



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13502.720087/2013-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.416 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	COPENOR COMPANHIA PETROQUIMICA DO NORDESTE

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSAS DE ESTUDO PARA DEPENDENTES. PERÍODO ANTERIOR À LEI Nº 12.513/2011. SALÁRIO INDIRETO.

Antes das alterações introduzidas pela Lei nº 12.513/2011, constitui remuneração indireta o auxílio concedido através de bolsas de estudo, custeado pela empresa, em benefício dos dependentes de seus empregados, sendo tais valores considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros que negava provimento e manifestou intenção em apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2401-009.660 (fls. 543/553), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores relativos ao pagamento de educação (levantamentos AE e A2), por restar entendido que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RESSARCIMENTO DE DESPESAS PELO USO DE VEÍCULO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os valores pagos aos empregados a título de ressarcimento de despesas pelo uso de veículo de sua propriedade somente não integram o salário de contribuição quando as despesas realizadas forem efetivamente comprovadas.

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

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.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CURSO DE GRADUAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 149.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art.28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao pagamento de educação (levantamentos AE e A2). Vencidos os conselheiros Rodrigo Lopes Araújo (relator), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier (presidente), que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão para excluir do lançamento apenas os valores relativos ao pagamento de cursos de educação superior realizados por funcionários da empresa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com Recurso Especial (fls. 555/570), visando discutir a matéria de “**Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados – Aplicação retroativa da Lei nº12.513/2011**”.

Pelo despacho de fl. 574/581, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da citada matéria com base nos acórdãos paradigmas nº 2403-001.705 e nº 9202-006.502.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- i. **Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados – Aplicação retroativa da Lei nº12.513/2011** (paradigmas nº 2403-001.705 e nº 9202-006.502).

## I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fls. 548/553):

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, “t”, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

(...)

A Lei nº 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 nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 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 nº 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 disponha sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão nº 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 nº 9202-006.502, o qual me filio, da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 15582.000114/2007-16, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, in verbis:

(...)

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.

(...)

Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fonecidas 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.

(...)

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.

Em contraponto, cito trechos da ementa e voto proferido nos paradigmas nº 2403-001.705 e 9202-006.502:

**Acórdão 2403-001.705**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDO A DEPENDENTES DE EMPREGADOS LEGISLAÇÃO À ÉPOCA DO FATO GERADOR SALÁRIO INDIRETO

O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Não integram o salário-de-contribuição apenas 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. À época do fato gerador, no período 01/2005 a 12/2006, incide contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados.

(...)

Voto

Por outro lado, a questão central da argumentação da Recorrente é a incidência ou não de contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados.

Vejam os.

A redação à época dos fatos geradores do art. 28, §9º, alínea t, Lei 8.212/1991, ou seja sem a redação dada pela Lei 12.513/2011, dispõe que não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos

termos do art. 21, da Lei 8.939/1996, bem como a cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

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

*§ 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).*

No Relatório Fiscal, às fls. 01 a 35, há a comprovação de que a Recorrente concedeu bolsas de estudos a dependentes de empregados:

(...)

Desta forma, considero correto o lançamento efetuado pela Auditoria-Fiscal posto que a concessão de bolsas de estudos para dependentes de empregados integra o salário de contribuição, posto não se enquadrar na hipótese de não incidência de contribuição social previdenciária conforme disposição expressa da redação do art. 28, § 9º, t, Lei 8.212/1991.

#### **Acórdão 9202-006.502**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria,

definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

(...)

#### **Voto Vencedor**

(...)

#### Bolsa de Estudo aos Dependentes de Empregados

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados não constituírem salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 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:

(...)

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 n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

(...)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. Conforme acima esdarecido, o arcabouço normativo pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria, tanto em relação a parte de custeio Lei 8212/91, como em relação a concessão de benefícios Lei 8213/91, ambas regulamentadas pelo Decreto 3048/99.

Ao contrário do que entendeu a ilustre relatora, a concessão da bolsa de estudo encontra-se perfeitamente enquadrada dentro do conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, ou seja, tanto o fornecimento em dinheiro, como aquele fornecido na forma de utilidades, no caso bolsas, encontram-se compreendidos como fato gerador de contribuições previdenciárias.

(...)

Assim, não encontra amparo a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos em legislação diversa, no caso a CLT, quando existem pontos específicos sobre o tema na legislação previdenciária.

Em seus argumentos cita o recorrente o art. 458, §2º da Consolidação das Leis dos Trabalho CLT, contudo, conforme já esclarecido, a existência de dispositivos específicos em matéria previdenciária, para que o benefício educação fornecido

aos empregados, bem como aos seus dependentes, esteja excludido do conceito de salário de contribuição, não nos permite fazer uso dessa norma.

(...)

Ou seja, embora o conceito de salário de contribuição possua correlação com o conceito de remuneração do art. 458 da CLT, o legislador ordinário optou por atribuir-lhes limites diversos de exclusão, destacando no art. 28, §9º da lei 8212/91, quais os limites para que a educação, seja na forma de bolsas ou auxílios, seja excluída do conceito de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários.

Para os que defendem que o art. 458, §2º foi editado posteriormente a lei 8212/91, o que autorizaria aplicação para definição do exclusão das verbas ali elencadas do conceito de salário de contribuição, entendo que razão também não lhes assiste, pelas razões abaixo expostas:

1º) o custeio previdenciário é regido por legislação própria, sendo que mesmo após a alteração do art. 458, §2º da CLT pela lei 12.761/2012, não houve revogação expressa do art. 28, §9º, "t" da lei 8212/ 91, nem mesmo qualquer alteração para convergência irrestrita dos conceitos de remuneração (salário de contribuição) para efeitos previdenciários e remuneração para efeitos trabalhistas;

2º) outro ponto que mostra-se relevante é que em momento algum o próprio dispositivo da CLT determina o alcance irrestrito as bolsas concedidas aos dependentes dos empregados;

3º) por fim, o ponto que entendo mais forte para determinar que o legislador trata as questões de forma diversa, é a alteração do art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 pela Lei nº 12.513, de 2011. Apenas nessa lei de 2011, o legislador optou por incluir os dependentes do segurado, mas ainda o fez de forma restrita para efeitos da exclusão do conceito de salário de contribuição, pois define claramente que não é qualquer bolsa para aos dependentes, ou mesmo aos próprios empregados que se encontram excludidos da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esse fato corrobora o entendimento de que estamos diante de disciplinamentos distintos com regras específicas.

Quisesse o legislador, nesse momento, que as bolsas de estudos de forma irrestrita estivessem excludidas do conceito, bastaria reproduzir o dispositivo da CLT, porém assim, não o fez. Apenas para esclarecer, colacionamos o referido dispositivo introduzido em 2011:

(...)

Ou seja, o legislador especificou não apenas que a dos dependentes refere-se apenas a educação básica, como limitou até mesmo para os empregados, que tipos de cursos podem ser fornecidos e o montantes. É de se concluir que, para

efeitos previdenciários, até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991 antes da alteração:

(...)

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considerar infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação e dentro dos estritos limites da lei.

(...)

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair com o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados, mas a legislação tributária não comporta interpretação extensiva face atitudes altruísticas, salvo nos casos expressamente determinados em lei, em obediência, no caso concreto, ao art. 111 do CTN c//c com o art. 28, §9º. 't' da lei 8212/91.

Portanto, estando no campo de incidência do conceito de remuneração (salário de contribuição) e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Percebe-se que há a semelhança fática, pois ambos os acórdãos tratam da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores de bolsas de estudo oferecidas a dependentes dos empregados, com interpretação da legislação aplicada à época dos fatos geradores, haja vista a edição da Lei nº 12.513/2011 que deu nova redação à alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

O Acórdão recorrido entendeu que a alteração do art. 28, § 9º, “t”, “*pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada*”. Assim, utilizando-se de demais critérios de interpretação, e considerando o grau de retroatividade média da norma, entendeu pela “*inserção dos dependentes dos segurados empregados dentro da regra de isenção*”.

Ademais, embasou seu ponto de vista no voto vencido proferido no acórdão nº 9202-006.502 (apontado como paradigma no presente caso), o qual cita o art. 458, §2º, II, da CLT para concluir que “*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*”. Assim, concluiu pela isenção da verba mesmo antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.513/2011.

Por outro lado, os acórdãos paradigmas basicamente entenderam pela aplicação da legislação vigente a época do fato gerador, disposta na alínea “t”, do § 9, do art. 28, da Lei n-8.212/1991, sem as alterações promovidas pela Lei nº 12.513/2011, a qual não previa a isenção sobre as bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados.

O paradigma 1 foi bem mais categórico quanto à aplicação da norma vigente à época dos fatos.

Já o voto vencido do paradigma 2 trouxe argumentos mais robustos a fim de rebater a tese construída no voto vencido então proferido e, ao final, concluir pela não aplicação do art. 458, §2º, II, da CLT, pois “*o arcabouço normativo pertinente a contribuições previdenciárias possui legislação própria*”.

Ademais, o próprio recorrido utiliza como razões de decidir fundamentos do voto vencido proferido no acórdão nº 9202-006.502 (paradigma 2), o que já demonstra a similitude fática da matéria e a divergência das decisões.

Portanto, entendo demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

## II. MÉRITO

Como exposto, trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca da incidência de contribuições sobre bolsas de estudo fornecidas pela empresa a seus empregados e dependentes em período anterior à Lei nº 12.513/2011.

A Fazenda Nacional alega que devem ser tratados os fatos contemplados no lançamento com a legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, devendo, portanto, serem observadas as regras de isenção previstas no art. 28, §9º, alínea ‘t’, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, interpretadas de forma literal, demonstrando-se que não se encontra legalmente prevista a isenção de bolsa de estudos aos dependentes dos empregados.

O tema não é novo neste colegiado.

O objeto do Recurso concerne à interpretação do art. 28, § 9º, “t” da Lei 8.212/1991, porém tal análise deve ser realizada sob a redação vigente à época dos fatos geradores (01/01/2009 a 31/12/2009), com base no art. 144 do Código Tributário Nacional. A norma previa que somente não integravam o salário-de-contribuição as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados (e com determinadas restrições). Vejamos:

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

(...)

§ 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 20/11/98).

A despeito da lógica linha argumentativa de quem defende o direito assegurado constitucionalmente à educação de todos os cidadãos, bem como dos precedentes judiciais apontados, entendo que o já citado art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 trata de uma hipótese de isenção tributária, uma vez que o art. 22 da mesma lei disciplina ser base de cálculo da contribuição patronal o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos sob a forma de utilidades, ainda que decorrente de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Apenas não integram a remuneração aquelas parcelas previstas na própria lei, como previsto pelo §2º do mesmo art. 22, ambos abaixo transcritos (redação vigente à época dos fatos):

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 que lhe prestem serviços, 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)

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Como exposto, à época dos fatos, o § 9º do art. 28 apenas previa – em sua alínea “t” – que não integravam o salário-de-contribuição somente as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados. Somente em 2011, a partir da publicação da Lei nº 12.513/2011, foi que a Lei nº 8.212/91 passou a prever a possibilidade de se excluir do salário-de-contribuição a bolsa de estudo concedida a dependentes de empregados:

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

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Sendo assim, entendo tratar-se de verdadeira regra de isenção, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN:

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

(...)

II - outorga de isenção; O tema não é novo nesta Turma, razão pela qual transcrevo, abaixo, trechos do voto proferido no acórdão nº 9202-011.040 (sessão de 25/10/2023), de relatoria do Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, os quais utilizo como reforço das minhas razões de decidir:

Como exposto, o tema não é novo nesta Turma, razão pela qual transcrevo, abaixo, trechos do voto proferido no acórdão nº 9202-011.040 (sessão de 25/10/2023), de relatoria do Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, os quais utilizo como reforço das minhas razões de decidir:

A legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento expressamente previa que, não integravam o salário de contribuição os valores despendidos pela empresa com plano educacional, mas desde que destinados a seus empregados ou dirigentes.

Ocorre que no presente caso, os valores pagos aos segurados empregados, a título de bolsa de estudo, referiam-se a bolsas destinadas aos dependentes desses empregados, portanto, em desacordo com a então norma de regência, que, repita-se, estabelecia que o benefício seja oferecido aos empregados e dirigentes da empresa.

Para a exclusão dos valores pagos pela autuada da base de cálculo das contribuições seria necessário o preenchimento de todas as condições previstas na alínea “t”, do art. 28, § 9º da Lei nº 8.112/1991, hipótese que não se verifica na situação sob análise. Assim, mesmo que tenham dimensão social, tais pagamentos não perderiam seu caráter remuneratório, visto que, somente por força de lei não poderiam estar sujeitos à incidência da exação, sob pena de se

mascarar a remuneração dos empregados, com a adoção de diversos auxílios e reembolsos, com a consequente evasão de receita tributária.

(...)

Independente do nome, título ou rubrica adotada, não há como negar que se trata de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus empregados em função do vínculo empregatício mantido, A própria recorrente destaca o fato de que tais pagamentos são decorrentes de Acordo Coletivo de Trabalho firmado com seus empregados, o que não deixa qualquer dúvida quanto à sua natureza remuneratória e decorrente do vínculo de emprego, uma vez que tais acordos têm por objetivo estabelecer determinadas condições de trabalho entre as partes (empregadores e empregados) envolvidas.

(...)

Portanto, considerando que, à época da ocorrência dos fatos geradores não havia legislação que dispensasse da inclusão na base de cálculo das contribuições os valores pagos pela contribuinte a título de bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos seus empregados e dirigentes, fica caracterizada a natureza remuneratória de tais pagamentos, além de originados única e exclusivamente do vínculo laboral, devendo ser mantida a autuação.

Portanto, verifica-se que, na época dos fatos geradores (01/2009 a 12/2009), o art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 estabelecia que apenas as bolsas de estudo concedidas aos próprios empregados não integravam o salário de contribuição, desde que o valor não fosse utilizado em substituição de parcela salarial e que o plano educacional fosse disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Com isso, as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados e dirigentes não se enquadram na norma de isenção de contribuição previdenciária vigente à época dos fatos.

Assim, assiste razão à RECORRENTE na medida que as bolsa de estudos concedidas trataram-se, inequivocamente, de uma remuneração indireta dos seus empregados, pois é notório que estes deixaram de ter uma despesa com a instrução de seus respectivos dependentes, representando um verdadeiro ganho, passível de ser quantificado.

Pelo acima exposto, entendo por acolher o pleito da RECORRENTE, devendo ser reformado o acórdão recorrido e, conseqüentemente, reinserido na base do lançamento os valores correspondentes ao pagamento de auxílio-educação aos dependentes dos empregados.

### **Conclusão:**

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Declaração de voto.

Minha manifestação é relativa ao mérito.

Como bem registrou o Eminentíssimo Relator – apresentando votos bem fundamentados e consistentes, engrandecendo as deliberações do Colegiado –, cuida-se de rediscussão acerca da *“Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados – Aplicação retroativa da Lei nº12.513/2011”*.

Em outras palavras, trata-se de debate sobre o que a doutrina e a jurisprudência têm denominado de “auxílio-educação” ou “bolsa de estudos” e no caso dos autos a controvérsia é desse auxílio para custear estudos dos dependentes.

Especialmente o tema envolve fatos geradores anteriores a Lei n.º 12.513, de 2011 (**período de apuração 01/01/2009 a 31/12/2009**), que trouxe nova redação para a alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, passando a prever, de forma expressa, como isenção de contribuições previdenciárias o plano educacional ou a bolsa de estudo relacionada à educação básica dos dependentes dos trabalhadores.

**Divergi do Ilustre Relator por ter me curvado a majoritária jurisprudência judicial sobre o assunto, especialmente no âmbito dos TRFs e do STJ.**

Originalmente, ao participar de antigo julgamento no CARF (Acórdão 2202-007.838), este Conselheiro tinha entendimento convergente com o relator. Porém, diante do cenário majoritário judicial, posteriormente aprofundado em minhas análises (Acórdão 2202-009.874), pedi e peço escusas por encaminhar posição diversa. Hodiernamente, eis o ponto, curvo-me aos precedentes judiciais e penso que o correto é seguir o que vem decidindo o Poder Judiciário. Assim, já me manifestei nesta Câmara Superior, ainda que vencido (Acórdão 9202-011.377).

Sobre as bolsas de estudo concedidas aos dependentes, incluindo filhos de segurados empregados, seja ou não previstas a partir de norma coletiva de trabalho, tenho observado o entendimento judicial pela natureza não remuneratória, qualificando-se como indenizatória.

Neste horizonte, decorrendo as bolsas de estudo (*pagamentos de mensalidades escolares aos filhos e dependentes*), entendo, atualmente, seguindo a jurisprudência judicial majoritária e a ela me curvando, que os valores não devem compor base de cálculo de contribuições previdenciárias, não se caracterizando como salário indireto.

Não se trata de aplicação da alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, mas sim de reconhecimento que tais valores não são contraprestação para retribuir trabalho, tendo natureza indenizatória, como vêm entendendo os Tribunais pátrios.

O entendimento judicial é que não ocorre a incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo, seja para empregados ou seus dependentes, pois o valor despendido com a finalidade de prestar auxílio escolar não é considerado como salário *in natura* por não ser possível enquadrar a verba como para retribuem o trabalho efetivo, logo não integrando conceito de remuneração. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL NÃO INCIDENTE SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ANÁLISE DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO AUXÍLIO. SÚMULA 7/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. É entendimento desta Corte que o auxílio-educação para empregados e seus dependentes não integra a remuneração do empregado, não incidindo a contribuição previdenciária patronal. Precedentes.
2. A análise sobre o preenchimento ou não dos requisitos para pagamento do auxílio demanda, necessariamente, o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.
3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 2.044.617/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 20/5/2024)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. MODIFICAÇÃO DO RESULTADO DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

1. Cabíveis os embargos de declaração quando a decisão for omissa, contraditória ou obscura e, ainda, quando contiver erro material.
2. O acórdão embargado havia limitado a não incidência da contribuição previdenciária patronal e de terceiros sobre o auxílio-educação desde que pago na forma e modo previstos no art. 28, § 9º, "t", da Lei nº 8.212/1991 na redação dada pela Lei 12.513/2011.
3. Porém, observando-se as autuações (fls. 43 e 70 dos autos físicos), verifica-se que os créditos em questão foram constituídos em 2008.
4. Além disso, dos Relatórios Fiscais (fls. 58 e 91 dos autos físicos), verifica-se que o único fundamento das autuações seria a impossibilidade de estender a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores relativos à educação (art.

28, §9º, “t”, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98) aos dependentes em razão da ausência de menção expressa.

5. Contudo, quanto a esse aspecto, consignou-se no acórdão: *“Primeiramente, em relação à alegação de que somente em 2011 foi estendida a isenção aos dependentes, constou do acórdão (amparando-se no precedente 0009001-56.2010.4.03.6105 da Primeira Seção desta Corte) que essa extensão foi meramente declaratória, posto que já não havia correspondência entre tal verba e a definição inserida no artigo 28 da Lei 8.212/91.”*

6. Assim, modifico o julgado, retomando o resultado do primeiro acórdão proferido, cuja ementa foi a seguinte: *“AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDOS A FILHOS E DEPENDENTES DE FUNCIONÁRIOS. 1. Os valores pagos a título de bolsas de estudos destinados a custear a educação dos empregados e, igualmente a seus dependentes, não podem ser considerados como parte integrante do salário-de-contribuição, consoante remansosa jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça e também desta E. Corte. 2. Reexame necessário não conhecido e desprovimento às apelações.”*

7. ACOLHIDOS os embargos de declaração, modificando-se o resultado do julgado, cujo dispositivo passa a ser: NÃO CONHEÇO do reexame necessário e NEGÓ PROVIMENTO às apelações.

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0006594-65.2010.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal WILSON ZAUHY FILHO, julgado em 12/02/2021, DJEN data: 19/02/2021)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. SALÁRIO E GANHOS HABITUAIS DO TRABALHO. VERBAS INDENIZATÓRIAS E SALARIAIS. BOLSAS DE ESTUDOS A FILHOS DE FUNCIONÁRIOS.

- O Auxílio-educação é verba desonerada da incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, desde que observados os requisitos previstos no art. 28, §9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991.

- Prevalece o entendimento jurisprudencial de sua natureza indenizatória, mesmo para período anterior à vigência da Lei nº 12.513/2011, de modo que não incide contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo pagas a filhos dos empregados. Precedentes do E.STJ e deste E.TRF.

- No caso em análise, os débitos em cobrança na execução fiscal subjacente dizem respeito à incidência de contribuição previdenciária patronal e de contribuições ao SAT/RAT e devidas a terceiros sobre os valores pagos a título de concessão de bolsas de estudos aos filhos de funcionários com vínculo celetista com a ora embargante, no período de 10/1999 a 09/2003, sendo indevidas as exações.

- Apelação da União Federal desprovida.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL 0009886-52.2018.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, julgado em 23/04/2023, DJEN data: 26/04/2023)

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, conseqüentemente, 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 improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

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

(AgInt no REsp n. 1.970.504/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 14/3/2022, DJe de 21/3/2022)

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 n. 1.330.484/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe de 1/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas aos empregados não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária (REsp 231.739/SC, Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ 12.09.2005; REsp 676.627/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ 09.05.2005, REsp 324178/PR, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365398/RS 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 784.887/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17/11/2005, DJ de 5/12/2005, p. 255)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. NATUREZA NÃO SALARIAL ART. 28, § 9º, ALÍNEA "T", DA LEI N. 8.212/91 (ALÍNEA ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97). PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o auxílio-educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo, de tal modo que não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp n. 231.739/SC, relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17/5/2005, DJ de 12/9/2005, p. 262)

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 n. 1.666.066/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/6/2017, DJe de 30/6/2017)

REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO RAT. BOLSA DE ESTUDO (AUXÍLIO-EDUCAÇÃO). DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA INDEVIDA.

1. Trata-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto pela UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL (evento 39, APELAÇÃO1) em face de sentença (evento 30, SENT1) que julgou procedente o pedido e concedeu a segurança para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes, no que tange (...) sobre os valores pagos a título de bolsa auxílio educação, com o respectivo cancelamento em definitivo do débito de contribuição ao RAT objeto do processo administrativo nº 37216.000685/2007-53 (NFLD nº 37.025.799-5).

2. A contribuição previdenciária patronal a cargo da empresa deve incidir sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, considerada, como base de cálculo, o valor bruto da remuneração. Este é o entendimento já firmado pelas Cortes Superiores. Assim, quando o valor é pago sem a prestação de serviço pelo empregado, a verba tem natureza indenizatória e não incide sobre ela a contribuição previdenciária. Caso contrário, a verba integra a remuneração do empregado e sobre ela incide a contribuição à Seguridade Social, exceção que se faz apenas às rubricas mencionadas no art. 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, excluídas da base de cálculo da contribuição por disposição legal expressa.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito se firmou no sentido de que os valores recebidos a título de auxílio-educacional de empresa não podem ser considerados como salário *in natura*, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado. De acordo com o entendimento da Corte Superior, trata-se de um benefício que,

embora tenha valor econômico, não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Precedentes.

4. Este Tribunal Regional Federal apreciou matéria idêntica à discutida nestes autos, envolvendo as mesmas partes, no tange à incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pela impetrante a título de bolsa auxílio educação paga em favor dos dependentes de seus empregados (proc. 0016006-45.2002.4.02.5101). Na ocasião, entendeu esta Terceira Turma Especializada que o pagamento da bolsa de estudo não é realizado de modo habitual, visto que a sua concessão é limitada ao tempo do curso correspondente. Consignou, ainda, que tal vantagem, que tem como objetivo investir na qualificação do empregado, não possui caráter remuneratório, haja vista não corresponder à contraprestação de um serviço. Por fim, salientou-se que *"Quanto ao custeio na educação dos filhos dos empregados, por meio de bolsa de estudos, em prazo limitado, é de ver-se que tampouco é dotado de natureza salarial, quer por não haver habitualidade quer por inexistir contraprestação por parte do beneficiário". Ao final, este Tribunal Regional deu provimento à apelação da parte autora "para reformar em parte a sentença e declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes em relação à contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo concedidas aos empregados da autora e aos seus dependentes".*

5. Remessa necessária e apelação a que se nega provimento.

(TRF2 , Apelação/Remessa Necessária, 5035601-41.2022.4.02.5101, Rel. MARCUS ABRAHAM , Assessoria de Recursos , Rel. do Acordao - MARCUS ABRAHAM, julgado em 20/06/2023, DJe 02/07/2023 21:22:05)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. VERBA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. SELIC.

1. A nova redação do § 2º, inciso II, do art. 458, da CLT (Lei nº 10.243/2001) dispõe que não são considerados como salário os valores concedidos ao empregado pelo empregador relativos a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros.

2. Valores despendidos pelo empregador no intuito de fomentar a formação intelectual dos trabalhadores e seus dependentes não integram a remuneração pelo trabalho prestado e, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

8. Apelação da autora desprovida e apelação do INSS e remessa oficial parcialmente providas.

(TRF4, APELREEX 2005.71.00.003596-0, PRIMEIRA TURMA, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 10/11/2009)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL, RAT/SAT E DE TERCEIROS. PRIMEIROS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. PRÊMIOS EM PECÚNIA, EM CASO DE DISPENSA INCENTIVADA. FÉRIAS INDENIZADAS E RESPECTIVO TERÇO DE FÉRIAS. AUXÍLIO-CRECHE. VALE-TRANSPORTE. VALE-ALIMENTAÇÃO IN NATURA (CESTAS BÁSICAS). SALÁRIO-FAMÍLIA. FOLGAS NÃO GOZADAS. LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA CONVERTIDA EM PECÚNIA. AUXÍLIO-FUNERAL. AUXÍLIO-NATALIDADE. SALÁRIO-MATERNIDADE. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. MULTA PREVISTA NO ART. 477, § 8º, DA CLT. CONVÊNIO DE SAÚDE. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. ABONO ÚNICO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. VALORES PAGOS PELO EMPREGADO PARA VESTUÁRIO E EQUIPAMENTO. AJUDA DE CUSTO EM RAZÃO DE MUDANÇA DE SEDE. ABONO-ASSIDUIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. DÉCIMO TERCEIRO DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. FÉRIAS USUFRUÍDAS E RESPECTIVO TERÇO DE FÉRIAS. VALE-ALIMENTAÇÃO EM TICKET. ABONO DE FÉRIAS. DIÁRIAS PARA VIAGENS. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO.

1. Embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL (...).
2. Inexistência de quaisquer das hipóteses previstas pelo art. 1022, CPC para a integração do julgado. O acórdão embargado, de maneira clara e fundamentada, registrou que devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos pela pessoa jurídica que possuem natureza remuneratória, e não indenizatória, e que são considerados ganhos habituais do empregado, pela previsibilidade do seu recebimento, não se inserindo neste conceito o auxílio-educação.
3. Anotou-se, no que se refere ao auxílio-educação, que ainda que a legislação correlata (art. 28, § 9º, "t", da Lei nº 8.212/91; e art. 458, da CLT) tenha discriminado a abrangência do conceito e a rubrica 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 para fins de incidência da contribuição previdenciária.
4. As bolsas de estudo concedidas aos empregados e seus dependentes também não representam vantagem salarial, quer por não haver habitualidade, quer por inexistir contraprestação por parte do beneficiário. Prevalece o entendimento jurisprudencial de sua natureza indenizatória, mesmo para o período anterior à Lei nº 12.513/2011.

(...)

7. Embargos de declaração rejeitados.

(TRF5. PROCESSO: 0802757-96.2023.4.05.8100, APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA, DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO NETO, 4ª TURMA, JULGAMENTO: 19/12/2023)

De mais a mais, em aclaratórios o TRF3 assentou com propriedade (TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0006594-65.2010.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal WILSON ZAUHY FILHO, julgado em 12/02/2021, DJEN data: 19/02/2021):

Ocorre que a redação acima transcrita da alínea “t”, do §9º, do art. 28 da Lei 8.212/91 foi dada pela lei 12.513 que é de 2011.

Porém, observando-se as autuações (fls. 43 e 70 dos autos físicos), verifica-se que os créditos em questão foram constituídos em 2008.

Além disso, dos Relatórios Fiscais (fls. 58 e 91 dos autos físicos), verifica-se que o único fundamento das autuações seria a impossibilidade de estender a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores relativos à educação (art. 28, §9º, “t”, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98) aos dependentes em razão da ausência de menção expressa.

A redação do referido dispositivo era a seguinte:

“§ 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).”

Contudo, quanto a esse aspecto, consignou-se no acórdão:

“Primeiramente, em relação à alegação de que somente em 2011 foi estendida a isenção aos dependentes, constou do acórdão (amparando-se no precedente

0009001-56.2010.4.03.6105 da Primeira Seção desta Corte) que essa extensão foi meramente declaratória, posto que já não havia correspondência entre tal verba e a definição inserida no artigo 28 da Lei 8.212/91.”

Assim, modifico o julgado, retomando o resultado do primeiro acórdão proferido, cuja ementa foi a seguinte:

“AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDOS A FILHOS E DEPENDENTES DE FUNCIONÁRIOS.

1. Os valores pagos a título de bolsas de estudos destinados a custear a educação dos empregados e, igualmente a seus dependentes, não podem ser considerados como parte integrante do salário-de-contribuição, consoante remansosa jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça e também desta E. Corte.

2. Reexame necessário não conhecido e desprovemento às apelações.”

Ante o exposto, ACOLHO os embargos de declaração, modificando o resultado do julgado, cujo dispositivo passa a ser: NÃO CONHEÇO do reexame necessário e NEGÓ PROVIMENTO às apelações.

Em decisão monocráticas no âmbito do STJ, exatamente pelo contexto de remansosa jurisprudência, colhe-se:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1399395 - SP (2018/0301356-8)

DECISÃO

Trata-se de agravo interposto pela FAZENDA NACIONAL contra decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que inadmitiu seu recurso especial, fundado na alínea "a" do permissivo constitucional, e que desafia acórdão assim ementado (e-STJ fl. 245):

(...)

1. Os valores pagos pela empresa a seus funcionários com o específico objetivo de aprimorar a educação destes e/ou de seus filhos e demais dependentes - tais como as bolsas de estudos - não configuram salário indireto, pois concedidos de forma transitória, além de possuírem eminente intuito de aprimoramento

cultural. São desprovidos, portanto, de habitualidade, tampouco caracterizam eventual contraprestação pelo labor exercido.

2. A concessão de bolsas de estudo caracteriza verdadeiro estímulo à educação, estando em consonância com diretrizes fixadas pela Constituição Federal (artigo 205). Dela não decorre ao empregado e seus dependentes eventual acréscimo financeiro, mas intelectual.

3. Descabida a exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de bolsas de estudo, seja aos próprios funcionários, seja para seus dependentes.

4. Apelação da parte contribuinte provida. Inversão dos ônus da sucumbência.

Embargos de declaração rejeitados (e-STJ fls. 263/269).

Nas razões do apelo nobre (e-STJ fls. 307/326), a parte recorrente apontou violação dos arts. 1.022 do CPC/2015; 22, I, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991; e 111, I, do CTN, aduzindo, em suma, que "o auxílio-educação pago habitualmente está sujeito à incidência de contribuição previdenciária patronal, uma vez que se enquadra no conceito de "remuneração" paga ao empregado. Portanto, tendo natureza salarial, é legítima a incidência da cota patronal" (e-STJ fl. 312).

Com contrarrazões (e-STJ fls. 339/351), o recurso fora inadmitido pelo Tribunal de origem à e-STJ fls. 357/362.

Passo a decidir.

(...)

No mérito, vê-se que a Corte *a quo* decidiu a questão ao afastar a exigência da exação tributária, por reconhecer que os valores pagos pela empresa, com o objetivo de aprimorar a educação, não configuram um salário indireto nem caracterizam eventual contraprestação pelo trabalho exercido, fundamentando seu acórdão nos seguintes termos (e-STJ fls. 240/241):

Os valores pagos pela empresa a seus funcionários com o específico objetivo de aprimorar a educação destes e/ou de seus filhos e demais dependentes - tais como as bolsas de estudos - não configuram salário indireto, pois concedidos de forma transitória, com eminente intuito de aprimoramento cultural. São desprovidos, portanto, de habitualidade, tampouco caracterizam eventual contraprestação pelo labor exercido.

Em paralelo, a concessão de bolsas de estudo caracteriza verdadeiro estímulo à educação, estando em consonância com diretrizes fixadas pela Constituição Federal (artigo 205). Dela não decorre ao empregado e seus dependentes eventual acréscimo financeiro, mas intelectual.

Descabe, por conseguinte, a exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de bolsas de estudo, seja aos próprios funcionários, seja para seus dependentes.

O entendimento aplicado não destoa da jurisprudência firmada na Primeira Seção, que sedimentou a orientação de que a contribuição previdenciária não incide sobre o auxílio-educação, que constitui investimento na qualificação dos empregados e não integra a remuneração deles (empregados). Confirmam-se:

(...)

A insurgência, pois, não merece prosperar.

Dessa forma, aplica-se à espécie a Súmula 83 do STJ, segundo a qual "não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida", que é aplicável mesmo quando o recurso especial é interposto com base na alínea "a" do permissivo constitucional.

Ante o exposto, com base no art. 253, parágrafo único, II, "a" e "b", do RISTJ, CONHEÇO do agravo para NÃO CONHECER do recurso especial. MAJORO os honorários recursais em 10% (dez por cento) sobre o valor fixado na origem, respeitados os limites e os critérios previstos nos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC/2015.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 25 de setembro de 2020.

Ministro GURGEL DE FARIA Relator

(AREsp n. 1.399.395, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 29/09/2020)

Portanto, mesmo antes do advento da Lei nº 12.513 não se computava bolsas de estudo aos dependentes como salário de contribuição nos entendimentos majoritários judiciais. Prevalece a tese de que não possuem natureza contraprestativa pelo trabalho.

Assim, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Eis minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**