



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



**Processo nº** 15586.001001/2008-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.457 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** GAIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/03/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade ou vício material quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação. Além disso, no presente caso, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal à luz da interpretação da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento.

**BOLSAS DE ESTUDO. GRADUAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Em nenhum momento a fiscalização procurou verificar se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários, limitando-se apenas ao fato desse auxílio se referir à educação de ensino superior.

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/RJ1) que, por unanimidade de votos, manteve o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 12-25.694 (fls. 208/224):

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/03/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004.

Salário de contribuição. Incidência.

Integra o salário de contribuição o valor relativo a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.

Multa de mora.

É devida a multa moratória sobre as contribuições arrecadadas em atraso, no percentual estabelecido pela legislação de regência.

Arguição de Inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

Provas. Preclusão.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.170.221-6 (fls. 04/40), consolidado em 25/07/2008, no valor de R\$ 6.023,57, acrescidos de juros e multa, apurado nos períodos de 01/2004, 03/2004 a 08/2004 e 10/2004 a 11/2004, referente às Contribuições Previdenciárias destinadas à Seguridade Social, correspondentes às partes da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

De acordo com Relatório Fiscal (fls. 100/110):

1. As contribuições lançadas incidem sobre os valores pagos pela empresa a estabelecimentos de nível superior referente à faculdade cursada por seus empregados, contrariando o disposto no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991;

2. Foram deduzidos na base de cálculo os valores descontados dos empregados;
3. As alíquotas aplicadas foram:
  - a. Contribuições a cargo da empresa: 20%
  - b. Contribuições para o SAT/RAT: 3%
4. As bases de cálculo apuradas não foram declaradas em GFIP;
5. A conduta apurada, em tese, configura o crime, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio, em 31/07/2008 (AR - fl. 140) e, em 26/08/2008, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 142/166, instruída com os documentos nas fls. 168 a 204.

O Processo foi encaminhado à DRJ/RJ1 para julgamento, onde, através do Acórdão n.º 12-25.694, em 20/08/2009 a 10ª Turma julgou no sentido de considerar PROCEDENTE o Crédito Tributário lançado.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/RJ1, via Correio, em 08/09/2009 (AR - fl. 228) e, inconformado com a decisão prolatada, em 08/10/2009, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 230/254, onde alega que:

1. A Contribuição Previdenciária não incide sobre investimentos feitos na qualificação profissional de seus empregados, quando tais pagamentos são efetuados diretamente à instituição de ensino;
2. O Contribuinte não está obrigado a recolher Contribuição Social sobre os valores pagos às instituições de ensino em que seus empregados cursam o ensino superior e tampouco informar tais pagamentos na Guia de Recolhimento do FGTS e Previdência Social;
3. Não houve em nenhum momento a intenção de agir com dolo, ou fraudar a Seguridade Social;
4. A multa aplicada, embora prevista em lei, claramente está em dissonância com os preceitos constitucionais, que veda terminantemente a utilização do tributo com efeitos confiscatórios.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

## **Juízo de admissibilidade**

O recurso voluntário dos solidários responsáveis foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Violação à ampla defesa e contraditório**

O contribuinte alega que restaram violados os princípios constitucionais de presunção da inocência, do contraditório e da ampla defesa, pois o fiscal presumiu a realização de um ato ilícito fiscal, aplicando irregularmente à Recorrente as sanções legais.

Não lhe assiste razão.

Verifica-se que no curso do processo administrativo o contraditório e o direito de defesa foram devidamente exercidos, em todas as instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer embaraço ao conhecimento das questões de fato e de direito constantes no lançamento, sendo oportunizado o mais amplo direito de defesa da Recorrente.

Não há que se falar em nulidade ou vício material quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação. Além disso, no presente caso, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade.

Se existem falhas na acusação fiscal, elas serão objeto de apreciação quando do julgamento de mérito.

### **Mérito**

Trata o presente processo da exigência de contribuições previdenciárias correspondentes às partes da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), referentes às competências 01/2004 a 11/2004 (descontínuo), sobre os valores pagos pela empresa a estabelecimentos de ensino nível superior, referente faculdade cursada por seus empregados.

Segundo a fiscalização, como os valores pagos pela empresa referem-se a pagamento de curso superior, restou contrariado o disposto na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "t", tendo em vista que somente não integram o salário de contribuição os valores pagos referente educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

O Recorrente se insurge contra a exigência da contribuição previdenciária sobre os investimentos feitos pela Recorrente na qualificação profissional de seus empregados, quando tais pagamentos são efetuados diretamente à instituição de ensino. Afirmar que não há elemento suficiente para comprovar a vontade deliberada de remunerar seus empregados indiretamente, como foi presumido pelo fiscal. E assevera que não há proibição a que o empregador proporcione a capacitação e a qualificação profissional de seus empregados através do investimento em curso de nível superior.

Pois bem.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, cursos de capacitação e qualificação profissionais dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa. Vejamos o teor do dispositivo legal vigente à época dos fatos:

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).

Constata-se que em nenhum momento a fiscalização procurou verificar se o curso de graduação estava vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa e tinha como objetivo a capacitação dos funcionários. A acusação fiscal se limitou ao fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

O Recorrente sustenta a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de educação de nível superior de seus empregados, uma vez que estes pagamentos visam à qualificação e capacitação profissional dos trabalhadores, não se constituindo em salário in natura, por não retribuir o trabalho efetivo.

O que se constata é que referidas verbas são empregadas para o trabalho, e não pelo trabalho, não tendo natureza salarial. Não ficou evidenciado, em nenhum momento pela fiscalização, que se estaria diante da hipótese em que existiria o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

Ao manter a exigência fiscal relativa ao pagamento das bolsas de estudos, a decisão de primeira instância traz a fundamentação no sentido de que a alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição: a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996; e b) cursos de capacitação e qualificação profissionais, senão vejamos:

15. Note-se que a educação básica é um dos dois componentes da educação escolar, sendo o outro a educação superior, de tal sorte que, quando a alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991, especifica objetivamente a primeira, promove a exclusão da segunda de seu campo de abrangência.

16. Portanto, o custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57, da Lei nº 9.394/1996, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

17. A auçada, ao arcar com o ônus de tais pagamentos em benefício de seus empregados, está proporcionando-lhes um ganho econômico, uma vantagem adicional percebida durante a vigência do contrato de trabalho. Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, são considerados salário-de-contribuição.

18. Não há dúvida de que o pagamento das mensalidades de curso superior de seus empregados representa dispêndio, realizado com habitualidade, destinado aos empregados, como forma de retribuir o trabalho que estes lhe prestaram, independentemente da forma como foi efetuada, se diretamente feita às instituições de nível superior ou a título de reembolso ao empregado.

Ao examinar as informações descritas no Relatório Fiscal e a fundamentação exposta no acórdão recorrido, percebe-se que o motivo determinante para a exigência foi a mera circunstância de terem sido feitos pagamentos a título de mensalidades de cursos de graduação. Não se ocupou o relatório fiscal em analisar a pertinência do curso superior ofertado com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, ou mesmo que a graduação em si já representa uma qualificação profissional ao empregado por todo o aparato educacional envolvido (ensino, pesquisa, estudo).

A fiscalização se limita tão somente a relacionar gastos diversos com funcionários na educação de ensino superior, trazendo a relação dos valores envolvidos, mas também sem qualquer menção à natureza do curso superior ofertado. Vislumbra-se que a fiscalização deixou de demonstrar a incompatibilidade dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva (alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91).

Tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância não se ocupa em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a importância para os funcionários, a capacitação profissional, a disponibilidade de acesso, se restringindo ao fato de se tratar de curso de graduação superior.

Saliente-se ainda que em face da vasta jurisprudência do CARF no sentido de acolher a possibilidade de curso superior se enquadrar na norma isentiva, a matéria acabou sendo pacificada com a edição da Súmula CARF nº 149 assim redigida:

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.

Por todo o exposto, entendo que deve ser excluído do lançamento os valores lançados a título de bolsa de estudos de educação superior.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares apontadas e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto