



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001283/2009-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.359 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrente ESPÍRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S/A - ESCELSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

BOLSA DE ESTUDOS. PAGAMENTO.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento de acordo com a legislação de regência não se sujeita tributação, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 12.513/2011. Enunciado Súmula CARF nº 149.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Marcelo Rocha Paura (conselheiro convocado).

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão nº 12-29.843, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (fls. 443-451):

LANÇAMENTO

O presente lançamento refere-se ao **Auto de Infração - AIOP DEBCAD 37.242.802-9** que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a conseqüente transferência dos processos administrativo-fiscais

para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 4º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de n.º **15586.001283/2009-97**.

2. O valor lançado é de R\$ 71.437,96, acrescido de encargos moratórios, correspondendo a contribuições sociais da parte da empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT.

3. De acordo com o relatório fiscal, fls. 309/317, o lançamento incidiu sobre valores pagos pela empresa a seus segurados empregados a título de Bolsas de Estudo de Ensino Superior, relacionados às fls. 318/387, com descumprimento do art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212, de 24/07/1991.

4. O lançamento foi efetuado em 16/11/2009, com a devida ciência do contribuinte na mesma data.

IMPUGNAÇÃO

5. O contribuinte apresentou defesa em 16/12/2009, de fls. 393/419 e 423/425, juntando cópias de comprovantes de capacidade postulatória. Apresenta as seguintes alegações de defesa:

PRELIMINARES

5.1. Tempestividade da impugnação

MÉRITO

Das Bolsas de Estudo

5.2. A bolsa de estudos não possui natureza jurídica de remuneração por trabalhos prestados, já que no período de dedicação aos estudos o trabalhador não está à disposição da empresa, não havendo contrapartida pelos valores despendidos pela patrocinadora. Assim, tais valores têm natureza indenizatória e não salarial, do que decorreria a anulabilidade do lançamento por ausência de fundamento legal.

5.2.1. Defende a razoabilidade dos requisitos estabelecidos para concessão das bolsas de estudo, pagas no valor de 50% das mensalidades.

5.2.2. Em decorrência de tal razoabilidade atendida pela empresa, está habilitar-se-ia a uma aplicação igualmente razoável por parte do Fisco - ou seja, dentro do princípio da razoabilidade - do contido no art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212/1991.

6. Finda pedindo seja julgada a procedência da defesa, para cancelar o lançamento e todos os seus efeitos.

7. É o relatório.

Em julgamento pela DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

ENSINO SUPERIOR: REEMBOLSO E BOLSA DE ESTUDOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. FPAS E GILRAT.

Integram o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei n.º 9.394, de 1996.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita tributação, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212/1991, respectivamente.

São devidas as contribuições à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga aos trabalhadores na qualidade de segurados empregados (art. 22, I e II da Lei 8.212/1991).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 13/05/2010 (AR de fl. 454), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 455-467), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 455-467) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheci.

Do Mérito

Da Bolsa de Estudo

Antes de adentrar ao caso específico, destaco a legislação aplicada, visto se tratar de lançamento por descumprimento de obrigação principal referente às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações de Bolsa de Estudos.

O lançamento baseou-se no disposto no inciso I, do art. 214, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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;

Também, de acordo com o inciso I, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que:

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](#))

Por sua vez, o mesmo artigo 28, § 9º, alínea “t”, assim prevê:

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;

O relatório fiscal assim destacou o motivo pelo lançamento fiscal (fls. 311-319):

3.4- DOS FATOS:

A empresa, ao efetivar o pagamento da parcela referente ao Incentivo a Educação Formal (Reembolso PDE e Bolsa de Estudos), conforme consta das Folhas de Pagamento, não comprovou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, uma vez que os mesmos **foram pagos ou creditados em desacordo com a legislação vigente**, conforme a seguir demonstrado:

3.5- A Espirito Santo Centrais Elétrica S.A. — ESCELSA, com a finalidade de estimular a educação formal dos seus empregados, patrocina 50% (cinquenta por cento) dos cursos de ensino superior.

3.6- Este benefício é aplicado a todos os empregados que preencherem os seguintes requisitos:

- a) **Não tenham sido contemplados com o patrocínio para curso de graduação;**
- b) **Quando o curso de graduação tiver correlação com atividades da empresa;**
- c) **Tenha no mínimo 2 (dois) anos de trabalho na empresa e, obtido nível médio de desempenho (ND) nas duas últimas avaliações igual ou maior que 4,0 (quatro);**
- d) **Não tenha sofrido punição nos últimos 12 meses a contar da data da solicitação do patrocínio e;**
- e) **Seja aprovado pelo Diretor da área.**

3.7- Este benefício é implementado através de reembolso ao empregado, mediante apresentação de comprovante de pagamento da mensalidade à instituição de Ensino.

[...]

3.10- A Espirito Santo Centrais Elétricas S.A. - ESCELSA ao estabelecer os requisitos básicos e procedimentos para a obtenção do 'Incentivo a Educação Formal', está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, ferindo, desta forma, o ordenamento legal.

3.11- A empresa Espirito Santo Centrais Elétricas S.A. - ESCELSA, não estende o benefício de Incentivo a Educação Formal a todos os empregados e dirigentes,

contrariando o disposto na alínea 't', do §9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, c/c com o inciso XIX, do §9º, do art. 214 do RPS.

3.12- Somente os empregados que possuem um vínculo superior a 2 (dois) anos com a empresa fazem jus a esse benefício.

3.13- Essa vantagem quando paga aos empregados que se enquadram nas condições impostas pela empresa para a sua concessão, se inclui na conceituação de salário exposta no §11, do art. 201 da Constituição Federal, que assim dispõe:

"Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuições previdenciárias e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".

3.14- A despesa do empregador com o Incentivo a Educação Formal converte-se em benefício econômico para os empregados e dirigentes que recebem esse benefício, por ser uma vantagem auferida em decorrência de seu trabalho.

3.15- O salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a legislação previdenciária não exclui quando não cumpridas as exigências legais previstas o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou única e exclusivamente em decorrência do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser excluída da base de cálculo de contribuição.

3.16- Diante do exposto acima, concluímos que a parcela paga pela empresa a título de Incentivo a Educação Formal a alguns empregados configura salário utilidade e, por conseguinte, integra o salário-de-contribuição. Assim, o pagamento do Incentivo a Educação Formal, faz parte da remuneração desses empregados para fins previdenciários, sendo, portanto, integrante da base de cálculo de contribuição.

(negrito original)

Apresentada a impugnação, quando do julgamento pela DRJ, ora acórdão atacado, tem-se que, além de seguir os fundamentos do relatório fiscal, acrescentou que:

14.5. A Educação Profissional Técnica de Nível Médio encontra-se disciplinada nos arts. 36-A a 36-D da Lei nº9.394, de 1996, dispositivos acrescidos pela Lei nº 11.741, de 2008. É pacífico que, em relação a gasto com esta modalidade de educação, da mesma forma que em relação a toda educação básica, não há incidência de contribuição previdenciária, se atendidos os demais requisitos legais. Isto é, não há discussão quanto a este ponto.

14.6. A Educação Profissional Tecnológica de Graduação e Pós-graduação é uma **novidade** introduzida na Lei nº 9.394, de 1996, pela Lei nº 11.741, de 2008, que promoveu alterações e inclusões no Capítulo III da Lei, passando o mesmo a ter a seguinte redação:

[...]

14.7. Cabe mencionar que o Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006, dispõe:

Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de cursos superiores de tecnologia terão por base o catálogo de denominações de cursos publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto nº6.303, de 2007) (grifamos)

14.8. Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso **III**, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. No entanto, é importante ressaltar que se cuida de curso

diverso, ao lado dos demais cursos superiores, com os quais não se confunde. E a própria Lei que o identifica e, portanto, diferencia um do outro.

14.9. Não há dúvida de que a educação como um todo, em todos os seus níveis e modalidades, tem relevância para a capacitação e qualificação profissional. Todavia, também é de entendimento corrente que os **cursos profissionalizantes** são dotados de conteúdos mais práticos e direcionados, diferentemente dos **cursos regulares, de nível básico e superior** , com prevalência de conteúdos gerais e teóricos, ou seja, têm características e finalidades diversas, conforme estabelecido na Lei n.º 9.394, de 1996, por isto que a Lei diferencia uns e outros, embora estabeleça a integração entre eles.

14.10. Pelo exposto, restou demonstrado que **a educação superior** de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei n.º 9.394, de 1996, em vista da clara identificação dos diversos níveis e modalidades de educação, bem como as características estabelecidas nesta Lei, **nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional** , entendimento agora reforçado pela nova redação da Lei n.º 9.394, de 1996, promovida pela Lei n.º 11.741, de 2008, que apontou o que constitui educação profissional de nível superior, no Capítulo **III** , deixando de fora os demais cursos superiores então tratados no Capítulo IV. Este deve ser o entendimento para efeito da interpretação do alcance da alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991.

14.11. Nestas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei n.º 9.394 de 1996 integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991.

(negrito original)

Diante dos respeitáveis argumentos, seguem os meus argumentos.

Com efeito, os valores pagos pela empresa a seus empregados a este título não podem ser considerados como salário *in natura*, por não retribuírem o trabalho efetivo nem complementarem o salário contratual.

O benefício, embora tenha expressão econômica, constitui investimento na qualificação profissional do trabalhador, caracterizando verba empregada para o trabalho, que não integra a remuneração do mesmo.

Veja, por ser um benefício pecuniário pago aos empregados pela empresa com objetivo de incentivar o investimento na qualificação profissional de seus trabalhadores, o auxílio-educação não integra a remuneração do trabalhador, nem o salário-de-contribuição, conforme a alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

Assim, destaco precedentes do Superior Tribunal de Justiça que, já há muito tempo pacificou o entendimento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (FORMAÇÃO PROFISSIONAL INCENTIVADA). VERBAS DE NATUREZA NÃO-SALARIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que os valores recebidos a título de formação profissional incentivada pelas empresas aos seus empregados não são considerados como salários, sendo incabível, portanto, a incidência de contribuição previdenciária.

2. Recurso especial improvido.

(STJ, 2ª Turma, REsp 396.255/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 09.05.2006, DJ 28.06.2006 p. 226)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (PLANO DE FORMAÇÃO EDUCACIONAL). VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL. (...)

2. Os valores recebidos como "formação profissional incentivada" não podem ser considerados como salário in natura, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, afinal, investimento na qualificação de empregados não há que ser considerado salário. É um benefício que, por óbvio, tem valor econômico, mas que não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Salário é retribuição por serviços previamente prestados e não se imagina a hipótese de alguém devolver salários recebidos. Precedente: (REsp 365398/RS, DJ de 18/03/2002, desta Relatoria).

3. Recurso especial improvido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 695.514/PR, rel. Min. José Delgado, DJ 11.04.2005 p. 203)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. VERBA DESPROVIDA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE DA CDA. APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA.

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. (...).

(STJ, 1ª Turma, REsp n. 324.178/PR, rel. Min. Denise Arruda, DJ 17.12.2004 p. 415)

Por sua vez, também fundamentar o lançamento a Lei nº 11.741/2008, posterior ao período fiscalizado, no qual teria eludido a capacitação e qualificação profissional, entendendo que não merece prosperar.

O conceito de "*capacitação e qualificação profissional*" constante no disposto no Decreto nº 5.154/2004, segundo o qual a educação profissional seria desenvolvida por meio de cursos de "*educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação*" veio no mesmo sentido da Lei 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), não limitando a conceitos estabelecidos pelo legislador pátrio.

Veja-se:

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.

Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional.

Assim, a meu ver, a nova redação do artigo 39, da Lei nº 11.741/2008, que alterou o mencionado dispositivo, simplesmente eliminou dúvidas de sua aplicabilidade, que assim dispõe:

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às

dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

E, por último, o fato de haver requisitos para o deferimento das bolsas de estudos não descaracteriza a circunstância de o benefício ser acessível a todos os funcionários, desde que tais exigências guardem razoabilidade e proporcionalidade.

Por sua vez, ao analisar a redação da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, após o lançamento, de acordo com a Lei 12.513/2011, tem-se:

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:

E, no mesmo sentido da nova redação acima mencionada, tem-se o Enunciado de Súmula CARF nº 149:

Súmula CARF 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos