



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

**Processo n°** 13888.002377/2008-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.118 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** Salário Indireto: Educação  
**Recorrente** KOELLE LTDA. EDUCAÇÃO E CULTURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO**

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

A concessão de bolsas de estudo aos dependentes dos segurados empregados e contribuinte individual, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, se consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário para manter a exigência contida no auto de infração, já que a concessão de "bolsas de estudo" a dependentes não está ao abrigo da excludente do salário-de-contribuição exposta na letra “t” do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro Maria Anselma Coscrato dos Santos.

CÓPIA

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado em 11/06/2008 e cientificado ao sujeito passivo em 12/06/2008, referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados e contribuinte individual (diretor) a título de “Bolsas de Estudo” concedidas a dependentes, nas competências de 01/2004 a 12/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 34/41, por força de Convenção Coletiva de Trabalho a autuada concede bolsas de estudo no percentual de 100% do valor da mensalidade/matricula aos filhos de seus professores e auxiliares de administração, bem como ao filho do diretor da instituição, contabilizando tais despesas como gratuidade.

Após impugnação, Acórdão de fls. 271/276, pugnou pela procedência do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que o legislador ordinário excluiu da salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais;
- b) que atendeu aos requisitos legais para que averba não integre o salário-de-contribuição;
- c) que a concessão de bolsas não remunera o trabalhador;
- d) que a bolsa é concedida aos filhos dos empregados, sendo um benefício assistencial e não ganho do empregado;
- e) que as bolsas não são habituais, tem caráter transitório, não há contraprestação do trabalho, possuindo natureza eminentemente social;
- f) que a jurisprudência entende que tal pagamento não integra o salário-de-contribuição;
- g) que como o auxílio-creche que tem natureza indenizatória, a bolsa de estudos não Serpa recebida pelo trabalhador na sua aposentadoria;
- h) que a concessão da bolsa de estudos não gera prejuízo ao funcionário, apenas lhe traz benefícios, não podendo ser prejudicada por cumprir as normas estipuladas em convenção coletiva.

Requer o provimento do recurso para declarar a insubsistência e improcedência do lançamento.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Refere-se o lançamento ao fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes de segurados que prestam serviço para a recorrente.

A questão de mérito reside no fato de tal benefício integrar ou não a remuneração dos segurados.

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)*

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais.

A retribuição em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, mas existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

*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)*

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada 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)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário e, desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Portanto, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente à concessão de ensino a dependentes dos segurados empregados e contribuintes individuais, teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que não ocorreu.

A Lei nº 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, conforme já referido.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

*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. [sem grifos no original]*

De acordo com a disposição constitucional, "todos os ganhos habituais", à qual a lei acrescenta "sob a forma de utilidades", integram o salário-de-contribuição. Significa dizer que, além dos pagamentos diretos, abrange também os salários indiretos (utilidades ou salário in natura), não importando a forma ou título.

O salário, para todos os efeitos legais, inclui alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

No caso em tela, o oferecimento de ensino aos filhos de funcionários é sem dúvida uma vantagem para estes, sem a qual para alcançá-la teriam que arcar com o respectivo ônus. É indubitável que a concessão do benefício amplia o patrimônio do trabalhador, já que o mesmo não despende dos valores para custear o ensino de seus dependentes.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de bolsa de estudo possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração 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.

Quanto ao fato da concessão das bolsas de estudo encontrar respaldo nas Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre a recorrente e seus empregados, isto não tem o condão de eximir a verba da incidência da contribuição previdenciária, instituída por lei.

O Código Tributário Nacional é taxativo no seu artigo 123, ao dizer que as convenções e acordo havidos entre os particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Várias ementas em decisões dos Tribunais pátrios referem-se ao aludido artigo:

*“Ementa: .... I. Descabe figurar no pólo ativo da demanda aquele que não tem relação com o Fisco, já que não podem ser a ele impostos ajustes particulares relativos à responsabilidade pelo pagamento de tributos (art. 123 do CTN) ....” (STJ. REsp 374694/ SC. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 03/04/03. DJ de 12/05/03, p. 264.)*

*“Ementa: .... III. As convenções particulares não são oponíveis, como matéria de defesa, na discussão de relação jurídico tributária (CTN, art. 123). ....” (TRF-1ª Região.*

*AC 93.01.33023-7/MG. Rel.: Des. Federal Olindo Menezes. 3ª Turma. Decisão: 16/12/ 97. DJ de 20/03/98, p. 165.)*

*“Ementa: .... II. As convenções particulares, relativas às responsabilidades pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias respectivas. ....” (TRF-*

*1ª Região. AC 95.01.24692-2/MG. Rel.: Des. Federal Mário César Ribeiro. 4ª Turma. Decisão: 1º/04/97. DJ de 24/04/97, p. 26.743.)*

*“Ementa: .... II. As convenções particulares não poderão ser levantadas pelo contribuinte inadimplente para se furtar à responsabilidade quanto a pagamentos de tributos contra a Fazenda Pública. ....” (TRF-5ª Região. AC 2001.05.00.016707-7/CE. Rel.: Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima. 2ª Turma. Decisão: 26/03/02. DJ de 21/03/03, p. 917.)*

Portanto, ao conceder bolsas de estudo a dependentes de segurados empregados e ao dependente de contribuinte individual, a recorrente sujeita-se à incidência contributiva previdenciária sobre a verba fornecida, que não está ao abrigo da excludente do salário-de-contribuição exposta na letra “t”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora