



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.003325/2009-02
ACÓRDÃO	9202-011.672 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COLÉGIO SALESIANO DOM BOSCO

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA E JURÍDICA. BOLSA DE ESTUDOS A DEPENDENTES.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental e quando não se exigir que se faça um revolvimento nas provas colacionadas ao processo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS PAGAS PARA DEPENDENTES. 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, incide contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados.

APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF nº 211.

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.026; 9202-010.179; 9202-011.040.

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, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto[a] integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão de recurso voluntário **2401-009.586 (fls. 294/302)**, e que foi admitido pela Presidência, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

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 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. Interpretação sistemática, teleológica e histórica, nos termos artigo 110 do CTN e o alcance do instituto, conceito e forma determinado na norma especializada, a Consolidação das Leis do Trabalho, acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Não configura salário de contribuição.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, 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 ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier (Presidente), que davam provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento apenas os valores relativos à alimentação in natura.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 14/07/2021 (fl. 303) e, em 27/08/2021 (fl. 335) retornou com Recurso Especial (fls. 304/334), dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68, suscitando a rediscussão da matéria: **Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados, antes da edição da Lei nº12.513/2011.**

A fim de demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional apresenta como paradigmas os acórdãos 9202-005.506 e 2403-001.705, os quais constam do sítio do CARF e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data de interposição do Recurso Especial.

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, declara o despacho que existe similitude fática capaz de ensejar a divergência jurisprudencial suscitada pelo sujeito passivo.

Em todos os acórdãos, o lançamento contempla contribuições previdenciárias incidentes sobre valores de bolsas de estudo oferecidas a dependentes dos empregados. Também em comum, tem-se que o período dos lançamentos é anterior à 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.

No acórdão recorrido, o colegiado, por voto de qualidade, entendeu por afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores, ao argumento de que, em que pese a alteração do dispositivo ser posterior aos fatos geradores, utilizando-se de critérios de interpretação, se poderia concluir pela aplicação retroativa do dispositivo em sua nova redação, eis que mais favorável ao sujeito passivo. Além disso, no acórdão recorrido é mencionado que a interpretação da lei tributária deveria considerar conceitos do direito do Trabalho, no caso, especificamente o previsto no art. 458, § 2º, inciso II, da CLT

Os paradigmas, por sua vez, apresentam o entendimento de que a legislação aplicável é aquela vigente no momento do fato gerador. Logo, para o período do lançamento em questão, deve-se observar a redação da alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991 que, à época dos fatos geradores não previa a isenção sobre as bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados. Assevere-se que nos paradigmas, a observância do art. 458, § 2º, inciso II, da CLT é rechaçada, ao argumento de que, quanto às contribuições previdenciárias há legislação própria a respeito da matéria, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Assim, diante da demonstração da divergência jurisprudencial, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Vejamos as inteligências trazidas pelos acórdãos recorrido e paradigmas a fim de verificar a admissibilidade do presente recurso.

No recorrido, sustenta-se o tamanho benefício das bolsas de estudos concedidas pelo empregador, o fato de não ser considerado verba salarial pela legislação trabalhista vigente, e que os membros da família não podem ser excluídos do programa de concessão de bolsas. Aduz que as bolsas de estudos são oferecidas pela própria instituição, um casu, no intuito de cumprir com suas obrigações constitucionais e estatutárias da melhor forma possível, atendendo aos anseios da comunidade e das iniciativas profissionais da região por ela polarizada.

Mais ainda. Afirma que a alteração estabelecida pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada. Isso porque, 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. Com o advento da Lei, os requisitos para a obtenção da isenção foram modificados, 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.

Partindo desse racional, usando os critérios de interpretação teleológico, histórico e sistemático, entende-se que os valores relativos às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de seus funcionários não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias.

O paradigma 9202-005.506, no voto vencedor, cuja redatora foi a conselheira Elaine Cristina Monteiro, manifesta sua conclusão interpretando que quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição. A legislação 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.

No momento em que foi concedida, não encontrava amparo legal a exclusão dos valores pagos à título de bolsas de estudos. Demais disso, não se pode descartar o fato de que os valores pagos a título de BOLSA DE ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inserido no conceito lato de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Com relação a divergência jurisprudencial trazida na comparação do primeiro paradigma, de fato sobressai que as Turmas divergiram na interpretação da mesma questão jurídica. As questões fáticas são similares. Mais não é preciso para ser admitido o Recurso Especial. Admito, pois, a aptidão do primeiro paradigma trazido a baila.

No caso do segundo paradigma, 2403-001.705, também a questão central da argumentação da contribuinte é a incidência ou não de contribuição social previdenciária nas bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados. Aqui também se adota racional de que 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 9.394/1996, 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.

No Relatório Fiscal, às fls. 01 a 35, há a comprovação de que a contribuinte concedeu bolsas de estudos a dependentes de empregados. Desta forma, considerou-se correto o lançamento efetuado pela Auditoria Fiscal posto que a concessão de bolsas de estudos para dependentes de empregados integra o salário de contribuição, já que não se enquadra na hipótese de não incidência de contribuição social previdenciária conforme disposição expressa da redação do art. 28, § 9º, t, Lei 8.212/1991.

Por conseguinte, verifico que os casos em enfoque discutem a possibilidade de se considerar ou não na base da contribuição previdenciária os pagamentos de bolsas de estudos em benefício dos dependentes dos empregados, antes da dição da Lei nº 12.513/2011.

No recorrido mostrou-se assentado, por maioria, que não deve ser considerado tal pagamento como salário de contribuição previdenciária. Ou seja, afastou a incidência.

No paradigmas se assenta tese semelhante, mas contrária ao recorrido. É afirmado não ser possível afastar o recolhimento da contribuição sobre tais pagamentos eis que não havia legislação específica que isentasse tal verba da incidência da contribuição previdenciária.

Sem mais enleios, sendo a divergência manifesta, clama-se por uma composição diluidora do desentendimento fincado nas motivações dos julgados confrontados.

Do exposto, conheço do Recurso especial.

2 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE PAGAMENTO DE BOLSAS DE ESTUDOS AOS FILHOS E DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS

No racional do acórdão recorrido, a autoridade tributária considerou que as bolsas de estudo concedidas aos filhos de funcionários são verbas habitualmente pagas, que integram a remuneração dos segurados empregados, na condição de salário indireto. Resumiu que as bolsas são destinadas aos filhos de funcionários, caracterizando-se como utilidade recebida pelo trabalho.

Pois bem. Relembremos que o direito previdenciário é dotado de autonomia, porém há forte vinculação com outros ramos do direito e, por isso, sofre diversas influências. De um lado, a concepção de remuneração para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua viga mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

Por outra parte, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Na essência, a delimitação do salário-de-contribuição equivale à remuneração paga, creditada ou devida ao trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie.

No artigo seguinte, além do salário pago em dinheiro, resta autorizado o pagamento ao empregado na forma de utilidades, denominado de salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

Ainda que contenha inegável valor econômico, a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a

atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Não se destina a retribuir o trabalho efetivo, sendo uma verba empregada “para o trabalho”, e “não pelo trabalho”.

Diferentemente, entendo, é o desconto ou custeio de mensalidade ou bolsa escolar vinculada aos serviços educacionais voltados ao ensino fundamental e médio de filhos e demais dependentes dos funcionários da empresa. Esse tipo de concessão advém apenas da relação de trabalho e tem por finalidade precípua acrescer vantagem contra prestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida “pelo trabalho”, e não “para o trabalho”.

Em que pese os laços existentes entre legislação previdenciária e preceitos trabalhistas, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros aspectos. Para fins de base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, o legislador tributário elegeu as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Em harmonia com o conceito de remuneração “para o trabalho”, os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador escapam à tributação, muito embora o legislador subordine a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária ao atendimento de certas condições fáticas. Por outro lado, a extensão aos gastos com educação de familiar depende da expressa previsão na lei tributária, dado o caráter de remuneração “pelo trabalho”.

Em tal senda, não corroboro a argumentação de que não possua caráter remuneratório, pois não é considerada retribuição pelo trabalho prestado. Ora, não estamos falando de uma bolsa concedida a terceiros desvinculados de relação de trabalho com a empresa, mas de empregados, cuja concessão da bolsa, nada mais é do que um atrativo indireto de captura de profissionais, já que permite ao empregado dar ao seu dependente (filho) instrução em escola particular, que muitas vezes não poderia com o simples salário pago pela instituição.

Não discordo do aspecto louvável que se poderia extrair de tal ação, 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, I e §9º. “t” da lei 8212/91.

A Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, trouxe nova redação para a alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, passando a excluir, de forma expressa, da incidência da contribuição previdenciária o plano educacional ou a bolsa de estudo relacionada à educação básica dos dependentes dos trabalhadores:

Art. 28 (...)

§ 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

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

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;

(...)

Tal alteração legislativa não teve caráter interpretativo, tampouco dispõe sobre aplicação de penalidade. Em consequência, seus efeitos são prospectivos, para o futuro, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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

É dizer, portanto, que a novel redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que **posterior** à ocorrência dos fatos geradores. A modificação legislativa não representa uma simples interpretação autêntica, quando ausente a inovação do ordenamento jurídico.

Por fim e não menos importante, trago alume a Sumula CARF 211, qual estabelece que :

Súmula CARF nº 211

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.026; 9202-010.179; 9202-011.040.

Em suma, tendo em conta os fatos geradores envolvidos no lançamento, correspondentes ao período de 01/2004 a 12/2008, merece reforma a decisão de piso afastou o lançamento tributário.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da Fazenda.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator