



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10830.010416/2007-00  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-004.532 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2015  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: EDUCAÇÃO  
**Recorrente** ESCOLA AMERICANA DE CAMPINAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para exclusão dos valores relativos ao auxílio-educação pago aos dependentes dos segurados empregados, vencida a relatora e a conselheira Maria Anselma Coscrato dos Santos. O conselheiro Thiago Taborda Simões apresentará o voto vencedor.

Julio César Vieira Gomes- Presidente

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora

Thiago Taborda Simões – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões e Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 05-21.480 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas (SP), fl. 54-58, com ciência ao sujeito passivo em 16/07/2008, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) lavrada sob o Debcad nº 37.074.816-6, da qual o sujeito passivo foi cientificado pessoalmente em 03/12/2007, fl. 2.

De acordo com o relatório fiscal, fl. 18-22, o lançamento trata de exigência de contribuições patronais e de segurados, destinadas à Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), bem como as contribuições a outras entidades e fundos (terceiros), correspondentes à contribuição do salário educação, INCRA, SEST/SENAT, SESC e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, contribuintes individuais e transportadores autônomos, no período de 01/01/2002 a 31/05/2007.

Constituem fatos geradores do lançamento:

a) bolsas de estudos concedidas aos filhos dos empregados de forma habitual e sem ônus;

b) fornecimento dos seguintes benefícios a determinado grupo de trabalhadores, formado, em sua maioria, por estrangeiros (expatriados) que prestam serviços à autuada: i) Habitação: aluguel de casas e apartamentos, pagamento de taxas condominiais, IPTU, energia elétrica, água, aluguel de telefones, etc; ii) Subsídios: compra e entrega para uso de móveis, eletrodomésticos, utensílios domésticos, objetos de decoração, etc; iii) Manutenção de Imóveis: pagamento de serviços executados nos imóveis alugados tais como mão de obra de pintor, eletricista, manutenção de eletrodomésticos, etc; iv) Viagens: pagamento ou reembolso de despesas com passagens aéreas em viagem de férias para empregados e seus familiares, reembolso de taxas por excesso de bagagens, etc; v) Saúde: pagamentos ou reembolsos de despesas médicas fora do plano médico básico fornecido pelo contribuinte; vi) Alimentação: compra ou reembolso de despesas com supermercados, etc; vii) Previdência Privada: planos de previdência Bradesco.

c) pagamentos efetuados a segurados empregados cuja prestação de serviço se deu antes da formalização de seu contrato de trabalho; pagamentos por serviços extras aos segurados empregados César Lot, admitido em 01/11/1997, e Ana Lúcia S. Góes, admitida em 16/02/1998, e recolhimento a menor na rubrica “segurados” na competência 07/2003.

d) pagamento a trabalhadores em retribuição aos serviços prestados em substituição aos professores da escola, de forma não eventual e com subordinação.

e) pagamentos a contribuintes individuais identificados na contabilidade.

f) pagamentos a prestadores de serviços de transporte de cargas e passageiros identificados na contabilidade.

Às fl. 35-41, a autuada apresentou impugnação somente quanto à parte do crédito tributário decorrente da concessão de bolsas de estudos aos dependentes dos seus empregados. Alega, em síntese, que se trata de remuneração para o trabalho e não pelo trabalho, a qual não sofre incidência de contribuições previdenciárias, conforme art. 28, § 9º, "t", da Lei 8.212/91, e conforme reconhecido em decisão do STJ proferida no REsp 853.969/RJ, notadamente porque o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) não faz distinção entre a bolsa de estudos destinada aos empregados ou aos seus dependentes.

A decisão de primeira instância julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado, sob o fundamento de que não se trata de parcela isenta. O julgado restou assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007*

*BOLSA DE ESTUDOS.*

*O fornecimento de bolsas de estudos a dependentes de empregados é fato gerador de contribuição previdenciária, por ser ganho habitual sob a forma de utilidade e por não se subsumir à hipótese de isenção prevista na alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1.991.*

*Lançamento Procedente*

Em 13/08/2008, a autuada interpôs recurso voluntário, fl. 61-68, solicitando a exclusão das contribuições incidentes sobre as bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus empregados, reiterando as razões da impugnação.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, os autos foram enviados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

### Recurso Voluntário

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### Bolsas de Estudos concedidas aos Dependentes dos Empregados

O fundamento fático-jurídico do lançamento é o salário utilidade pago aos empregados da recorrente, que consiste na concessão de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados, de forma habitual e sem ônus, conforme se extrai do trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

*Segundo o artigo. 28, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, entende-se por salário-de-contribuição: 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.*

*O salário in natura ou também conhecido salário utilidade é normalmente conceituado como sendo toda parcela, bem ou vantagem fornecida pelo empregador como gratificação pelo trabalho desenvolvido ou pelo cargo ocupado. Em outras palavras: é o benefício que o empregado recebe ou se usufrui deste "pelo" trabalho e não "para" o trabalho e de tal modo que, se não o recebesse, ele deveria despendar parte de seu salário para adquiri-lo.*

*Ao longo do período citado acima verificamos a concessão de Bolsas de Estudo aos filhos dos empregados do contribuinte de forma habitual e sem ônus destes. Em nosso entendimento essa concessão se enquadra nas definições legais acima reproduzidas.*

*As bases de cálculo, demonstradas no Anexo 6, foram extraídas dos lançamentos contábeis da Conta 3.1.6.02 -Bolsas integrais.*

*Esses valores não foram incluídos em Folha de Pagamento, não foram declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP. Tal declaração tomou-se obrigatória a partir de 01/1999.*

Como visto, trata-se de parcela da remuneração paga em utilidade. De acordo com artigo 22, I, e art. 28, ambos da Lei 8.212/91, os ganhos habituais em forma de utilidades, em regra, integram o salário de contribuição:

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)*

*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 nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)*

Mas a caracterização do salário-utilidade também depende do caráter contraprestativo do fornecimento, de modo que possui natureza indenizatória o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laborativa. Esse conceito é conhecido pela clássica fórmula de que somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

No caso do auxílio-educação concedido em favor dos dependentes dos empregados não existe a relação direta entre o benefício e o aperfeiçoamento do trabalho, portanto, trata-se de mera vantagem de ordem financeira, configurando, por isso, salário-utilidade.

O art. 28 § 9º, “t” da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.711/98, vigente à época dos fatos geradores, isentava das contribuições aqui tratadas tão somente os valores pagos aos empregados a título de cursos de educação básica e de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não constituíssem substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tivessem acesso ao plano educacional:

*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 nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*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).*

Posteriormente, a Lei 12.513/2011, que alterou o inciso “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, instituiu isenção sobre o valor relativo a plano educacional ou bolsa de estudos concedidos aos dependentes dos empregados:

*Art. 28*

...

*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) (g.n.)*

*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)*

Todavia, conforme determina o art. 144, “caput”, do CTN, devem ser tratados os fatos contemplados no lançamento com a legislação vigente quando da sua ocorrência:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*



Inaplicável, na espécie, a norma prevista no art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b", do Código Tributário Nacional (CTN), que se refere às infrações e às penalidades, e não ao tributo em si mesmo:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

...

A falta de pagamento de tributo não é elidida pela aplicação retroativa do art. 106 do CTN, caso sobrevenha uma norma isentiva da exação tributária.

Diante do exposto, está sujeita à tributação, nos termos do lançamento, a concessão de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados.

### **Demais Matérias do Lançamento Tributário**

Não houve impugnação nem recurso voluntário em relação às demais matérias do lançamento, de modo que não cabe a este órgão julgador sobre elas se manifestar.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso e negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.



## Voto Vencedor

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Redator Designado

Trata-se de autuação decorrente de, nos termos do relatório fiscal, dentre outros pontos, o pagamento de auxílio-educação aos dependentes dos segurados empregados da Recorrente. Ousamos divergir da D. Relatora nos termos a seguir.

### Da incidência de contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados

Discute-se se as bolsas de estudos concedidas pela Recorrente aos dependentes de seus funcionários, que estejam em idade escolar, nos termos da convenção coletiva, devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias por sua natureza remuneratória.

A autoridade fiscal, assim como a D. Relatora, considerou para inclusão destas verbas na base de cálculo das contribuições o fato de as benesses não serem fornecidas diretamente aos empregados e sim aos seus dependentes, bem como que, pelo fato de os estudos dos dependentes não possuírem relação direta com a atividade da empresa, descabida estaria a aplicação da norma de isenção.

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

Os requisitos para aplicação da regra de isenção estão previstos no art. 28, § 9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que 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, houve alteração dessa regra pela Lei nº 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive não exigiu 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.

Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto pelo art. 106, I, 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.

De acordo com o § 2º do art. 458, da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, não havendo amparo legal para exigência da contribuição sobre esta rubrica:

**CLT:**

*Art. 458. [...]*

§ 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;*

Ademais, em matéria tributária não se pode autorizar a incidência de tributo porque a lei não a exclui expressamente da sua base de cálculo. Tratando-se de contribuição compulsória, é necessário que haja explícita previsão legal determinando a sua incidência.

Neste mesmo sentido:

*“[...] BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pósgraduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, inserese na norma de não incidência. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. [...] Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

(CARF, PAF 17883.000288/2010-15, Acórdão 2402-003.868, Relator Cons. Ronaldo de Lima Macedo, sessão de 21/01/2014)

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários devem ser excluídos, resultando no provimento do recurso voluntário.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os valores pagos a título de auxílio-educação aos dependentes de empregados.

É como voto.

Thiago Taborda Simões – Redator Designado.