



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



**Processo nº** 10580.726217/2009-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-005.539 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 09 de outubro de 2023  
**Recorrente** E. G. EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTES DOS SEGURADOS. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O pagamento das bolsas de estudo destinadas aos dependentes dos segurados, à época dos fatos geradores, tinha natureza de salário indireto, base de incidência da contribuição social previdenciária.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Wilderson Botto e Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto e Wilderson Botto.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ/RJ1 - acórdão n.º 12-59.677, que negou provimento à impugnação apresentada pela contribuinte, em face do AIOP – DEBCAD n.º 37.230.343-9.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 232/238):

#### **Do Lançamento de Ofício**

Trata-se do Auto de Infração - AI n.º 37.230.343-9, no valor de R\$ 55.899,21, mais juros e multa de ofício, formalizado pela fiscalização, **referente ao período de 01/2005 a 12/2006, com ciência pessoal do contribuinte em 28/10/2009, em que foram apuradas as contribuições sociais devidas pela empresa e as destinadas ao SAT.**

#### **Do Relatório da Fiscalização**

2. Do que consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração, os seguintes fatos merecem ser destacados (fls. 216/227):

2.1. foram apuradas as contribuições previdenciárias incidentes **sobre a remuneração indireta concedida aos segurados empregados da empresa na forma de bolsas de estudo aos seus dependentes, cujos valores foram contabilizados na conta n.º “3.1.2.01.001 - BOLSAS/DESCONTOS CONCEDIDOS”**, conforme ANEXO II;

2.2. de acordo com o art. 28, § 9º, “t”, da Lei 8.212/91, a isenção dos gastos com educação alcança apenas os empregados, **não podendo ser estendida aos seus dependentes;**

2.3. o benefício concedido importa real acréscimo patrimonial para os empregados, uma vez que os desobriga de custear a educação de seus dependentes;

2.4. uma utilidade somente deixa de ter natureza salarial quando se destina a proporcionar melhor desempenho do trabalho (“para o trabalho”); revestindo-se de natureza salarial quando constituir um ganho decorrente da mera qualidade de empregado (“pelo trabalho”);

3. O contribuinte impugnou a exigência em 27/11/2009, alegando, em síntese, que (fls. 166/195):

#### **Da inoccorrência de ganho econômico para os empregados**

3.1. as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos seus empregados não constituem um ganho econômico para estes, mas sim um ganho social;

3.2. tratam-se, na verdade, das denominadas utilidades benefício social, que, segundo classificação proposta por Cléber Lúcio de Almeida, não correspondem à prestação in natura concedida a título de retribuição econômica pelo trabalho, funcionando apenas como incentivo ao trabalhador em razão da melhoria de sua condição social;

3.3. em conformidade com a Convenção n.º 95 da OIT, o art. 458 da CLT, modificado pela Lei 10.243/01, diz que as utilidades concedidas pelo trabalhador a título de educação não possuem natureza salarial;

3.4. de acordo com o art. 28, I, da Lei 8.212/91, somente o ganho econômico sob a forma de utilidade estará sujeito à tributação, não interessando as demais espécies de ganho (tais como, intelectual, cultural, social, etc.), sob pena de violação ao princípio constitucional da capacidade econômica;

**3.5. as utilidades benefício social, ainda que não contempladas na lista do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, por não importarem em um ganho econômico para**

**o empregado, mas sim em um ganho social, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias;**

3.6. o Auditor Fiscal partiu de duas premissas falsas para efetuar o lançamento: i) a educação dos bolsistas seria um dever dos seus pais, e não do Estado; e, caso não existisse o benefício, os mesmos teriam que realizar desembolso financeiro para mantê-los na instituição de ensino ou em outra do mesmo nível;

3.7. no caso da primeira premissa, de acordo com os arts. 205 e 208, I e II, da CF/88, a educação básica é dever do Estado, e deve ser proporcionada de forma gratuita à sociedade; à família incumbe apenas oferecer o suporte necessário para que o aluno possa ingressar e frequentar o ensino público;

3.8. desse modo, o ganho financeiro indireto é exclusivo do próprio Estado, que deixou de arcar com a educação dos alunos bolsistas na rede pública de ensino, e não os seus pais e responsáveis;

3.9. no tocante à segunda premissa, como a autoridade fiscal sabe o que aconteceria se as bolsas de estudo não fossem concedidas? Os empregados teriam condições de manter seus dependentes em uma escola particular ou seriam compelidos a matriculá-los em escolas públicas?

3.10. ambas as possibilidades poderiam ocorrer; não há como ter certeza da ocorrência de uma em detrimento da outra, embora fosse mais provável, de acordo com a realidade brasileira, a segunda hipótese, isto é, que os empregados matriculassem seus dependentes na rede pública de ensino;

3.11. a subsunção do fato concreto à hipótese de incidência não admite divagações, deve-se satisfazer absolutamente todos os critérios do fato abstratamente previsto na norma;

3.12. a utilidade concedida pelo empregador, portanto, deve representar, necessariamente, um ganho econômico aos seus segurados, pelo que se conclui que a construção hipotética feita pela fiscalização jamais poderia nortear a subsunção do fato à regra matriz de incidência;

**Da inexistência de habitualidade na concessão das bolsas de estudo**

3.13. ainda que houvesse ganho econômico, inexistiria o requisito da habitualidade na concessão das bolsas de estudo, o que também impediria a concretização da regra matriz de incidência, uma vez que o fato gerador é o pagamento/recebimento de remunerações devidas ou creditadas a qualquer título, aí incluídos os ganhos habituais do empregado;

**3.14. a habitualidade é afastada na medida em que a concessão das bolsas de estudo se dá apenas por um determinado lapso temporal - enquanto os filhos dos empregados se encontram no ensino infantil ou fundamental;**

3.15. tal entendimento **conta com o referendo da jurisprudência pátria**, conforme decisão do TRF da 2ª Região no Agravo Regimental no AC nº 2001.02.01.014880-2;

**Da interpretação do art. 28, § 9º, “t”, da Lei 8.212/91 conforme à Constituição Federal de 1988**

3.16. ao promover o acesso dos seus empregados ou dependentes à educação, através das bolsas de estudo, o empregador age em estrita consonância com o que determina os arts. 205 e 227 da CF/88;

3.17. fazendo-se uma interpretação do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 conforme à constituição, chega-se à conclusão de que as bolsas de estudo concedidas aos empregados, sejam elas em benefício próprio ou em benefício de seus dependentes, não integram o salário de contribuição;

3.18. interpretar literalmente a norma isentiva, nos termos do art. 111 do CTN, não significa restringir o seu alcance, **mais sim interpretá-la de forma livre, sem violar o seu comando normativo, de forma a garantir a finalidade à qual se propõe;**

3.19. este também é o entendimento assentado pelo STJ no REsp nº 921.851, de 23/10/07, **que decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos às bolsas de estudo concedidas a filhos de empregados da empresa;**

3.20. desse modo, caso se entenda pela incidência de contribuição previdenciária, o lançamento também não poderá subsistir, **uma vez que as bolsas de estudo concedidas estariam amparadas pela isenção do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91;**

4. É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTE. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

As bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados anteriormente ao advento da Lei 12.153/11 estão sujeitas à incidência de contribuição social, haja vista a inexistência de isenção expressa.

Cientificada da decisão, em 13/06/2014 (fls. 249), a contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 15/07/2014, recurso voluntário (fls. 251/283), reportando-se às alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: 1. Dos Fatos; 2. Da Não Incidência das Contribuições Previdências Objeto do Lançamento Fiscal no Caso Concreto: 2.A) Da Inocorrência de Ganho Econômico para os Empregados da Recorrente; 2.B) Da Inexistência do Requisito da Habitualidade nas Concessões de Bolsa de Estudo aos Dependentes dos Empregados da Recorrente; e 3. Da Interpretação do Artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, conforme a Constituição Federal de 1988. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial a justificar as alegações recursais. Requer, ao final, a improcedência da autuação ou, no caso de se entender pela possibilidade da incidência tributária, seja reconhecido que as operações descritas estariam abarcadas pela isenção prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 284/298.

Sem contrarrazões.

Em 08/09/2023, foi juntado aos autos mandado de notificação e intimação judicial, emitido no processo nº 1087726-09.2023.4.01.3400, movido pela contribuinte, que tramita na 4ª Vara Federal do Distrito Federal, noticiando o deferimento do pedido liminar formulado e determinando o julgamento do presente feito no prazo improrrogável de 30 dias (fls. 303/330).

Em 11/09/2023, em face da dispensa do mandato da conselheira relatora, Ana Cecília Lustosa da Cruz, ocorrida em 10/08/2023, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 331), sendo-me distribuído em 12/09/2023, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2003-005.539 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10580.726217/2009-60

## Voto Vencido

Conselheiro Wilderson Botto - Relator

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### Mérito

#### Da contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo concedidas:

O litígio recai sobre a incidência das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (20%) sobre a remuneração de empregados, e para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa – GILRAT (1%), incidentes sobre os ganhos obtidos decorrentes de bolsas de estudo concedidas no período autuado aos dependentes de seus empregados, de acordo com Relatório Fiscal - FLD emitido (fls. 34).

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 236/237):

6. À época da ocorrência dos fatos geradores a norma isentiva emanada da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 possuía a seguinte redação:

“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).”

7. Do que se depreende do preceito supra, somente não sofriam incidência de contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas a empregados e dirigentes da empresa, não incluídos os seus respectivos dependentes, o que revelava a nítida intenção do legislador de instituir o benefício com o objetivo de proporcionar melhor qualificação aos profissionais para o exercício de suas funções. O benefício se revertia para a própria empresa, uma vez que se criava um ambiente mais favorável para o aumento da produtividade, ilação esta não aplicável no caso dos dependentes.

8. Somente com advento da Lei 12.153/11, que ampliou a abrangência da isenção para as despesas com educação, passou-se a admiti-la também em relação às parcelas pagas em benefício dos dependentes dos segurados, senão vejamos:

“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)” (grifo nosso)

(...)

Isso posto, resolvo negar provimento à impugnação do contribuinte, mantendo o crédito tributário em sua totalidade.

Pois bem. Feito o registro acima e após detida análise, sobretudo no sentido de firmar meu convencimento sobre a matéria, entendo que a pretensão recursal merece prosperar.

De fato, constato que o cerne da presente demanda reside na incidência da contribuição previdenciária sobre os valores relativos a bolsas de estudo concedidas a dependentes dos segurados empregados.

Neste ponto, dada a pertinência e por se amoldarem perfeitamente ao caso vertente, vale transcrever excertos do bem lançado e fundamentado voto vencido, proferido no Acórdão n.º 2402-011.338 (sessão de 10/05/2023), cujo julgamento foi decidido por voto de qualidade, onde o ilustre conselheiro relator Gregório Rechmann Júnior, com percuciência assim manifestou suas convicções, cujas razões de decidir perfilho:

Como se vê, a controvérsia objeto do presente processo administrativo cinge-se a saber **se os valores referentes às bolsas de estudos concedidas aos parentes (filhos / cônjuges) dos funcionários empregados e/ou dos contribuintes individuais são isentos (ou não) da contribuição previdenciária.**

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Rayd Santana Ferreira objeto do Acórdão n.º 2401-008.336, *in verbis*:

O crédito refere-se a contribuições incidentes sobre valores de bolsas de estudos concedidas aos filhos dos empregados que estudam nos colégios pertencentes a contribuinte, e que deveriam ter sido descontadas dos segurados que ainda não contribuem pelo teto máximo.

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 n.º 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 n.º 9.711, de 20/11/98).

A Lei n.º 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 dispõe sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleberson 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 feitos 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 controvertida, 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 subsidiadas 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, concluiu 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 n.º 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 Tabora 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.**

No mesmo sentido das razões supra reproduzidas, ora adotadas como razões de decidir, foi o voto vencedor objeto do Acórdão 2402-008.744, de redatoria deste conselheiro, ora relator.

Registre-se pela sua importância que, conforme entendimento exposto nas razões de decidir supra reproduzidas, a alteração legislativa ocorrida em 2011, a partir da qual restou incluída, de forma expressa, no âmbito da isenção, **a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados, só veio confirmar / ratificar o que o Poder Judiciário, em especial o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, já vinha decidindo há bastante tempo, muito antes, inclusive, da referida alteração na lei.**

Neste sentido, confira-se os excertos abaixo reproduzidos do AgInt no REsp 1970504 / SP, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, julgado em 14 de março de 2022:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. **BOLSA DE ESTUDO CONCEDIDA A TRABALHADORES E DEPENDENTES. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO.** APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

**II - As verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, consequentemente, o salário de contribuição.** Precedentes.

III - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou im procedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo Interno conhecido em parte e, nessa extensão, desprovido.

(...)

VOTO

(...)

Aliado a isso, **no que se refere ao auxílio-educação, é firme o entendimento desta Corte segundo o qual as verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, consequentemente, o salário de contribuição, como o demonstram os julgados assim ementados:**

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 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 1.330.484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, **julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010**)

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. **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.**

2. Recurso Especial provido. (REsp 1.666.066/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 30/06/2017)

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS CREDITADAS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO E AUXÍLIO MATRIMÔNIO.

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, o auxílio-educação é pago pela empresa em forma de reembolso das mensalidades da faculdade, cursos de línguas e outros do gênero, destinados ao aperfeiçoamento dos seus empregados. Precedentes: REsp 324178/PR, 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS 1ª T., Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365398/RS 1ª T., Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002.

3. O auxílio matrimônio, fornecido uma única vez ao empregado, por ocasião de suas primeiras núpcias, não integra o salário-de-contribuição, porquanto ausente a habitualidade do seu pagamento.

4. Recurso Especial provido. (REsp 676.627/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, **julgado em 12/04/2005, DJ 09/05/2005**, p. 311)

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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.

2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 07/03/2013)

Conforme se infere dos excertos supra reproduzidos do sudodito AgInt no REsp 1970504 / SP, **julgado, repita-se, em março de 2022**, o mesmo se reporta a julgados

daquela Egrégia Corte **anteriores à alteração legislativa ocorrida em 2011**, já no sentido de que *as verbas pagas pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos seus trabalhadores e dependentes não integram a remuneração e, conseqüentemente, o salário de contribuição.*

Destarte, ancorado na legislação de regência e com especial destaque para o entendimento jurisprudencial judicial destacado, me convenço **que as verbas pagas no intuito de fomentar a formação intelectual dos trabalhadores e seus dependentes não integram a remuneração** e, por conseguinte, o salário de contribuição, portanto isentas da incidência da contribuição previdenciária, razão pela qual torno insubsistente o crédito tributário apurado.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, para afastar o lançamento fiscal realizado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

### Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima – Redator Designado

Solicito a devida vênia ao i. Relator, para discordar de seu voto na contenda, onde foram apuradas as contribuições previdenciárias a cargo da empresa e incidentes sobre a remuneração indireta concedida aos segurados empregados da empresa na forma de bolsas de estudo aos seus dependentes, com encaminhamento no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator, vislumbra-se conclusão diversa no tocante às bolsas de estudo concedidas a dependentes dos empregados e contribuintes individuais. Afinal, à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, a Recorrente não logrou comprovar o atendimento dos requisitos legais exigidos para o gozo do referido benefício fiscal.

Conforme a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991. art 28. inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. No entanto, seu § 9º. alínea "f", na redação vigente à época dos fatos geradores, isentava as contribuições vertidas pelo empregador para custear a educação dos empregados:

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; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97) (ora destacado)

[...]

t) 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, 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 diligentes tenham acesso ao mesmo: (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).

O Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso XIX, também na redação vigente à época dos fatos geradores, replica exatamente o que está posto na transcrição precedente. Confira-se:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§9- 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 n.º 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 diligentes tenham acesso ao mesmo: (ora destacado)

Ademais, no que concerne à isenção prevista na alínea "t". § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, há de se convir que, nos termos do art. 111 c/c art. 176, ambos do CTN, **a isenção, como forma de exclusão do crédito tributário, é matéria plenamente vinculada à lei**, que especifica as condições e requisitos para a concessão, devendo ser interpretada sempre de forma restritiva:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

[...]

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Veja que na espécie a utilidade em questão destinou-se aos dependentes, e não propriamente aos empregados da Recorrente, não há como dar razão a esta, por não haver amparo legal para se isentar as supostas bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos seus segurados.

### Dispositivo

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima

Fl. 16 do Acórdão n.º 2003-005.539 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10580.726217/2009-60