



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

**Processo n°** 10166.721623/2009-27  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.686 – 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de março de 2019  
**Matéria** AUXÍLIO EDUCAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA DEPARTAMENTO REGIONAL DO DISTRITO FEDERAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-graduação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.225.431-4, relativo a contribuições devidas a terceiros (Salário Educação e INCRA) referentes a i) divergências apuradas entre folha de pagamento e GFIP; e ii) valores pagos em folha a título de vale-transporte, bolsa de estudo e salário família (em valor maior do que o devido).

Em sessão plenária de 19/04/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-002.678 (fls. 749/759), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA N. 60 DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. RE 478.410/SP. Nos termos da Súmula n. 60 da Advocacia Geral da União, não incide a contribuição previdenciária sobre os valores de vale-transporte pagos em dinheiro. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS. CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO COM EXTENSÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos a empregados, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que extensivo a todos, insere-se na norma de não incidência.*

*DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. BATIMENTO DE GFIP X FOLHA DE PAGAMENTOS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. Uma vez que a recorrente deixou de impugnar expressamente o lançamento de contribuições decorrentes da comparação de valores em folhas de pagamento e os constantes em GFIP, o lançamento torna-se incontroverso, devendo, portanto, ser mantido incólume.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O processo foi encaminhado à PGFN em 26/09/2013 e, em 08/10/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 760/769 (Informações extraídas do histórico de tramitação do e-Processo), com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, visando rediscutir a matéria “**Bolsas de Estudo de Graduação e Pós-graduação**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-288/2014, datado de 1º/04/2014 (fls. 770/772).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- o presente apelo objetiva esclarecer que os valores fornecidos aos empregados a título de bolsa de estudo integram o salário-de-contribuição;

- 
- de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades
  - a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991;
  - conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais;
- porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes;
- contudo, verifica-se que a verba relativa ao ensino superior (graduação e pós-graduação) não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei n.º 8.212/91;
  - o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996;
  - como se depreende da simples análise do art. 21 da Lei n.º 9.394/1996, a educação superior não se confunde com a básica;
  - dessa forma, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária;
  - conclui-se, portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior;
  - observa-se que os documentos são contundentes e suficientes em comprovar que os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados refere-se ao custeio de cursos de nível superior, fato este que, inclusive, foi reconhecido pela decisão ora recorrida;
  - diante disso, está provado que a contribuinte não satisfaz o requisito legal necessário para valer-se do benefício pretendido;
  - a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal;
  - a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;
  - onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito menção expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado;
- comprovado que o contribuinte não cumpriu todos os requisitos exigidos pelo art. 28, §9º, alínea “t” da lei 8.212/91 para exclusão dos pagamentos efetuados para custeio de ensino superior, não pode a mesma excluir tais valores do salário-de-contribuição, não merecendo o lançamento efetuado qualquer reparo;
- é irrelevante a análise de extensão a todos os segurados da empresa, pois a verba relativa a ensino superior integrará em qualquer hipótese o salário-de-contribuição;
- a Lei n ° 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;
- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes;
- as parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/91, conforme demonstrado;
- a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal;
- conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;
- pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;
- o contribuinte fez pagamentos aos funcionários a título de bolsa educação, o que, pela CLT, não representaria salário;
- entretanto, a CSRF entendeu que o conceito de remuneração, constante da Lei 8.212/91, é mais amplo do que o conceito existente na CLT, e portanto deve ser aplicado em detrimento do constante da CLT;
- não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas (bolsas de estudo de graduação e pós-graduação), no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

Requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, restaurando-se o inteiro teor da decisão de primeira instância.

Cientificado do acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 25/05/2013 (fl. 782), a Contribuinte, em 09/06/2014 (fl. 774), ofereceu as Contrarrazões de fls. 774/780, alegando, em resumo o que segue:

- restou demonstrado pelo Acórdão Recorrido e acertadamente reconhecido por este órgão julgador que não é cabível contribuição previdenciária sobre bolsa de estudo, vez que não se trata de parcela remuneratória;
- tal benefício não se agrega a remuneração do empregado, uma vez que, conforme já reconhecido pelo Poder Judiciário, não integra o cálculo das

férias, 13º salário ou FGTS, por não ter caráter salarial e, por consequência, também não tem caráter previdenciário;

- trata-se de um investimento na qualificação do empregado e, no caso, não ficou demonstrado que tal benefício tenha sido utilizado em substituição a parcela salarial, ou mesmo, que tivesse sido desvirtuado;

- a dicção do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei 8.2128/1991, prevê a isenção para os casos de bolsa de estudos destinadas a cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pelos empregados, desde que não seja utilizado como forma de substituição salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso a tal benefício. Cita decisão administrativa;

- no caso vertente a bolsa de estudos pode ser qualificada como capacitação/qualificação profissional, o que afasta a incidência de contribuição previdenciária;

- em momento algum o Recorrente demonstrou que os cursos não têm pertinência com as atividades profissionais desenvolvidas ou que o benefício não é estendido a todos, ou ainda, que o benefício foi pago para substituir o salário.

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

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Pelas mesmas razões, conheço das Contrarrazões oferecidas pelo Sujeito Passivo.

A controvérsia cinge-se à incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários relativa a plano educacional que oferta aos trabalhadores cursos de graduação e pós-graduação. A respeito do tema, tem-se que a base de cálculo das contribuições previdenciária é o denominado salário-de-contribuição. Nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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

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

Repare-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

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

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do plano educacional mantido pela recorrente em benefício de seus empregados, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

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

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

*Art. 28. [...]*

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

*[...]*

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

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrange:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – (LDB); e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

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

Cabe-nos avaliar, a princípio, se a isenção prevista na Lei de Custeio possibilita a instituição de auxílio educação voltado para cursos de nível superior de graduação

ou pós-graduação. Para tanto, convém recorrer à LDB, iniciando-se pelo art. 22 da norma, que dispõe:

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

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

*II - educação superior.*

É impassível o entendimento de que a educação básica é formada pela educação infantil, o ensino fundamental e o médio. Contudo, as informações contidas no acórdão recorrido dão conta de que o plano educacional ofertado pelo sujeito passivo abrange cursos de nível superior na modalidade de graduação e pós-graduação.

Resta-nos aferir, por conseguinte, se referidos cursos (de nível superior) poderiam ou não ser considerados como qualificação ou capacitação profissional.

Embora qualificação ou capacitação profissional não encerrem conceitos legais ou doutrinários absolutamente precisos, o Dicionário Online de Português atribui-lhes os seguintes significados:

Qualificação: *Ato ou efeito de qualificar. Atribuição de uma qualidade, um título (...). Condições referentes à formação profissional e experiência, sugeridas para o exercício do cargo, função etc.*<sup>1</sup>

Capacitação: *Ação ou efeito de capacitar, de tornar capaz; aptidão. Ato de se tornar apto, habilitado, de passar a possuir uma habilitação. [Por Extensão] Preparação, ensino, conhecimento dados a alguém para que essa pessoa desenvolva alguma atividade especializada: capacitação em negócios*<sup>2</sup>.

Recorrendo-se a essa significação, é possível inferir que a qualificação está voltada para a obtenção de conhecimentos e habilidades necessários para que o indivíduo esteja apto a exercer determinado mister. A capacitação, por sua vez, é focada no aprimoramento pessoal para o desenvolvimento de aptidões para a atuação em contextos profissionais mais específicos.

Retornando-se mais uma vez à LDB, notadamente a seu Capítulo III (Da Educação Profissional e Tecnológica), importa-nos transcrever o art. 39 da Lei, na redação vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.*

*Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional. (Grifou-se)*

<sup>1</sup> Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/qualificacao/>>, Acesso em: 30/015/2018.

<sup>2</sup> Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/capacitacao/>>, Acesso em: 30/05/2017.

Veja-se que esses ou outros dispositivos presentes na norma educacional não restringem o ensino profissionalizante à educação básica. Ao revés disso, esclarecem que essa modalidade de ensino, na qual se inserem os cursos de capacitação e qualificação, integra-se às diferentes formas de educação, o que, no meu entender, significa dizer que a instrução profissional pode ser desenvolvida não somente no contexto da educação básica, mas também do ensino superior de graduação e pós-graduação.

Se considerarmos o art. 39 da LDB, na redação dada pela Lei nº 11.741/2008, que objetivou não somente fazer referência à educação tecnológica, mas também esclarecer o alcance da expressão “educação profissional”, essa constatação mostra-se ainda mais evidente. Vejamos a íntegra do novel dispositivo:

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)*

*§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)*

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

*I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;*

*II – de educação profissional técnica de nível médio;*

*III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.*

*§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Grifou-se)*

De se esclarecer que o exame aqui empreendido não buscou ampliar a isenção compreendida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 em detrimento do disposto no art. 111 do CTN, e sim apreender o real alcance da norma.

Desse modo, por entender que qualificação e capacitação profissional não se restringem à educação básica, penso que para efetuar o lançamento a autoridade autuante deveria ter comprovado que os curso oferecidos i) não estavam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) eram utilizados em substituição a parcela salarial; ou iii) que os planos educacionais não eram extensíveis a todos os empregados e dirigentes.

Contudo, de acordo com o que consta da decisão atacada, a autuação pautou-se no fato de que os valores concedidos aos empregados a título de auxílio educação eram referentes a despesas com educação superior, “*de modo que não fora verificado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva*”.

Processo nº 10166.721623/2009-27  
Acórdão n.º **9202-007.686**

**CSRF-T2**  
Fl. 6

---

Em virtude disso, voto por conhecer do Recurso Especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho