



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

**Processo n°** 16682.721071/2011-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-005.190 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DE INFORMAR EM GFIP.

A legislação previdenciária, na égide da redação dada pela Lei 9.711, de 1998, antes da vigência da Lei 12.513, de 2011, quando inexistir descumprimentos legais imputados pela autoridade fiscal, prevê a exclusão do salário-de-contribuição dos valores pagos aos empregados relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, para custeio com educação, incluindo-se cursos de nível superior de graduação ou de especialização, por ser possível o enquadramento destes no contexto dos cursos de capacitação e qualificação profissionais.

Não sendo caracterizado determinado pagamento como rubrica integrante do salário-de-contribuição inexistente a obrigação de informar em GFIP como verba de natureza salarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)  
Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 119/126), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 94/97), proferida em sessão de 13/06/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 12-56.842, da 10.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (DRJ/RJ1), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 56/62), mantendo integralmente o crédito tributário lançado de R\$ 500,00 (quinhentos reais, e-fls. 2, 18), cujo acórdão restou assim ementado:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*  
*Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008*  
*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO.*  
*Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.*  
*Impugnação Improcedente*  
*Crédito Tributário Mantido*

### Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0718500.2011.00109, para fatos geradores ocorridos entre 01/11/2008 a 30/11/2008, com auto de infração lavrado em 19/12/2011 (e-fl. 18), DEBCAD 51.014.951-0 (CFL 78), notificado o contribuinte em 20/12/2011 (e-fls. 48/49), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 07/17), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

*Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 51.014.951-0 CFL 78) lavrado em 19/12/2011 contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 500,00.*

*Conforme Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa (fls. 07/17):*

*Constatou-se que na competência 11/2008, foram apuradas omissões de informação na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP,*

referentes ao pagamento de Reembolso Faculdade a 35 segurados empregados.

Tal conduta constituiu infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 3.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela MP n.º 449, de 03/12/2008, (convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009).

A multa aplicada foi apurada conforme previsto no art. 32-A, "caput", inciso I e §§ 2.º e 3.º, incluídos pela Lei 11.491/2009 e corresponde a R\$ 20,00 para cada grupo de até 10 informações incorretas/omitidas (ou fração), observada a multa mínima de R\$ 500,00 por competência.

### Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 18/01/2012 (e-fls. 56/62), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris*:

*A interessada interpôs impugnação às fls. 56/62, alegando em suma:*

*- que resta clara a vinculação entre o lançamento ora combatido e aqueles corporificados nos AIs/DEBCADs n.º 37.310.277-1, 37.364.086-2, 37.364.087-0 e 37.364.088-9;*

*- que deve ser desconstituído o crédito tributário ora combatido, pois o Procedimento Administrativo em que se discute a procedência do lançamento da obrigação principal carece de decisão definitiva;*

*- que caso assim não se entenda que requer o sobrestamento do feito até o julgamento final do Procedimento Administrativo n.º 16682.721052/2011-92, vez que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal contraria o ordenamento jurídico na medida em que a obrigação acessória não pode subsistir sem a obrigação principal.*

### Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Ao final, concluiu-se pela procedência do crédito tributário constituído, julgando-se improcedente o pedido deduzido na impugnação.

### Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 17/04/2014 (e-fls. 102, 119/126), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula que se cancele o AI / DEBCAD em tela, ou, caso assim não se entenda, seja sobrestado o feito em função do PA n.º 16682.721052/2011-92.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da necessária exclusão da penalidade aplicada; **b)** Da prejudicialidade externa - conexão com o PA 16682.721052/2011-92; **c)** Da ausência de infração a justificar a penalidade.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

Consta, ainda, destes autos que houve a apensação ao Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721052/2011-92 (e-fls. 54/55).

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 19/03/2014, e-fl. 100, protocolo recursal em 17/04/2014, e-fl. 102, e despacho de encaminhamento, e-fl. 136), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação de prejudicial antecedente a análise do mérito**

#### **- Da prejudicialidade externa - Conexão com o PA 16682.721052/2011-92**

Alega a defesa que os presentes autos devem ser sobrestados ou devem seguir anexo ao Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721052/2011-92. Isto porque, este caderno processual cuida da multa (obrigação acessória), enquanto que o PA mencionado trata da obrigação principal discutindo que certas verbas não se sujeitam à incidência de Contribuição Previdenciária, vez que não possuem natureza salarial, razão que justificaria a não declaração em GFIP.

Pois bem. Considerando que os processos administrativos já foram apensados, conforme consta destes autos (e-fls. 54/55), assim como tendo sido pautados para julgamento na mesma sessão e reunião colegiada, entendo que resta resolvida a questão prejudicial.

---

**Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

A defesa relata que estes autos tratam de multa mínima aplicada por omissões na GFIP relativa à competência 11/2008, referente aos não informados pagamentos de reembolso faculdade a 35 segurados empregados. Porém, sustenta que inexistem as alegadas faltas, tendo em vista que os fatos "não declarados" não gerariam contribuições previdenciárias e, por isso, não constaram da GFIP do período. Neste contexto, advogada a necessária exclusão da penalidade aplicada e a ausência de infração a justificar a penalidade. Argumenta, inclusive, que os pagamentos foram, em verdade, feitos diretamente à instituição de ensino.

Consta dos autos apensos (*PA 16682.721052/2011-92, e-fl. 18, item 2.17*) que estes pagamentos foram realizados conforme estabelecido nas Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008.

No Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721052/2011-92 apenso a este caderno processual (e-fls. 54/55) consta na decisão da primeira instância de julgamento (*Acórdão n.º 12-56.841, da 10.ª Turma da DRJ/RJI, de 13 de junho de 2013*) o seguinte quanto ao capítulo do "*pagamento de cursos de educação em nível superior*":

*Do pagamento de cursos de educação em nível superior a colaboradores*

*No presente lançamento consideraram-se como base de cálculo das contribuições para a Seguridade Social as despesas com educação superior (faculdade) de empregados, não albergadas pela regra isentiva do art. 28, § 9.º, "t", da Lei 8.212/1991.*

*Em suma a empresa defende a tese de que o custeio dos cursos de capacitação profissional não tem natureza salarial, não se enquadrando no conceito de salário-de-contribuição. Ademais, por ter sido paga diretamente a instituição de ensino, não se configuraria em hipótese de incidência da contribuição previdenciária.*

*Primeiramente cumpre ressaltar que a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista constitucionalmente é composta não só da folha de salários como também dos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (art. 195, I, "a", CF). Veja-se assim que o conceito de salário para fins trabalhistas e o conceito de salário-de-contribuição do direito previdenciário não são sinônimos, ainda que apresentem pontos em comum. (...)*

*(...)*

*O salário-de-contribuição está definido no art. 28, I, da Lei 8.212/1991, in verbis:*

*"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.

*Como se observa da leitura do dispositivo legal acima, os ganhos habituais sob a forma de utilidades, a exemplo do reembolso de faculdade, são em regra parcelas integrantes do salário-de-contribuição. Ocorre que o art. 28, § 9.º, elencou rubricas que não se incluem no salário-de-contribuição além de outras rubricas que somente sob alguma condição são excluídas do referido conceito e da base de cálculo da contribuição previdenciária. Este é o caso por exemplo dos planos médicos e dos educacionais. Assim, se a condição prevista não for atendida, aquela rubrica é considerada integrante do salário-de-contribuição.*

*Ora, no próprio relatório fiscal, restou claro que o custeio de cursos de nível superior não está previsto na regra de não incidência contida no art. 28, § 9.º, da Lei 8.212/1991, já que a educação superior não é considerada, nos termos da Lei 9.394/1996 como sendo educação básica.*

*Por outro lado, a empresa alega que os cursos por ela custeados se destinavam a capacitar profissionalmente seus funcionários, estando portanto abarcados pela norma de isenção, que trata também dos “cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”.*

*Todavia, dentre os cursos de nível superior, apenas o custeio de cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação é que são passíveis de serem considerados como cursos de capacitação e qualificação profissionais e portanto não integrantes do salário-de-contribuição. É que tais cursos foram disciplinados na Lei 9.394/1996, na redação dada pela Lei 11.741/2009, em capítulo próprio (Da Educação Profissional e Tecnológica) e diverso do capítulo que trata da educação superior (não tecnológica). Assim, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação superior (graduação) de que trata o Capítulo IV, 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. Tanto assim que tramita no Congresso Nacional o PLS n.º 1476, de 2007, do Senador Sérgio Zambiasi, e outros projetos apensados, com a finalidade de estabelecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor relativo à educação superior. Porém enquanto não existir expressa previsão legal neste sentido, não há como se afastar a aplicabilidade da regra do art. 28, I, da Lei 8.212/1991, no presente caso.*

Pois bem. A controvérsia jurídica reside no fato da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos, dada pela Lei n.º 9.711, de 1998, portar enunciado prescritivo consignando que não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica 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.

Deste modo, a fiscalização e o juízo *a quo* entenderam que o custeio de cursos de nível superior (graduação) não poderia gozar da regra isentiva, uma vez que não são considerados educação básica, bem como não se enquadrariam como "cursos de capacitação e qualificação profissionais".

A despeito do entendimento externado pela 10.<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJ1, em 13 de junho de 2013, que na mesma assentada apreciou em conjunto estes autos e o Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721052/2011-92, compreendo que os gastos relativos a educação superior (graduação) não integram o salário de contribuição, na forma da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

De igual modo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em recente julgamento, compreendeu que os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação) podem ser considerados como "curso de capacitação e qualificação profissional" enquadrando-se na hipótese de não incidência, veja-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS.  
GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO.*

*Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação), podem ser considerados como curso de capacitação e qualificação profissional se enquadrando, portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea "t", § 9.º, artigo 28, da Lei 8.212/91, desde que não exista nenhum outro descumprimento legal imputado pela autoridade fiscal.*

*(Acórdão 9202-007.029, 2.ª Turma, em 24/07/2018,  
Processo 10283.720090/2013-14)*

Noutro prisma, este Colendo Conselho já apreciou matéria similar a presente, inclusive relativa ao mesmo contribuinte, diferenciando-se quanto a competência (aqui 2008, lá 2004), naquela assentada tendo decidido, conforme ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

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

*(...)*

*AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS.  
REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE.  
POSSIBILIDADE.*

*O art. 28, § 9.º, "t", da Lei n.º 8.212/1991 prevê a exclusão do salário de contribuição dos valores pagos aos empregados para custeio de despesas com educação básica e superior, incluindo neste cursos de graduação ou de especialização.*

*(...)*

*(Acórdão 2301-002.860, 1.ª Turma Ordinária, 3.ª Câmara, 2.ª Seção, em 19/06/2012, Processo 19740.000672/2008-45, Contribuinte: Azul Companhia de Seguros Gerais)*

Demais disto, a fiscalização em nenhum momento alega que os valores dos reembolsos possam ter substituído parcela salarial ou que o benefício não estivesse ao dispor de todos os empregados do sujeito passivo ou que não fossem específicos para a área de atuação profissional do empregado dentro do escopo empresarial da empresa. A fiscalização, também, não especifica qual seria a "faculdade" (graduação) destes empregados e o motivo pelo qual não a considera para o contexto de aprimoramento profissional. Outrossim, não esclarece se, eventualmente, não seriam especializações, já que só fala em reembolso faculdade, porém nas chamadas "faculdades", também, observamos, hodiernamente, o desempenho de cursos de pós-graduação. Por último, não verifico nos autos que a fiscalização tenha emitido termo de "intimação fiscal" questionando tais informações, a fim de bem lançar e materializar a constituição do crédito (conferir e-fls. 27/32 e 35/45).

Noutro giro, tenho para mim que o curso de nível superior (graduação) serve de aprimoramento e qualificação profissional para quaisquer funcionários, dando capacitação aprimorada para melhor desempenho de atribuições, enquadrando-se como *curso de capacitação e qualificação profissional*, especialmente no contexto da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos (competência 11/2008), dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que: *"O STJ entende que 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. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.125.481/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/12/2017; REsp n. 1.771.668/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 17/12/2018."* (AgInt no REsp 1.602.619/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019)

Ademais, ao tempo dos fatos, competência 11/2008, não estava vigente a redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011, que substituiu a redação *"cursos de capacitação e qualificação profissionais"* (no qual facilmente pode-se incluir a graduação superior) pela expressão *"educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394"* (no qual se vale a decisão de piso para excluir a graduação de nível superior e manter a atuação).

Então, só a partir de 2011, poder-se-ia, por si só, questionar a não inclusão da graduação de nível superior na regra isentiva, pois somente dali em diante passou-se a referir ao contexto da Lei n.º 9.394. Por isso, inclusive, não deveria a decisão do processo anexo (*PA 16682.721052/2011-92, Acórdão n.º 12-56.841*) argumentar o contexto da Lei n.º 12.513, de 2011, para os fins destes autos.

Logo, não sendo caracterizados como rubricas integrantes do salário-de-contribuição, inexistente a obrigação de informar em GFIP como verba de natureza salarial.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo. Este é o mesmo entendimento dado a solução do Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721052/2011-92.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, entendo por reformar a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário e, no mérito, dando-lhe provimento por entender, com fulcro no art. 28, § 9.º, alínea "t", da Lei n.º 8.212, de 1991, não incidente as contribuições previdenciárias referentes aos pagamentos de Reembolsos Faculdade, de modo que inexistem as omissões em GFIP conforme apontado pela autuação, vez que o valor correspondente aos reembolsos dos 35 segurados empregados, a título de Reembolso Faculdade, não podem ser considerados como salário/remuneração.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator