fiscal. Entretanto, tendo em conta decisão em mandado de segurança, posteriormente com trânsito em julgado, restou assegurado o processamento do apelo recursal independentemente do depósito prévio (fls. 293/298).

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Juízo de Admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## **Mérito**

Após análise da documentação obtida no curso do procedimento fiscal, a autoridade tributária considerou que as bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários são verbas habitualmente pagas, que integram a remuneração dos segurados empregados, na condição de salário indireto.

Resumi o agente fiscal que as bolsas são destinadas aos filhos de professores e demais funcionários do estabelecimento de ensino, caracterizando-se como utilidade recebida pelo trabalho.

Pois bem. O direito previdenciário é dotado de autonomia, porém há forte vinculação com outros ramos do direito e, por isso, sofre diversas influências.

De um lado, a concepção de remuneração para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua vigia mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

Por outra parte, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Na essência, a delimitação do salário-de-contribuição equivale à remuneração paga, creditada ou devida ao trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991)

O art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie. No artigo seguinte, além do salário pago em dinheiro, resta autorizado o pagamento ao empregado na forma de utilidades, denominado de salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

Nessa linha de pensamento, parece-me oportuno transcrever as palavras de Maurício Godinho Delgado:<sup>1</sup>

"(...) É preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Se as causas e objetivos contemplados com o fornecimento forem diferentes da ideia de retribuição pelo contrato (contraprestação, portanto), desaparece o caráter salarial da utilidade ofertada."

Consequência desse raciocínio, é feita tradicionalmente a distinção entre as utilidades fornecidas “para o trabalho” e as utilidades fornecidas “pelo trabalho”. As primeiras, “para o trabalho”, seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.

Ainda que contenha inegável valor econômico, a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Não se destina a retribuir o trabalho efetivo, sendo uma verba empregada “para o trabalho”, e “não pelo trabalho”.

Diferentemente, é o desconto ou custeio de mensalidade escolar vinculada aos serviços educacionais voltados ao ensino fundamental e médio de filhos e demais dependentes dos funcionários da empresa (fls. 60/149).

Com efeito, esse tipo de concessão advém apenas da relação de trabalho e tem por finalidade precípua acrescer vantagem contraprestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida “pelo trabalho”, e não “para o trabalho”.

Em que pese os laços existentes entre legislação previdenciária e preceitos trabalhistas, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros aspectos.

Para fins de base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, o legislador tributário elegeu as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Confira-se a redação do art. 22, inc. I, e do art. 28, inc. I, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

<sup>1</sup> Curso de Direito do Trabalho. Editora LTr : São Paulo, 4ª ed., 2005, página 719.

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)

(...)

(DESTAQUEI)

Como se observa do texto da lei, os ganhos habituais sob a forma de utilidades estão expressamente alcançados pelo conceito de remuneração da legislação previdenciária. A habitualidade é característica comum no oferecimento de bolsas de estudos, haja vista a reiteração uniforme da utilidade ao longo do ano letivo, na mesma frequência do pagamento da remuneração ao funcionário, associado ao contrato de trabalho.

Aliás, a legislação do custeio da Previdência Social utiliza, diversamente da nomenclatura da legislação trabalhista, a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito previdenciário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto do relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

Essa mesma Lei do Custeio da Previdência Social, no seu § 9º do art. 28, achou por bem explicitar as parcelas que estão fora do campo de incidência, seja pela ausência intrínseca da natureza remuneratória, sejam verbas que, apesar de rendimentos destinados a retribuir o trabalho, a exclusão da base de incidência tributária se dá por força de opção legislativa.

Na época dos fatos geradores, a redação para a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, afastava a tributação tão somente em relação à educação e capacitação do próprio trabalhador. Copio o seu texto:

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;

Em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador escapam à tributação, muito embora o legislador subordine a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária ao atendimento de certas condições fáticas.

Por outro lado, a extensão aos gastos com educação de familiar depende da expressa previsão na lei tributária, dado o caráter de remuneração "pelo trabalho". Na redação acima copiada, as bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos funcionários não se amoldam a nenhuma hipótese do § 9º do art. 28 da lei 8212, de 1991.

É verdade que a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, aparentemente não faz restrição quanto aos destinatários do plano educacional que vise à educação básica, o que pode deixar dúvida no tocante à possibilidade do custeio da educação dos familiares dos trabalhadores alheio à incidência de contribuição previdenciária.

Todavia, a interpretação do dispositivo de lei não deve restringir ou ampliar o propósito do legislador previdenciário. A ideia subjacente está na fornecimento da educação aos empregados como ferramenta de desenvolvimento do trabalho, proporcionando igualmente melhor produtividade e benefícios para a atividade da empresa.

A Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, trouxe nova redação para a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, passando a excluir, de forma expressa, da incidência da contribuição previdenciária o plano educacional ou a bolsa de estudo relacionada à educação básica dos dependentes dos trabalhadores:

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

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;

(...)

Tal alteração legislativa não teve caráter interpretativo, tampouco dispõe sobre aplicação de penalidade. Em consequência, seus efeitos são prospectivos, para o futuro, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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.

(...)

É dizer, portanto, que a novel redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que posterior à ocorrência dos fatos geradores. Ademais, a modificação legislativa não representa uma simples interpretação autêntica, quando ausente a inovação do ordenamento jurídico.

Quanto à legislação trabalhista, a Lei nº 10.243, de 19 de junho de 2001, ao proporcionar nova redação ao § 2º do art. 458 da CLT, a meu sentir pretendeu excluir da remuneração tão somente os valores despendidos com educação dos empregados, e não indistintamente os dispêndios com empregados e seus dependentes.

Art. 458 (...)

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

(...)

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

(...)

Além disso, a força normativa está restrita à esfera trabalhista, conforme mencionado no § 2º do art. 458 da CLT. Quando o legislador escolheu afastar também a utilidade recebida pelo empregado da base de cálculo da contribuição previdenciária, deixou a determinação explícita no próprio texto da lei trabalhista.

Senão vejamos o § 5º do mesmo artigo da CLT, que trata do valor relativo à assistência médica e odontológica:

Art. 458 (...)

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

(...)

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

(...)

§ 5º O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A despeito do ponto de vista pessoal, é sabido que a matéria aqui tratada é controvertida no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, revelando a divergência de entendimento entre os membros dos colegiados.

De qualquer modo, em relação aos processos conexos, formalizados na mesma ação fiscal em face da empresa autuada, a partir dos mesmos fatos e elementos de prova, foi negado provimento, no mérito, aos recursos voluntários (Processo nº 16095.000151/2008-51 e Processo nº 16095.000152/2008-04, respectivamente, Acórdão 2302-00.896, de 16/11/2011, e Acórdão nº 2301-01.975, de 14/04/2011).

A propósito, quanto às bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos segurados, é também oportuno trazer à baila o entendimento mais recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Em decisão do final do ano passado, o colegiado deu provimento, pelo voto de qualidade, ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para manter os valores na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Confira-se a ementa do Acórdão 9202-008.425, de 16/12/2019:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/04/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos segurados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

Em suma, tendo em conta os fatos geradores envolvidos no lançamento, correspondentes ao período de 04/1999 a 07/2003, não merece reforma a decisão de piso que manteve o lançamento tributário.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, capaz de ensejar a reforma do Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

Após análise da documentação obtida no curso do procedimento fiscal, a autoridade tributária considerou que as bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários são verbas habitualmente pagas, que integram a remuneração dos segurados empregados, na condição de salário indireto.

Pois bem! Neste ponto, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas, entende-se que a pretensão da Recorrente deva ser acatada.

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 n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011)

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei n.º 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada.

Os requisitos para aplicação eram: i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, a Lei n.º 12.513/2011, modificou os requisitos para a obtenção da isenção, não exigindo 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 estudos aos dependentes dos empregados.**

Ressalto que o art. 111 do Código Tributário Nacional, manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleber Alex Friess no Acórdão n.º 2401-004.745, o legislador não quis impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, senão vejamos:

46.1 Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.

46.2 Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, é vedada a ampliação do seu alcance normativo, assim como não cabe ao intérprete restringir o seu conteúdo.

46.3 Por esse motivo, a ideia que as normas de exceção que conferem isenção tributária devem ser interpretadas com viés eminentemente restritivo configura uma nítida distorção da aplicação do conteúdo jurídico preconizado pelo art. 111 do CTN.

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.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão n.º 9202-006.502, o qual me filio, da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo n.º 15582.000114/2007-16, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, **me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.**

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

O primeiro deles é o da "**habitualidade do fornecimento**", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a **presença do "caráter contraprestativo** do fornecimento",

defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de

prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

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

Dispõe o art. 195 da CF/88:

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

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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

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

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

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

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

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

Nessa linha:

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

(...)5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho

efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, este Conselho possui diversos julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária.

[...] (Acórdão nº 2301-004.978, Rel. Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

[...] (Acórdão n.º 2402-004.150, Rel. Thiago Taborda Simões, Sessão de 16 de julho de 2014)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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.

[...] (Acórdão n.º 2201-003.229, Rel. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 15 de junho de 2016)

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira