

## DOCTRINA

### A Exclusão do Auxílio-educação do Salário de Contribuição e as Alterações Trazidas pela Lei nº 12.513/2011

*Alessandro Mendes Cardoso*

*Rafael Santiago Costa*

#### I. Introdução

O objetivo principal do presente estudo é analisar as alterações trazidas pela Lei nº 12.513/2011 ao artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991, que versa sobre a não inclusão de valores despendidos pelo empregador com a educação de seus colaboradores na base de cálculo das contribuições previdenciárias e demais incidentes sobre a remuneração do trabalho.

A análise não estará adstrita à indicação das novidades implantadas, abrangendo um posicionamento crítico acerca dessas modificações, tanto no que se refere às consequências práticas, quanto no que tange à verificação da legitimidade de parte dessas alterações perante o ordenamento pátrio e a natureza jurídica do auxílio-educação.

Por conseguinte, o artigo aborda de forma mais ampla o próprio conceito de salário de contribuição, bem como o alcance que pode ser atribuído às alterações legislativas verificadas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, que versa sobre diversas situações não consideradas pelo legislador infraconstitucional como fatos geradores das contribuições incidentes sobre a remuneração do trabalho.

As conclusões a serem apresentadas têm por base a jurisprudência já firmada em nossos Tribunais acerca da natureza jurídica do auxílio-educação e de outras rubricas também previstas naquele dispositivo da Lei nº 8.212/1991, embora ainda não se tenha notícia de julgados que já levaram em consideração as alterações trazidas pela Lei nº 12.513/2011.

#### II. Tratamento do Auxílio-educação pela Legislação Previdenciária

O artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 apresenta, em seu *caput* e incisos, o conceito de salário de contribuição<sup>1</sup>, base de



**Alessandro Mendes Cardoso**

*é Advogado, Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas.*



**Rafael Santiago Costa**

*é Advogado, Mestrando em Direito Ambiental e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Amapá e Professor de Direito Tributário da Faculdade de Macapá.*

<sup>1</sup> “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho. No parágrafo 9º desse dispositivo consta um rol de parcelas que não são consideradas integrantes do salário de contribuição<sup>2</sup>.

Em regra, esse rol é considerado pela Fiscalização Tributária como uma lista de isenções, que deveria, portanto, ser interpretada como taxativa e de forma literal. Ou seja, somente estariam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias as rubricas previstas naquele parágrafo 9º, e, ainda assim, se atendidos os requisitos e limites previstos nos itens constantes desse dispositivo.

Trata-se de entendimento equivocado e afastado tanto pela melhor doutrina quanto pela jurisprudência (em especial do Superior Tribunal de Justiça - STJ) na análise de diversos casos específicos<sup>3-4</sup>. Afinal, não apenas o próprio artigo 28, I, da Lei nº 8.212/1991, mas também os artigos 195, I, “a” e 201, parágrafo 11, da Constituição, delimitam a hipótese de incidência das contribuições em análise, restringindo-a aos casos em que ocorre remuneração habitual do empregado pelo trabalho desenvolvido.

Dessa forma, o que interessa efetivamente para fins de inclusão de determinada rubrica no salário de contribuição é sua natureza jurídica, sendo irrelevante o fato de estar ou não arrolada no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991. Trata-se, na verdade, de rol exemplificativo e que, em relação a grande parte dos seus itens, apenas confirma hipóteses de não incidência das contribuições (e não isenções concedidas pelo legislador).

Nesse sentido se manifestaram os Auditores Fiscais da Receita Federal Karina Alessandra e Eduardo Newman em monografia premiada em concurso promovido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)<sup>5</sup>:

“Tendo em vista o ‘norte’ interpretativo acima ventilado, o rol de rubricas não integrantes do salário-de-contribuição (...) veiculado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que também não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (art. 22, § 2º), não limita o reconhecimento de que todas as indenizações e todos os ressarcimentos encontram-se afastados da exação previdenciária.

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.”

<sup>2</sup> “§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)”

<sup>3</sup> Cite-se, a título de exemplo, o entendimento pacífico do STJ acerca da desnecessidade de inscrição da empresa em programas de alimentação do trabalhador (PAT), como exige a alínea “c” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, para fins de confirmação da não inclusão no salário de contribuição de valores despendidos com fornecimento de alimentos *in natura* aos funcionários. Nesse sentido, vide: AgRg no Ag nº 1.392.454, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª Turma, *DJe* de 25.11.2011; REsp nº 1.196.748, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, *DJe* de 28.9.2010.

<sup>4</sup> No âmbito do STF, merece destaque o acórdão proferido no RE nº 478.410 (Rel. Min. Eros Grau, Pleno, julgado em 10.3.2010), que afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre o custeio do transporte do trabalhador pela empresa, ainda que tal se dê em pecúnia, ao contrário do que exigia a alínea “f” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, que, complementada pela legislação específica, indicava que somente o fornecimento de vale-transporte estaria excluído do salário de contribuição.

<sup>5</sup> GOMES, Karina Alessandra de Mattered; e GOMES, Eduardo Newman de Mattered. “Delimitação constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados”. *I Prêmio Carf de Monografias em Direito Tributário*. Brasília: Edições Valentim, 2011, pp. 486-488.

De fato, a literalidade do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, pode levar o intérprete a equívocos, nos seguintes termos: ‘Art. 28 (...) § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, *exclusivamente*: (...)’

Entretanto, como as indenizações e os ressarcimentos de despesas não foram albergados no art. 195, I, ‘a’ c/c art. 201, § 11, ambos da Constituição Federal, e sequer encontram guarida no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, é irrelevante, em relação a tais rubricas, que as mesmas se encontrem expressamente arroladas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91. Frise-se: ‘as indenizações e os ressarcimentos de despesas não se encontram no campo constitucional e legal de incidência das contribuições previdenciárias’. Assim, quando alguma verba indenizatória ou ressarcitória encontra-se prevista no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, entende-se que há apenas a explicitação, o reforço, de que tal rubrica já não se encontrava sujeita à incidência. (...)’ (Destaques dos autores)

A vinculação da fixação do salário de contribuição aos requisitos da remuneração contraprestativa e habitual do trabalho é matéria que vem ocupando a jurisprudência, já que objeto usual de controvérsia entre autoridades fiscais e contribuintes, sendo que um dos focos dessa divergência reside na análise da configuração da chamada remuneração *in natura*.

Nos termos da Consolidação da Legislação do Trabalho (CLT), a remuneração decorrente do trabalho, definida nos artigos 457 e 458, configura-se no salário (remuneração contraprestativa em dinheiro), inclusive a gorjeta, gratificações ajustadas, diárias para viagens, e também nas utilidades fornecidas pelo empregador em contraprestação ou para viabilização do trabalho (salário *in natura*).

De forma sintética, define-se “salário *in natura*” como sendo aquela parcela da remuneração do empregado que é paga através de utilidades distintas do dinheiro. Sua definição legal pode ser extraída do artigo 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.”

Contudo, para que se caracterize o pagamento de parcela salarial via fornecimento de utilidades, deve ser patente a presença dos requisitos da habitualidade, da onerosidade e da contraprestabilidade do serviço prestado. Isso porque, em diversas situações, a utilidade fornecida visa somente viabilizar a prestação do serviço, e não remunerá-lo<sup>6</sup> (caso do fornecimento de veículo e combustível a ser utilizado pelo empregado de forma exclusiva ou preponderante na execução da sua atividade laboral), ou, ainda, disponibilizar benefício social, de cunho não salarial.

<sup>6</sup> A jurisprudência trabalhista é bastante consolidada na diferenciação da verba *para* o trabalho, daquela *pele* trabalho. Cite-se a título exemplificativo:

“Salário-utilidade - Veículos Fornecido pelo Empregador - Utilização pelo Empregado - Folgas - Fins de Semana e Férias. O veículo fornecido para o trabalho não tem natureza salarial. O fato de a empresa autorizar seu uso pelo empregado também em suas folgas, finais de semana e férias não modifica a natureza do bem assim fornecido. Não constitui salário-utilidade veículo fornecido por liberalidade do empregador, cuja vontade não se dirige à melhor remuneração do empregado, mas permanece voltada a permitir que este desenvolva de forma mais eficiente as funções para as quais foi admitido. Recurso de Embargos de que se conhece parcilmente e a que se dá provimento.” (TST, Proc. ERR nº 333.007, Rel. Min. João Batista Brito Pereira, ano 1996, DJ de 6.6.2003)

Exatamente para explicitar esse contexto que a Lei nº 10.243/2001 alterou o parágrafo 2º do artigo 458 da CLT, relacionando a utilidades que não podem ser consideradas como salário-utilidade:

“§ 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.”

A norma trabalhista excluiu do salário a educação fornecida pelo empregador ao empregado, em estabelecimentos próprios ou de terceiros, reconhecendo que não se trata de um benefício contraprestativo do trabalho, mas de cunho social e que configura investimento da própria empresa na capacitação de seus colaboradores.

E, anteriormente, a Lei nº 9.528/1997 já havia alterado o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, com a introdução da alínea “t” àquele dispositivo para explicitar que o auxílio-educação fornecido pelo empregador não se incorpora ao salário de contribuição. Assim constava da redação original dessa alínea:

“t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.”

A Lei nº 9.711/1998, por sua vez, alterou essa redação, que passou a ser a seguinte:

“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.”

Como se percebe, a alteração no texto praticamente se restringiu a adequar o dispositivo ao artigo 21 da Lei nº 9.394/1996<sup>7</sup>, uma vez que o ensino fundamental (mencionado na redação original) seria apenas uma das etapas da educação básica, que ainda contempla a educação infantil e o ensino médio.

E, mais recentemente, o dispositivo em análise passou por nova reformulação, determinada pelo artigo 15 da Lei nº 12.513/2011 nos seguintes moldes:

“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

<sup>7</sup> “Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

- I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;
- II - educação superior.”

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.”

Confrontando a redação atual com a anterior, é possível identificar as seguintes e relevantes alterações:

- a) inclusão de menção expressa às bolsas de estudo, indicando o alargamento no que se refere aos meios e instrumentos aceitos como válidos para fins de concessão do auxílio-educação;
- b) menção expressa à concessão de auxílio aos dependentes dos empregados, afastando dúvida até então existente sobre o alcance da norma;
- c) remissão genérica à Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, em substituição da menção específica ao artigo 21 da lei, que tratava especificamente da educação básica, tornando inequívoca a possibilidade de subsídio em relação a uma gama maior de cursos;
- d) menção expressa à qualificação tecnológica, confirmando a conclusão apontada no item acima;
- e) supressão da exigência de que todos os colaboradores tenham acesso ao “plano educacional” ou “bolsa de estudos”, o que permite às Empresas uma maior liberdade e tranquilidade no desenvolvimento de suas políticas de concessão do benefício;
- f) introdução de limites financeiros à concessão do auxílio, sugerindo que será considerada passível de tributação a parcela do benefício que exceder aos limites (ou mesmo a totalidade do benefício, caso adotada uma interpretação mais rigorosa da norma).

Analisados os efeitos concretos dessas alterações, que impactam diretamente nas políticas das empresas que versam sobre incentivo à formação e educação dos seus colaboradores, torna-se necessário verificar o entendimento jurisprudencial que já havia se firmado sobre o tema.

### III. Entendimento Jurisprudencial

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o auxílio-educação, embora tenha conteúdo econômico, não apresenta caráter remuneratório em função do trabalho prestado pelo empregador. Tratar-se-ia de verdadeiro investimento realizado pelo empregador para qualificar sua mão de obra e, provavelmente, remunerá-la em novas condições no futuro.

Embora se trate de matéria ainda não apreciada sob o rito de recursos repetitivos, os precedentes proferidos pelas duas Turmas que integram a Primeira Seção do STJ são uníssonos ao afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação. E o que se percebe da íntegra desses julgados é que essa conclusão não decorre simplesmente da previsão contida no artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991.

Demonstração inequívoca dessa constatação reside nos seguintes julgados:

“Tributário. (...). Contribuição Previdenciária. Auxílio-educação. Descabimento. Verbos de Natureza não Salarial.

- Os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar aos seus empregados, não podem ser considerados como salário 'in natura', pois não retribuem o trabalho efetivo, não integrando a remuneração. Trata-se de investimento da empresa na qualificação de seus empregados.

- A Lei nº 9.528/97, ao alterar o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que passou a conter a alínea 't', confirmou esse entendimento, reconhecendo que esses valores não possuem natureza salarial.

- Precedente desta Corte.

- Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp nº 328.602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 1º.10.2002)

"Recurso Especial - Tributário - Contribuição Previdenciária - Auxílio-educação (Bolsa de Estudo) - Não-incidência - Natureza não Salarial - Alínea 't' do § 9º do Art. 28 da Lei n. 8.212/91, Acrescentada pela Lei n. 9.258/97 - Precedentes.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97.

Recurso especial improvido." (REsp nº 371.088/PR, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 3.8.2006)

Assim constou do voto proferido nessa última decisão:

"Cinge-se a controvérsia acerca da natureza do auxílio-educação, se de caráter remuneratório ou não, de maneira a permitir que sobre esse valor deva incidir a contribuição previdenciária.

O tema não merece maiores digressões, uma vez que este Tribunal já enfrentou a questão ora em debate e já se posicionou no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo conferidas pelo empregador aos empregados, porquanto não se trata de parcela remuneratória, mas de investimento na qualificação intelectual dos trabalhadores.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97."

Ou seja, *mesmo antes da expressa previsão legal suprimindo o auxílio-educação do salário de contribuição, o STJ já o considerava excluído, haja vista a natureza jurídica da verba*. De fato, poucas são as referências feitas nesses julgados ao dispositivo legal em análise. A título de exemplo, seguem precedentes recentes de ambas as Turmas do Tribunal que lidam com a matéria tributária:

"Previdenciário. Recurso Especial. Auxílio-educação. Bolsa de Estudo. Verba de Caráter Indenizatório. Contribuição Previdenciária. Incidência sobre a Base de Cálculo do Salário de Contribuição. Impossibilidade.

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

2. *In casu*, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às institui-

ções de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (REsp 784.887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 05.12.2005; REsp 324.178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 17.02.2004; AgRg no REsp 328.602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365.398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no Ag nº 1.330.484/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 18.11.2010)

“Processual Civil. (...) Contribuição Previdenciária. Bolsas de Estudo. Não-incidência. (...)

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.” (EDcl no AgRg no REsp nº 479.056/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 23.2.2010)

Trata-se de constatação que não passa despercebida pela doutrina<sup>8</sup>, senão vejamos:

“Como esta isenção somente foi inserida no texto da Lei 8.212/91, em 10/12/97 (Lei 9.528/97), o Fisco Previdenciário entende que os valores despendidos com educação, anteriormente a esta data, devem ser tributados (...). O STJ, todavia, rechaça completamente essa tese, tendo pacificado entendimento que os valores gastos com educação nunca foram parcelas remuneratórias, mesmo antes do advento da Lei 9.528/97. (...)

Saliente-se, entretanto, que o Superior Tribunal de Justiça não tem feito qualquer exigência para considerar os valores pagos com educação como não-tributáveis, acreditando que estes visam propiciar melhor produtividade dos empregados.”

De fato, parece-nos claro que o STJ concluiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação independentemente da previsão contida atualmente no artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991. Isso porque a jurisprudência do Tribunal tem pautado a sua análise da abrangência do salário de contribuição em face da presença ou não dos requisitos da onerosidade, habitualidade e contraprestabilidade, e não pela listagem exemplificativa da citada lei.

Esse posicionamento se mostra relevante por indicar que as alterações realizadas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 nem sempre são determinantes à definição da incidência das contribuições previdenciárias sobre a rubrica a que se referem. Outra ilustração marcante dessa assertiva é a confirmação da natureza não salarial do aviso prévio indenizado mesmo após o advento do Decreto nº 6.727/2009, que alterou o Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social) e retirou a exclusão expressa dessa verba do salário de contribuição.

Trata-se de conclusão que nos permite afirmar que mudanças na redação do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não têm conteúdo normativo suficiente para alterar o âmbito de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração, nos termos em que se posiciona o STJ a respeito. E as alterações promovidas pela Lei nº 12.513/2011 não fogem a essa regra.

<sup>8</sup> KERTZMAN, Ivan; e CYRINO, Sinésio. *Salário de Contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2010, pp. 235, 238.

Mas sempre se deve fazer a ressalva que a Fiscalização Tributária se pauta pela interpretação literal da norma previdenciária, com a exigência do cumprimento por parte do contribuinte dos requisitos nela instituídos. Por isso, relevante o conhecimento correto da legislação em vigor, o que justifica a explicitação do atual regramento para o auxílio-educação.

#### IV. Efeitos das Alterações no Tratamento Legal do Auxílio-educação

Como indicado, a maior parte das alterações promovidas pela Lei nº 12.513/2011 no artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991 indica a intenção do legislador de fomentar o investimento das empresas na educação e formação profissional dos seus empregados.

De forma mais ampla, essas alterações estão inseridas em um projeto institucional do Governo Federal de qualificação da mão de obra nacional, como se depreende do artigo 1º da nova lei, *in verbis*:

“Art. 1º É instituído o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), a ser executado pela União, com a finalidade de ampliar a oferta de educação profissional e tecnológica, por meio de programas, projetos e ações de assistência técnica e financeira.

Parágrafo único. São objetivos do Pronatec:

- I - expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de educação profissional técnica de nível médio presencial e a distância e de cursos e programas de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;
- II - fomentar e apoiar a expansão da rede física de atendimento da educação profissional e tecnológica;
- III - contribuir para a melhoria da qualidade do ensino médio público, por meio da articulação com a educação profissional;
- IV - ampliar as oportunidades educacionais dos trabalhadores, por meio do incremento da formação e qualificação profissional.”

Para facilitar a análise, transcreve-se novamente o artigo 15 da Lei nº 12.513/2011:

“Art. 15. O art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 28.

(...)

§ 9º

(...)

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.”

A nova redação da lei previdenciária indica a ampliação das modalidades de auxílio-educação consideradas excluídas do salário de contribuição. Na interpretação literal da redação anterior, o auxílio-educação somente abrangia o empregado e estava vinculado a duas possibilidades de “plano educacional”, que seriam a edu-



cação básica e a capacitação profissional diretamente vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

Essa redação permitia que as autoridades tributárias negassem a natureza de auxílio-educação ao financiamento, por exemplo, de cursos de línguas e de graduação e pós-graduação, principalmente quando não se vislumbrava de forma direta que o curso subsidiado tivesse efetiva relação com as atuais atividades profissionais do empregado e/ou com as necessidades imediatas da empresa.

Primeiro, a nova redação inclui os dependentes dos empregados entre os possíveis beneficiários do auxílio-educação vinculado à educação básica. Em seguida, a norma excluiu a vinculação da educação básica ao artigo 21 da Lei nº 9.394/96, que a define como sendo a “formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio”. Agora a remissão é feita em relação à integralidade da lei de diretrizes e bases da educação nacional, que deve ser considerada não só para a educação básica, mas também para a capacitação profissional e tecnológica do empregado.

E a Lei nº 9.394/1996 já define de forma mais ampla, no seu artigo 1º, a “educação”, como *sendo* “os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”.

Esse conceito é muito mais adequado aos tempos atuais, em que as demandas e necessidades humanas ultrapassam o conteúdo da educação formal, sendo imprescindível o acesso a conteúdos de formação ética, cultural e social. Tal contexto deve levar ao reconhecimento de que o investimento das empresas na educação dos seus empregados é também mais amplo, podendo abarcar, por exemplo, o ensino de línguas, informática, além dos cursos de graduação, pós-graduação e especializações.

O artigo 39 da lei de diretrizes da educação indica que a educação profissional e tecnológica está vinculada ao “cumprimento dos objetivos da educação nacional” e “integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia”. E, por isso, abrangerá os cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional, de educação profissional técnica de nível médio, de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação (vide parágrafo 2º do dispositivo em comento, incluído pela Lei nº 11.741/2008).

Por outro lado, deve-se conceder correta interpretação à disposição da lei previdenciária no sentido de que a capacitação profissional e tecnológica a ser custeada total ou parcialmente pelo empregador deva estar “vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa”.

Essa previsão legal não pode ser interpretada como sendo a exigência de que haja uma direta vinculação entre a atividade laboral exercida pelo empregado e a natureza do curso subsidiado, para se reconhecer a exclusão do salário de contribuição. Seria o caso, por exemplo, de se exigir que o empregado beneficiado com curso de língua estrangeira ocupasse função que já demandasse essa capacitação para o seu desempenho.

Pelo contrário, inegável que para as empresas, atualmente, é operacionalmente relevante que um maior número de seus colaboradores domine outros idiomas, seja capacitado em informática, ou, ainda, que tenha um nível cultural mais desenvolvido (por exemplo, através de cursos de pós-graduação ou de extensão), sem que,

necessariamente, o *plus* decorrente desse desenvolvimento seja imediata ou diretamente utilizado na função atual de cada colaborador.

O que na verdade se pretende evitar com a norma é o custeio de cursos totalmente alheios à capacitação técnica e profissional, que não apresentam qualquer interesse do empregador. Seria o caso, por exemplo, de uma indústria metalúrgica custear um curso de pintura para um engenheiro, ou de música para um advogado. Apesar dos ganhos de produtividade, decorrentes do bem-estar e da satisfação que esse tipo de atividade pode gerar para o colaborador, a distância verificada entre o resultado de tais cursos e a atividade laboral desenvolvida pelo empregado e pela empresa, outorga-lhes a natureza de uma remuneração indireta.

Portanto, a alteração da redação do artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991 está em linha com a necessidade atual do Brasil em investir na capacitação de sua força de trabalho, tornando-a mais aparelhada para o elevado grau de competição do mercado mundial. Por isso, a sua interpretação deve ser efetuada de forma mais ampla, vinculada a esses objetivos.

A jurisprudência já vinha interpretando de forma mais razoável a norma, mesmo considerando sua redação anterior. Nesse sentido, destacuem-se precedentes proferidos pelos Tribunais Regionais Federais confirmando a não incidência das contribuições previdenciárias no custeio pelo empregador de cursos de idiomas<sup>9</sup> (destacou-se):

“Embargos à Execução Fiscal. (...) Contribuição Previdenciária sobre Parcelas Custeadas a Título de Curso de Inglês. Não-incidência. (...) A contribuição previdenciária somente deve ter incidência sobre as verbas de natureza remuneratória, isto é, que retribuem o trabalho do empregado e que são pagas com habitualidade, diferentemente dos cursos de capacitação e qualificação profissionais, que não integram o salário-de-contribuição, por serem inerentes às atividades desenvolvidas pela empresa (Lei nº 8.212/91, artigo 28). Os questionados cursos de língua inglesa não constituem salário *in natura*, porquanto não envolvem retribuição pelo trabalho, cuidando-se de verdadeiro investimento da empresa na qualificação dos trabalhadores, uma vez que o domínio do idioma é necessário à realização da atividade laborativa, ou seja, a exigência traduz-se em ferramenta essencial no desenvolvimento das tarefas diárias. A empresa não recebe dos seus empregados qualquer contraprestação em forma de trabalho. Trata-se de um benefício concedido em caráter eventual e transitório, e não habitual, como se exige para que haja a natureza remuneratória, posto que somente dura enquanto o empregado estudar. O artigo 458, § 2º, II, da CLT, na redação dada pela Lei nº 10.243/01, expressamente dispôs não integrar o salário *in natura* as utilidades fornecidas pelo empregador relativas à educação. Preliminar rejeitada. Apelação e remessa oficial não providas.” (TRF da 3ª Região, ApelReex nº 05347053119974036182, Juiz Conv. Leonel Ferreira, 1ª Turma, Data: 23.1.2012)

“Execução fiscal. Embargos. Interesse Recursal. Não-conhecimento de Parte do Ape-  
lo. Contribuições Previdenciárias. Auxílio Escolar. Depósito Recursal. Honorários  
Advocafícios. 1. (...). 2. O auxílio escolar pago pela Embargante aos seus funcionários,

<sup>9</sup> Nesse ponto, merece destaque o fato de que a Lei nº 9.394/1996 indica expressamente a necessidade de inclusão de língua estrangeira nos currículos escolares (artigos 24, IV, 26, parágrafo 5º e 36, III), o que reforça que se trata de conhecimento a ser considerado em toda política e projeto educacional.

de forma eventual, para aqueles que estivessem freqüentando cursos regulares de 1º e 2º graus, graduação, especialização e idiomas, tem natureza tipicamente indenizatória, não se configurando como salário-de-contribuição. 3. A exigência de um período mínimo de trabalho na empresa não configura discriminação, a afastar a aplicação do disposto no art. 28, § 9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91. 4. (...)" (TRF da 4ª Região, AC nº 2003.72.05.004371-3, Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma, DJ de 10.8.2005)

Ainda nesse contexto, é relevante a exclusão na nova redação da exigência de que o auxílio-educação seja concedido a todos os colaboradores da empresa, o que afastou definitivamente as discussões anteriormente existentes ao custeio de cursos apenas para determinados grupos de funcionários.

Apesar de ilegal, a regra de vinculação da exclusão do auxílio-educação do salário de contribuição à disponibilização da verba a todos os colaboradores do empregador vinha sendo aplicada pelo Fisco e corroborada por precedentes administrativos. Vide:

"Contribuições Previdenciárias - Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005. Disponibilização de Curso de Educação Superior. Não Comprovação de que os Cursos eram Extensivos a Todos os Empregados. Incidência de Contribuições. As despesas com cursos de graduação ou pós-graduação devem sofrer tributação previdenciária, quando a empresa não consiga comprovar que os mesmos eram disponibilizados a todos os seus empregados e dirigentes." (Carf, 2ª Seção/1ª Turma da 4ª Câmara, Acórdão nº 2401-01.840 em 12.5.2011)

A exclusão dessa exigência pelo legislador é o reconhecimento da sua abusividade e incompatibilidade com a vinculação dessa tributação ao conceito legal do salário de contribuição. Inclusive, trata-se de medida que se encontra em consonância com a jurisprudência mais atual e consistente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf a respeito de outras rubricas para as quais estão previstas exigências semelhantes<sup>10</sup>.

Por outro lado, parece-nos um retrocesso a instituição de limite financeiro para a concessão de auxílio-educação dissociado do salário de contribuição. A norma atual impõe como requisito para a desoneração que "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". Atualmente, o limite mínimo mensal é de R\$ 622,00, o que implica o parâmetro de R\$ 933,00, caso superior a 5% do salário do colaborador.

A redação anterior não trazia limite de valor mensal do curso custeado pelo empregador, o que se apresenta mais correto, tendo em vista que é a natureza da verba, em face dos requisitos da onerosidade, da contraprestabilidade e da habitualidade, que define a sua integração ou não aos salário de contribuição, e não o montante envolvido. Caso contrário, essa definição jurídica se tornaria discricionária do legislador infraconstitucional.

<sup>10</sup> A Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu, corretamente, no que se refere a plano de saúde, que "a exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica" (Acórdão nº 9202.00.295). E no mesmo sentido, só que referente à previdência privada, existe precedente de Turma do Carf (Acórdão nº 2402-01.291).

Afinal, qual a diferença em termos de definição de natureza jurídica do benefício em se custear um curso de formação profissional cujo custo mensal corresponda a três vezes o valor limite do salário de contribuição, em face de outro do qual decorra despesa equivalente a uma vez e meia esse valor? Em ambos os casos o empregador não está substituindo a remuneração do empregado pelo seu labor, mas levando a efeito a função social (e também empresarial) de investir na formação de seus colaboradores.

Também nos parece um contrassenso não se estimular o custeio de cursos mais caros, normalmente vinculados aos trabalhadores de níveis mais elevados nas empresas. E isso quando é notório o déficit brasileiro de profissionais especializados, como engenheiros, profissionais da tecnologia da informação, químicos, entre outros.

Entretanto, como o limite valorativo foi imposto pela norma, o Fisco fica vinculado à sua aplicação, havendo risco para as empresas que concederem auxílio-educação em valores superiores aos estabelecidos. Todavia, tendo em vista o entendimento da jurisprudência sobre o conceito do salário de contribuição, consideramos muito provável a chance de o questionamento judicial do limite ou de exigência fiscal decorrente da sua inobservância encontrar guarida na jurisprudência.

Outra dúvida que se tem observado sobre a nova redação da lei previdenciária é a de que, caso se extrapole o limite mensal no pagamento do auxílio-educação, haveria a tributação apenas da parcela excedente ou se desnaturaria por completo a verba, transformando-a integralmente em remuneração indireta.

Pela literalidade da norma, parece-nos que o entendimento mais provável por parte das autoridades fiscais será pela desnaturação do pagamento. Contudo, não consideramos razoável eventual interpretação nesse sentido, já que desvinculada por completo do objetivo do legislador de estimular esse tipo de investimento educacional. Não nos parece que tal contexto justifique uma posição de tudo ou nada.

De toda a forma, acreditamos ter ficado claro nos tópicos anteriores que o STJ não tem considerado limites quantitativos ao sustentar a natureza indenizatória do auxílio-educação, o que nos permite sustentar a alta probabilidade de que o Poder Judiciário refute os limites estipulados na atual redação do artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991. Afinal, se a natureza da verba é tida pacificamente como indenizatória, não há alteração nesse quadro em função do valor da bolsa concedida (desde que efetivamente vinculada ao custo do curso subsidiado).

## V. Conclusões

Como visto, o artigo 15 da Lei nº 12.513/2011, além de ajustar a norma prevista no artigo 28, parágrafo 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991 aos atuais ditames da Lei nº 9.394/1996, trouxe relevantes alterações àquele dispositivo. Ao mesmo tempo em que pacificou algumas discussões já existentes em torno do auxílio-educação, acabou por inaugurar novos debates sobre o tema.

Com efeito, se de um lado confirmou a possibilidade de concessão do auxílio a dependentes dos empregados, a desnecessidade de que o benefício seja disponibilizado a todos os colaboradores da empresa e a adoção de uma gama maior de cur-

sos, por outro estabelece limite financeiro a ser observado pelo empregador ao conceder o benefício, sob pena de sua inclusão no salário de contribuição.

Buscou-se demonstrar neste trabalho que se trata de inovação irrazoável, incoerente e mesmo inconstitucional, haja vista que não é o valor despendido com determinado benefício que define a sua natureza jurídica para fins de inclusão na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho.

E mostrou-se que essa conclusão encontra respaldo na jurisprudência dos Tribunais Pátrios, que, embora ainda não tenha enfrentado as alterações legislativas em comento, já indicaram em diversas outras oportunidades que os critérios introduzidos no artigo 28, parágrafo 9º da Lei nº 8.212/1991 não são determinantes para se definir pela exclusão ou inclusão de uma verba no salário de contribuição.

Exemplo mais notório para o caso em comento reside nas decisões analisadas nas quais o STJ negava a natureza remuneratória do auxílio-educação mesmo antes da inclusão da alínea “t” ao parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, confirmando ser irrelevante o valor envolvido com a concessão do benefício.

# A Inexistência de Relação Jurídica entre a União e as Empresas Situadas na Zona Franca de Manaus no que se refere ao Pagamento do PIS/Cofins sobre as Vendas Realizadas dentro do Território da ZFM

*Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior*

A Zona Franca de Manaus foi criada com o explícito objetivo de ocupação da Amazônia e de estabelecer um centro de desenvolvimento para a região, voltado a reduzir as desigualdades regionais e sociais. Dentro desse espírito, não se pode reservar um tratamento tributário às empresas ali instaladas diverso das experimentadas pelas empresas situadas em qualquer ponto do território nacional, sob pena de violar um direito constitucional, haja vista que a ZFM foi garantida, em todos os seus termos, pelo artigo 40 da ADCT.

## 1. Introdução

O presente trabalho tem como escopo tecer considerações sobre o direito das empresas situadas na Zona Franca de Manaus de não serem tributadas pelo PIS/Cofins sobre as vendas realizadas dentro do espaço geográfico estabelecido pelo Decreto-lei nº 288/1967.

Em outras palavras, é oferecer o mesmo tratamento tributário, relacionado com as ditas contribuições, reservado às empresas situadas em qualquer ponto do território nacional quando comercializam seus produtos com as empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

As considerações sobre esse direito estão centradas, sobretudo, no objetivo da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades regionais e sociais, estampadas no artigo 3º da Constituição Federal.

## 2. Os Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil e a Zona Franca de Manaus

A Constituição Federal estabelece, no artigo 3º, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre os quais:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”



**Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior**  
é Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco,  
Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade Federal do Amazonas, Advogado,  
Ex-procurador da Fazenda Nacional no Amazonas e Ex-auditor Fiscal e Procurador do Município de Manaus.