



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.720882/2010-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.073 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS (SERPRO)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**DESPESAS COM CURSOS DE FORMAÇÃO OU GRADUAÇÃO.**

Os valores despendidos pela empresa em cursos de formação de seus empregados integram o salário de contribuição previdenciário, quando tais cursos não estiverem acessíveis a todos os seus empregados e administradores ou não estiverem relacionados com as atividades desenvolvidas pela empresa. Integra o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996. Inteligência do Art. 28, §9º, “t”, da Lei 8.212/91 e alterações.

**SEGURO DE VIDA EM GRUPO. PARECER PGFN 2119/2011. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.**

Para que o prêmio relativo ao seguro de vida em grupo não seja caracterizado como salário-de-contribuição, são necessários dois requisitos cumulativos: que a contratação seja feita de forma não individualizada e que o benefício esteja acessível a todos os trabalhadores da empresa. Não cumpridos estes, o valor do prêmio pago é base de cálculo de contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento o recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha

de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 10166.720882/2010-74, em face do acórdão n.º 12-66.000 (fls. 716/723), julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), em sessão realizada em 26 de maio de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“O presente processo administrativo refere-se a contribuições devidas à:

• Seguridade Social : Art. 22, I e II da Lei 8.212/91.

2. Tais exações são incidentes sobre os valores pago aos empregados da empresa sob os títulos de Auxílio a Filhos Deficientes, Seguro de Vida em Grupo e Cursos de Graduação e Pós-Graduação.

3. Também foram lavrados os seguintes Autos-de-Infração por descumprimento de deveres jurídico-tributários instrumentais:

37.283.644-5: CFL 21 - Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, art. 11, §§ 3º e 4º, com a redação dada pela MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, e

37.283.645-3: CFL 78 - Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, com a redação dada pela MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009.

4. Insta esclarecer também que não foram declarados em GFIP os fatos geradores apurados nesta ação fiscal antes do início da mesma.

5. Em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no art. 106, II, alínea “c” do CTN, foi procedida a comparação entre as penalidades previstas na Lei 8.212/91, para fatos geradores anteriores à vigência da MP 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, conforme comparação constante do Relatório Fiscal. Nesses termos, concluiu-se pela pertinência da multa de ofício de 75% combinada com o AI CFL 78, conforme itens 20 a 23 do relatório fiscal.

### Da Impugnação

6. Notificada pessoalmente em 24/05/2010 (fls. 02) do lançamento do Crédito Tributário, apresenta o sujeito passivo sua impugnação, às fls. 311/332, em 23/06/2010, aos valores que especifica. Houve desistência expressa de contencioso em relação aos seguintes fatos geradores: - Auxílio a Filhos Deficientes

6.1. Corroborando a sua desistência de impugnação relativa ao Auxílio a Filhos Deficientes, efetiva o recolhimento dos valores afetos ao fato gerador acima nominado, conforme se constata às fls. 347.

6.2. Para fazer incidirem os efeitos previstos no Art. 151, II, do Código Tributário Nacional, efetua depósito administrativo, consubstanciados às fls. 348/349.

Dos Aspectos gerais

7.1. Tece um histórico sobre a posição do STF a respeito de salário-de contribuição e sua impossibilidade de ter o conceito alargado. O rol das verbas que não integram o salário-de-contribuição não é taxativo, sendo necessária a análise do caso concreto. Só é passível de incidência de contribuição previdenciária aquela verba que se amolde ao Art. 195, I, da Constituição da República.

7.2. Segundo o Art. 458, §2º, II e V, da Consolidação das Leis do Trabalho, a educação e os seguros concedidos pelo empregador não integram o salário.

7.3. As verbas pagas a título de Seguro de Vida em grupo e Educação Graduada e Pós-Graduada, embora contenham valor econômico, são investimentos do empregador. São pagas para o trabalho e não pelo trabalho.

#### Educação Graduada e Pós-Graduada

7.4. O objetivo do art. 28, § 9º, "t", da Lei n. 8.212/91, é facilitar o acesso dos empregados ao ensino e à educação. É incentivo à formação dos empregados, suprindo a deficiência do estado.

7.5. Os valores eram pagos diretamente à instituição de ensino, sem qualquer intermediação do empregado. Cuida-se de um investimento realizado em prol da empresa, buscando a qualificação dos trabalhadores a fim de que melhor desempenhem as suas tarefas. Indica jurisprudência do STJ.

#### Seguro de Vida

7.6. A natureza desses gastos não é de parcela recebida pelo trabalho realizado ou de tempo à disposição do empregador.

7.7. Inexiste discriminação, posto que são incluídos todos os empregados da empresa que exerçam atividades (manutenção predial, guarda, vigilância, portaria, motorista, contínuos e empregados que realizem quotidianamente atividade externas, tidas como de risco) que, por conta de Acordo Coletivo e Norma Interna, façam jus ao seguro.

7.8. A qualquer tempo o Segurado poderá incluir ou excluir beneficiários, desde que apurado que o empregado, estagiário ou dirigente exerça atividade que o inclua no grupo segurável. O empregado não usufrui do valor pago de forma individualizada.

7.9. Os gastos com Seguro de Vida em Grupo garantem ao empregado maior tranquilidade no desempenho de suas atividades, o que resulta, por consequência, em maiores ganhos para a própria empresa. Trata-se, em verdade, de efetivo exercício da responsabilidade social pela empresa.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/09/2006

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

As contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional, contados a partir da ocorrência do fato gerador devido à constatação de pagamento parcial da obrigação.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada aos segurados empregados, em desacordo com a legislação.

**MULTAS. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. RETROATIVIDADE. COMPARAÇÃO PARA DEFINIÇÃO DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA. MOMENTO OPORTUNO.**

No momento do pagamento ou do parcelamento do débito, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica.

Se o processo se encontrar em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 738/758, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Por oportuno, transcrevo em parte o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho o trecho abaixo transcrito como minhas razões de decidir:

“II) Do Mérito

Educação Graduada e Pós-Graduada

8.1. Vejamos, ab ovo, a matriz desta não incidência específica, inserta no Art. 28, §9º, “v”, da Lei 8.212/91, em sua redação atual, que é mais ampla e benéfica do que a anterior à lei 12.513/2011:

§ 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)*

8.2. Regulamentando a norma veiculada por Lei Ordinária, o Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, em seu Art. 214, §9º, inciso XIX:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

*XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;*

8.3. O Art. 21, inciso I, da Lei 9.394/96 indica com clareza o que vem a ser educação básica:

*Art. 21. A educação escolar compõe-se de:*

*I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;*

*II - educação superior.*

8.4. Então, com meridiana clareza, vê-se que educação básica é aquela composta pela educação infantil, fundamental e média. A educação superior integra o conceito de educação escolar, mas não básica. Se a opção do legislador fosse desonerar toda educação, teria usado a expressão Educação escolar e não Educação Básica.

8.5. Resta agora examinar o conceito de educação profissional e tecnológica de empregados vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, previstas na alínea “t”, como excludentes do conceito de salário-de-contribuição. Informa-se aqui que tal investigação é feita apenas a título acadêmico, visto que na redação vigente à época dos fatos geradores, não existiam estas hipóteses, conforme mandamento do Art. 144, caput, do Código Tributário Nacional.

8.6. A Educação Profissional Tecnológica de Graduação e Pós-Graduação foi introduzida na Lei nº 9.394/1996, pela Lei nº 11.741, de 2008.

*Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.*

(...)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:

(...)

**III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Grifos nossos)**

8.7. A simples leitura do dispositivo revela, sem qualquer sombra de dúvida que, apesar de se tratar de educação superior, tanto de graduação, como de pós graduação, a direção para a norma excludente é que a mesma seja profissionalizante e não um curso superior qualquer.

8.8. Finalizando esta questão, acertou o Fisco ao promover o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre esta verba paga pela empresa, visto que a mesma não comprovou ser a educação custeada inserida no conceito de básica. Além disto, ainda que por uma suposta retroação benigna, apenas a título de argumentação, os cursos oferecidos não tinham o caráter profissionalizante, previsto na alínea “t”, tanto na redação anterior e posterior à Lei 12.513/2011.

Seguro de Vida em Grupo

8.9. Trata do Seguro de Vida em Grupo o inciso XXV do §9º, do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99:

*XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999) (grifos nossos)*

8.10. Em sua impugnação e no relatório fiscal fica patente que falta o requisito da extensividade do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, na medida em que só podem ser objeto do referido seguro aqueles grupos de empregados elencados no acordo coletivo, quais sejam: manutenção predial, guarda, vigilância, portaria, motorista, contínuos e empregados que realizem quotidianamente atividade externas, tidas como de risco. De se ressaltar que o Parecer PGFN 2119/2011 e o Ato Declaratório 12/2011 não asseveram que o requisito da extensividade à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa não deva ser observado. Mais claramente, não há determinação expressa para que não seja cumprido o inciso XXV, do §9º, do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores.

8.11. Fica patente então que os empregados que atuam na esfera administrativa estão ao largo do seguro de vida em grupo, faltando assim o segundo requisito previsto na norma excludente.

8.12. Mantido o lançamento neste passo.”

Portanto, entendo que carece de razão à contribuinte, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida. Desse modo, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância.

**Conclusão.**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator