



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

**Processo n°** 10976.000684/2009-12  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.675 – 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de março de 2019  
**Matéria** CSP - SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GOOD LIFE SAÚDE S/A

**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 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, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator Designado

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

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD 37.218.487-1, totalizando R\$ 742.193,63 e consolidado em 11/11/2009, referentes ao período de apuração de 01/2005 a 12/2005, referente às seguintes contribuições:

- Contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, de 15% incidente sobre serviços contidos em notas fiscais, faturas e recibos de prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, não declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP – levantamento FP1;
- Contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, incidente sobre valores pagos a segurados contribuintes individuais, não declarada em GFIP, apuradas por meio da DIRF – levantamento FP2;
- Contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, incidente sobre valores pagos a segurados contribuintes individuais, não declarada em GFIP, apuradas por meio da contabilidade – levantamento FP3;
- Contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, incidente sobre valores pagos a segurado contribuinte individual, não declarada em GFIP, apuradas por meio da contabilidade, referente ao pagamento do condomínio e cursos de Sávio Martins de Castro – levantamento FP4; e
- Contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados, não declarada em GFIP, a título de “despesas com faculdades” – levantamento FP7.

Ressalte-se que a este processo estão apensados os: 10976.000670/2009-07, 10976.000676/2009-76 e 10976.000677/2009-11.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 24/01/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-002.015 (efls. 1.087/1.097) com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para que sejam excluídos do presente lançamento os valores referentes a despesas com educação.”* O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*BOLSAS DE ESTUDO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE*

*O pagamento de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a todos os empregados e dirigentes, enquadra-se na exceção legal prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, não se constituindo em salário de contribuição.*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS*

*A empresa é obriga a reter e recolher as contribuições devidas em razão dos pagamentos a segurados contribuintes individuais a seu serviço, ex vi art. 4º da lei 10.666/03.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO*

*A contratação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho determina o recolhimento de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, ex vi art. 22, IV da lei 8.212/91*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 24/07/2013 (fl. 1.108) para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs tempestivamente, em 03/09/2013, Recurso Especial (efls. 1.109/1.117).

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos em forma de bolsa de estudos em curso superior aos empregados, a recorrente defende que tais valores deveriam integrar o salário-de-contribuição.

Alega o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, onde para o segurado empregado, todos os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluso os ganhos habituais sob a forma de utilidades, devem ser entendidos como salário-de-contribuição.

Traz ainda a exceção a compor o salário-de-contribuição, expressa no § 9º, do mesmo art. 28 da Lei nº 8.212/91:

*§ 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).”*

*(Com os grifos do original.)*

Alega ainda que cursos de graduação e de pós-graduação não estariam elencados no disposto no parágrafo 9º acima e que, assim, deveriam compor o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais ofertados sob a forma de utilidades.

Finaliza sua argumentação, alegando pela literalidade dos dispositivos legais que caracterizam os ganhos em tela como integrantes do salário-de-contribuição, citando o art. 195, parágrafo 11 da Constituição Federal, vejamos:

*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. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.*

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 30/11/2016 (efls. 1.150/1.152), levando-se em consideração como paradigma o Acórdão nº 2302-01.177.

A recorrente, em suas alegações finais, requer que o recurso seja conhecido e provido, reformando-se o acórdão recorrido, para a manutenção integral do lançamento.

Cientificado do Acórdão nº **2803-002.015**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o RESP da PGFN, em 18/01/2017 (efl. 1.159), o contribuinte apresentou, em 06/02/2017, conforme carimbo de protocolo (efl. 1.163), portanto, intempestivamente, contrarrazões (efls. 1.163/1.172).

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 1150. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão. Destaca-se, apenas que, por serem intempestivas as contrarrazões, as mesmas não serão apreciadas.

### **Do mérito**

A questão objeto do recurso visa, resumidamente, a reforma do acórdão recorrido em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos em forma de bolsa de estudos em curso superior aos empregados.

Contudo, antes de apreciarmos o mérito da matéria, entendo pertinente trazer a legislação que trata da questão, para que se identifique a correta forma de interpretá-la.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, 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, nestas palavras:

*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)*

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

*Art. 28 (...)*

*§ 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 20/11/98)***

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, é necessário uma análise dos termos em que foi concedida, a fim de verificar a procedência ou não do lançamento nessa questão.

Primeiro, vejamos os fundamentos do lançamento quanto ao fato gerador ora sob análise, resumidos no Relatório Fiscal às folhas 61/70:

*1. O presente Auto de Infração - AI destina-se a informar ao sujeito passivo - (SP) a constituição do crédito da Previdência Social, referene a: .....II) contribuição patronal (empresa) e a de Seguro de Acidentes do Trabalho relativas a remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais, não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e apuradas no período de janeiro a dezembro de 2005, conforme demonstrado nas planilhas anexadas ao presente relatório fiscal e a seguir discriminadas:.....f) planilha 10,*

*denominada "FACULDADE PARA EMPREGADOS", inserida no levantamento FP7;.....A planilha 10 também foi extraída da contabilidade - conta nº 4297, contém pagamentos totais ou parciais de despesas com faculdades para parte dos segurados empregados; na mesma a fiscalização considerou os valores líquidos, conforme o caso, para cálculo das remunerações, ou seja, foram deduzidos quando ocorreram, dos valores totais, os referentes aos reembolsos de responsabilidade dos empregados. Para que esse benefício não integre o salário-de-contribuição, é necessária a observação dos seguintes requisitos: **que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial, que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação.** O custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, artigos 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991....*

(g.n.)

Embora tenha me filiado à tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996 e analisando o texto original do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, não vejo a impossibilidade de se interpretar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional.

No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição, desde que cumpridos os demais requisitos legais, quais sejam: extensível a todos os empregados.

Note-se que não estou com isso afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, § 9º, "t" da lei 8.212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mas precisamente: "e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não sejam utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo".

No caso, pode o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas deve a autoridade fiscal ou identificar que o **curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa**, ou tão somente, **não era extensível a todos os dirigentes e empregados**, caso entendendo ser aplicável ao presente lançamento.

Pela transcrição dos trechos do relatório fiscal, é possível vislumbrar que além de se tratar de curso superior, o benefício era concedido a apenas uma parte dos empregados, violando o requisito de que deveria alcançar todos os empregados e dirigentes; razão pela qual, deve-se dar razão à da Fazenda Nacional, dando provimento ao seu recurso especial.

---

**Conclusão**

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer o lançamento das contribuições incidentes sobre os valores de bolsas de estudos de cursos superiores por não serem extensivas a todos os empregados e dirigentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

**Voto Vencedor**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator.

De início, importa esclarecer que meu entendimento acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores relativos a planos educacionais coincide com o esposado no voto da Ilustre Relatora. Contudo, analisando-se as especificidades do caso concreto, a minha compreensão é de que o trabalho fiscal pautou-se tão-somente na hipótese de a isenção prevista na legislação previdenciária não alcançar planos que visem a educação superior nas modalidades de graduação e pós-graduação.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 61/70), constam da contabilidade da empresa pagamento de despesas com faculdade para parte dos segurados empregados. Prossegue a autoridade autuante:

*Para que esse benefício não integre o salário-de-contribuição, é necessária a observação dos seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição a parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação. O custo relativo a educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, artigos 43 a 57 da Lei nº 9.394/1996, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. (Grifou-se)*

Convém mencionar que asserção trazida no Relatório Fiscal, quanto ao pagamento de despesas com faculdade a parte dos segurados da Previdência Social, por si só, não conduz à conclusão de que o benefício não estaria acessível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa. Quisesse a Fiscalização utilizar também esse fundamento como suporte

para a autuação, deveria aprofundar seu trabalho investigativo e comprovar o não atendimento de tal requisito, o que não foi feito.

Ademais, os trechos do Relatório Fiscal, destacados acima, corroboram a percepção de que a tese do Fisco foi no sentido de que a isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não abarca planos educacionais relacionados a graduação e pós-graduação e, em virtude disso, os benefícios oferecidos pela empresa não estariam enquadrados na regra isentiva.

Há de se ressaltar ainda que a decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento das contribuições sobre o plano educacional custeado pelo Sujeito Passivo somente em razão do entendimento de que o custeio de despesas com educação de nível superior de empregados não estaria abrangida pela favor legal previsto na Lei de Custeio Previdenciário, tendo sido silente quanto a eventual não extensão à todos os empregados e dirigentes da empresa ou mesmo a desvinculação dos cursos às atividades desenvolvidas pela empresa.

Desse modo, considerando que, com relação à matéria em debate, o lançamento pautou-se exclusivamente no fato de o plano educacional referir-se a educação superior, mantenho entendimento manifestado, dentre outros, no Acórdão nº 9202-007.686, de 26 de março de 2019, de que a isenção aqui discutida compreende a qualificação e capacitação profissional, ainda que realizada por meio de cursos de graduação ou pós-graduação.

### **Conclusão**

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho.