



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

**Processo n°** 19311.000347/2009-13  
**Recurso n°** 000.001 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.842 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL ATIBAIENSE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**BOLSAS DE ESTUDO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.**

A bolsa de estudo destina-se a ressarcir os valores pagos a título de mensalidades escolares dos próprios empregados ou de seus filhos, não possuindo natureza salarial. É um incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho. Por tal razão, os valores que por ventura forem expendidos a este título não integrarão o salário-de-contribuição.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Carolina Wanderley Landim.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de auto de infração de fls. 2/15 lavrado para a exigência de contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, relativas aos períodos de apuração de janeiro de 2004 a dezembro de 2004 tendo em vista que a fiscalização verificou que o contribuinte não considerou como base de cálculo para a Previdência Social nas folhas de pagamento, bem como não informou em GFIP, os valores correspondentes às bolsas de estudo concedidas a dependentes de funcionários da empresa.

Segundo a autoridade fiscal, foram anexadas por amostragem: *Resumo das Folhas de Pagamento das competências de Fevereiro, Junho e Outubro, integrante deste relatório fiscal.*

A autoridade fiscal informou, ainda, que:

*Os valores destas bolsas de estudos concedidas são fatos geradores de contribuição previdenciária, uma vez que se constituem em remuneração indireta, ganhos habituais sob a forma de utilidades. A rubrica bolsa de estudos está excluída do rol que determina as hipóteses que não integram o salário de contribuição, ou seja, as rubricas sobre as quais não incide contribuição previdenciária. (art. 28, §9º da Lei n. 8.212/91). Ademais, sabe-se que não há qualquer lei que confira isenção a bolsa de estudos)*

Os fatos narrados no relatório fiscal anexo ao auto de infração foram objeto de representação fiscal para fins penais por configurar, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 337-A, III do Código Penal. Ainda, por entender que o fato foi praticado com a intenção de suprimir ou reduzir tributo de arrecadação fiscal-previdenciário, o auditor fiscal considerou como prazo decadencial o previsto no art. 173 do CTN, em razão da ressalva prevista no §4º do art. 150 do mesmo diploma legal.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformado com o lançamento, o contribuinte contestou o presente Auto de Infração por meio da impugnação de fls. 90/99.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a DRJ em Campinas, prolatou Acórdão de fls. 180/189, julgando procedente em parte o lançamento do processo principal (19311.000347/2009-13) e os demais a ele apensos (processos n.19311.000348/2009-68 e 19311.000349/2009-11), conforme ementa que abaixo se transcreve, *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

### **DECADÊNCIA.**

*É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de ter havido recolhimento parcial e de não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, da data do fato gerador.*

*NEGAÇÃO GERAL.*

*Não se admite no processo administrativo a negação geral, isto é, a simples discordância desprovida de fundamento.*

*BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTES DE EMPREGADOS.*

*A concessão de bolsas de estudo a dependentes de empregados é fato gerador da contribuição previdenciária.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Como se observa da ementa trasladada, a DRJ considerou que a conclusão do auditor fiscal não se fundamentou em nenhuma prova concreta, inferindo o dolo somente da prática da contribuinte de não incluir os valores relativos às bolsas de estudo na base de cálculo das contribuições. Como não houve nenhuma referência a eventual ausência de registro nos livros fiscais referente a estas bolsas de estudos ou qualquer outro elemento que comprovasse o dolo, considerou-se como prazo prescricional aquele previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Desta feita, reconheceu-se a decadência para as competências de janeiro/2004 a setembro de 2004, com a retificação dos autos de infração n. 37.170.422-7 de R\$ 71.191,73 para R\$ 15.949,06, do auto de infração n. 37.170.423-1 de R\$ 37.605,39 para R\$ 8.987,31 e do auto de infração n. 37.170.424-3 de R\$ 15.255,37 para R\$ 3.417,66.

### **DO RECURSO**

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 192/197, requerendo a reforma do Acórdão, com os seguintes argumentos:

- o recorrente não discorda da decisão prolatada em relação ao reconhecimento da decadência para as competências de janeiro a setembro de 2004, aplicando-se o conceito de data a data para aplicação do dispositivo legal;

- o recorrente não discorda da inoportunidade da materialização da hipótese de dolo, fraude ou simulação, uma vez que os fatos que foram narrados comprovam de forma justificada e perfeitamente que o recorrente nunca se pautou por esta linha de conduta;

- nunca houve contrapartida, para o fornecimento do chamado salário-utilidade ou bolsas de estudos a filhos de funcionários. Não foram feitos nenhum pagamento em pecúnia ou de outro modo qualquer para funcionário. Não há nenhum valor a ser considerado como salário-utilidade. Foram concedidas bolsas de estudos à filhos de funcionários, por força de dissídio coletivo, somente, em função de que a atividade fim do recorrente é estabelecimento de ensino;

- para ser salário-utilidade, terá que ter seu valor perfeitamente caracterizado, comprovado e quantificado, como disposto na súmula 258 do TST e, no caso em concreto, os filhos dos professores que estudam na instituição não provocaram qualquer aumento de receitas e/ou despesas auferidas monetariamente;

- apresenta uma planilha de dados correspondente à relação de alunos bolsistas dependente de funcionários, correspondente ao ano letivo de 2004, com a inclusão da política de descontos do recorrente, em relação à irmãos, para refutar a o argumento da DRJ em Campinas de falta de provas. Na planilha, consoante o relato do contribuinte, verifica-se que os descontos seriam na média de 30% do valor da anuidade, utilizada como base de cálculo para o lançamento. Com isto pretende-se comprovar que, mesmo que os alunos bolsistas, filhos de funcionários pagassem sua anuidade, não seria o valor utilizado como base de cálculo, mas, sim o valor considerado reduzido em 30% do seu valor normal;

- anexa ao recurso nova planilha com alguns contratos de prestação de serviços educacionais, por amostragem, para comprovar a política de descontos efetuada pela instituição. Por meio dele é possível verificar que os contratantes receberam descontos por possuírem mais de um filho matriculados;

- argumenta ser um absurdo discutir lançamento de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo concedida a filhos de funcionários, onde o valor atribuído às anuidades supera aquele que obteria no caixa, caso estes alunos, pagassem normalmente os serviços prestados .

Ao final, requer a procedência do recurso voluntário, com o consequente arquivamento do presente processo, e a improcedência dos lançamentos tributários.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### CONSIDERAÇÕES INICIAIS

De início, cabe esclarecer que a DRJ em Campinas/SP julgou tanto o processo principal que ora se analisa, quanto os a ele apensos, qual seja, os de n. 19311.000348/2009-68 (impugnação fls. 38/48) e 19311.000349/2009-11 (impugnação fls. 39/49) por se tratarem de matéria correlata e pelo contribuinte se reportar em suas defesas àquele processo. Ademais, no único recurso voluntário apresentado, nos autos do processo principal, o sujeito passivo se reporta a todas as 3 autuações, e por tal razão, aqui se adotará a mesma sistemática.

Importante frisar que o ora recorrente se conformou com a decisão recorrida no tocante ao reconhecimento da decadência para as competências de janeiro a fevereiro de 2004 decorrente do não acolhimento da hipótese levantada pela autuação, a saber, a ocorrência de dolo, fraude, ou simulação.

Desta feita, este voto terá como enfoque a possibilidade ou não de bolsas de estudo concedidas a filhos de funcionários de instituição de ensino comporem a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

### DO MÉRITO

### DAS BOLSAS DE ESTUDO PARA FILHOS DE FUNCIONÁRIOS E DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

A Recorrente foi autuada por não incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores correspondentes às bolsas de estudo concedidas à dependentes de funcionários da empresa, não considerá-las como base de cálculo para a Previdência Social nas folhas de pagamento, nem informá-las em GFIP.

Em defesa, o contribuinte alega que somente concede referidas bolsas de estudo porque se encontra obrigada por convenção coletiva de trabalho firmada entre os órgãos da classe e que tais concessões não integram o salário dos funcionários nem possuem caráter remuneratório. Por tal razão, não poderiam ser consideradas como componentes do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse contexto, passamos a adentrar o mérito da questão.

A base de cálculo tomada para mensurar o valor da cotização dos segurados é denominada salário de contribuição. O salário de contribuição é grandeza fiscal pecuniária útil

para a aferição da contribuição do segurado e do salário de benefício <sup>1</sup>e encontra-se definido no inc. I, do art. 28, da Lei n. 8.212/91:

*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;** (grifamos)*

Note-se que o salário-de-contribuição tem como núcleo principal a remuneração percebida pelo empregado, englobando o salário, a gorjeta e as conquistas sociais, ou seja, benefícios obtidos sem terem correspondência com a prestação direta do serviço, normalmente oriundos de determinação legal, contrato individual ou coletivo de trabalho, como é o caso que ora se analisa.

Já se encontra devidamente pacificado que, a partir da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, a qual trouxe alterações ao regime de previdência social, as contribuições previdenciárias podem incidir sobre o salário indireto por possuírem natureza salarial. Nesse sentido, cito os acórdãos n. 230200569, 240201216, 230101367, 280300163, 230101471, todos do CARF.

O parágrafo 9º, da Lei n. 8.212/91, elenca uma série de hipóteses que não integram o salário-de-contribuição para fins da contribuição previdenciária. A situação que mais se encontra em evidência, no presente caso, é aquela prevista na alínea “t”, que trata sobre a educação básica do trabalhador.

Este foi o dispositivo legal utilizado pela DRJ em Campinas para negar provimento ao pleito do sujeito passivo:

*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;*

No sentir daqueles julgadores, o dispositivo trataria de isenção tributária e como tal, deveria ser interpretado de forma literal. Da leitura da expressão “que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo” poder-se-ia concluir que a isenção não abrangeria os dependentes de empregados e dirigentes, uma vez que o objetivo da isenção estaria direcionado apenas aos funcionários da empresa.

Apesar da redação dada à alínea “t” pela Lei n. 9.711, de 20 de novembro de 1998, este conselheiro, o Superior Tribunal de Justiça, e os Tribunais Regionais Federais entendem de forma diversa.

O art. 458 das Consolidações das Leis do Trabalho – CLT, inserido no Capítulo II – Da Remuneração, preceitua que, de um modo geral, compreende-se no salário, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações *in natura* que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

Contudo, no parágrafo 2º, inciso II, do mesmo diploma legal, o legislador excetua do referido conceito as utilidades concedidas pelo empregador **para fins de educação**, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

*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.*

*§ 1º - Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (arts. 81 e 82).*

*§ 2º - Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

*I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

***II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;***

*III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;*

*IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;*

*V - seguros de vida e de acidentes pessoais;*

*VI - previdência privada;*

*VII - (VETADO) (grifamos)*

Em 26 de outubro de 2011, por intermédio da Lei n. 12.513/11, o legislador alterou a redação da alínea “t”, do parágrafo 9º, da Lei n. 8.212/91, de modo que o normativo se harmonizou com o preceituado na consolidação trabalhista quanto ao conceito de salário e as parcelas dele excluídas. Eis a nova e atual redação:

*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). (grifamos)

O mesmo dispõe o parágrafo 6º, do art. 15, da Lei n. 8.036/90, para o FGTS:

§ 6º Não se incluem na remuneração, para os fins desta Lei, as parcelas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Por tudo o que se expôs, percebe-se que o auxílio-educação ou “bolsas de estudo”, muitas vezes custeado pela empresa, destina-se a ressarcir os valores pagos a título de mensalidades escolares dos próprios empregados ou de seus filhos. No caso da Recorrente, por ser Instituição de Ensino, e em razão da função exercida pelos empregados, as bolsas não representaram nenhum dispêndio a este título, ao contrário, um incentivo para o trabalho, e não pelo trabalho.

No mesmo sentido a apelação n. 1665246 (APELREEX), 1685621 (AC), 1552052 (AC), 299875 (AMS), 297063 (AMS), todos do TRF da 3ª Região; com destaque para o seguinte julgado do STJ, de relatoria do Min. Luiz Fux:

*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; AgrRg 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 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)*

Sabendo então que as bolsas de estudo, seja ela destinada aos empregados ou aos dependentes deste, não possuem natureza salarial, não há que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária neste caso.

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, conheço do recurso para **dar provimento** ao recurso, cancelando-se o auto de infração lavrado para constituir crédito tributário de contribuições previdenciárias, relativas aos períodos de apuração de janeiro de 2004 a dezembro de 2004.

Marcelo Magalhães Peixoto