



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

Processo nº 10166.730544/2013-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.795 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO
Recorrente SERVICO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL SENAI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2013

AVISO PRÉVIO. INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO VINCULADO AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Por ser acessório do aviso prévio indenizado, o décimo terceiro indenizado, dele decorrente, também não sofre a incidência de contribuições sociais.

CONFLITO ENTRE A LEI PREVIDENCIÁRIA E A CLT. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Havendo conflito entre normas da Lei Previdenciária e da CLT, deve prevalecer o Direito Previdenciário quando se trata de definir o campo de incidência das contribuições sociais, em razão da aplicação do princípio hermenêutico da especialidade.

PAGAMENTO AUXÍLIO EDUCAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS CURSOS FORNECIDOS ESTAVAM DE ACORDO COM A NORMA ISENTIVA. INCIDÊNCIA

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional sem que o sujeito passivo comprove que os cursos se referiam à educação básica ou formação profissional na área de atuação da empresa, afasta a aplicação da regra previdenciária de isenção vigente quando da ocorrência dos fatos geradores.

SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS PARA FINS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Por força do que dispõe o parágrafo único do art. 15 da Lei n.º 8.212/1991, os serviços sociais autônomos equiparam-se às empresas em geral para aplicação dos ditames da legislação previdenciária em relação aos empregados que contrata.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. ADICIONAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Por ser cobrada como o adicional da contribuição previdenciária, a contribuição ao INCRA é exigida de todas os empregadores que contribuem para a Previdência Social.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA JURÍDICA. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DAS EMPRESAS URBANAS.

Consoante a jurisprudência dominante, é legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas.

CONTRIBUIÇÃO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO.

Os serviços sociais autônomos estão abarcados no conceito de empresa, nos termos da legislação que regula a contribuição para o Salário-Educação.

ISENÇÃO DA LEI N.º 2.613/1955. ALCANCE.

A isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei n.º 2.613/1955 refere-se a bens e serviços, não alcançando os encargos previdenciários incidentes sobre a folha de pagamento.

SENAI. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. INFORMAÇÃO NA GFIP.

O SENAI é contribuinte tanto da contribuição ao INCRA como daquela destinada ao Salário-Educação, sendo, portanto, obrigatório a informação em GFIP do código FPAS 523 com destinação aos "terceiros" de 2,7% da remuneração paga aos segurados empregados.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2013

CONFECÇÃO DE FOLHAS DE PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM OS PADRÕES NORMATIVOS. INFRAÇÃO.

A elaboração de folhas de pagamento em desconformidade com os padrões estabelecidos pela Administração Tributária caracteriza infração, por descumprimento de obrigação acessória.

OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Ao deixar de efetuar a arrecadação da contribuição dos segurados a seu serviço, incidentes sobre a totalidade das remunerações limitadas ao teto

legal, o sujeito passivo incorre em descumprimento de obrigação acessória, merecendo a imposição de multa.

ESCRITURAÇÃO EM TÍTULOS IMPRÓPRIOS. FALTA DE DESCRIÇÃO PRECISA DA INFRAÇÃO. CANCELAMENTO DA LAVRATURA.

A falta de clareza na descrição da infração acarreta na nulidade por vício material do AI, pois afeta negativamente o direito de defesa do sujeito passivo. Na lavratura decorrente de faltas contábeis, faltou ao fisco apresentar com precisão os fatos geradores que teriam sido contabilizados erroneamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para a) declarar nulo por vício material o AI nº AI 51.046.743-1. Por maioria de votos, em excluir da base de cálculo dos lançamentos para exigência da obrigação principal o décimo terceiro salário indenizado, tendo sido vencidos na votação os Conselheiros Túlio Teotônio de Melo Pereira e Mário Pereira de Pinho Filho..

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo acima contra decisão de primeira instância que declarou improcedente a sua impugnação apresentada para desconstituir os Autos de Infração - AI abaixo listados:

a) AI n.º 51.046.739-3: exigência de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre o 13.º salário indenizado e sobre valores concedidos a título de educação em desacordo com a norma isentiva prevista na Lei n.º 8.212/1991, ambas não declaradas em GFIP;

b) AI n.º 51.046.740-7: exigência da contribuição dos segurados incidente sobre as mesmas bases de cálculo mencionadas no item precedente;

c) AI n.º 51.046.741-5: exigência das contribuições destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre as mesmas bases de cálculo mencionadas nos itens precedentes, além de contribuição para o FNDE/INCRA sobre as remunerações declaradas na GFIP;

d) AI n.º 51.046.742-3: imposição de multa pelo fato do contribuinte haver deixado de incluir em folha de pagamento os valores repassados aos seus empregados a título de educação;

e) AI n.º 51.046.743-1: imposição de multa pelo fato do contribuinte haver deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, uma vez que Despesas de Pessoal e Encargos Sociais - conta 310101050002 – BOLSAS E ESTÁGIOS – Empregados de Empresa e 3101010500999 – BOLSAS E ESTÁGIOS – Outras Bolsas / Estágios, contém registros que são considerados fato gerador de contribuições previdenciárias e registros que não são assim considerados, ou seja, tais fatos geradores não foram contabilizados de forma discriminada, de modo a possibilitar a identificação da correta natureza do registro contábil e identificação clara e precisa das rubricas integrantes e não integrantes do salário de contribuição

f) AI n.º 51.046.744-0: imposição de multa pelo fato do contribuinte haver deixado de arrecadar a contribuição dos segurados a seu serviço incidente sobre as bases de cálculo mencionadas no item "a".

O sujeito passivo em suas impugnações procurou demonstrar que não incidem contribuições sobre as rubricas tratadas nos AI, além de que não seria contribuinte do INCRA, nem do Salário-Educação. Questionou ainda a ocorrência de descumprimento das obrigações acessórias objetos dos AI e apontou o caráter confiscatório da multa.

A DRJ declarou improcedentes as impugnações, mantendo na íntegra as autuações, o que motivou a interposição de recursos individualizados para cada AI, cujos argumentos foram:

AI n.º 51.046.739-3 - fls. 1.057/1.068 e AI n.º 51.046.740-7 - fls. 1.126/1.137

Sustenta que o décimo terceiro salário indenizado é acessório ao aviso prévio indenizado e como este também não sofre a incidência de contribuições previdenciárias. Afirmar ser esta a tese prevalente nos tribunais pátrios.

Afirmar que a política de educação implantada pela recorrente teve por escopo atender a cláusula reiteradamente presente em acordos coletivos firmados com o sindicato dos seus empregados, sendo uma ação de desenvolvimento de pessoal, não tendo, portanto, natureza salarial.

Nos termos do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o valor relativo à educação não pode ser considerado salário-de-contribuição, uma vez que não representa retribuição pelo trabalho. Também não poderia transitar pela folha de pagamento, posto que os valores eram repassados sob a forma de reembolso.

Por estarem vinculados às atividades da recorrente e serem disponibilizados a todos os empregados, os pagamentos em questão enquadram-se na regra isentiva da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

A natureza não salarial dos pagamentos efetuados a título de auxílio educação é confirmada pela própria CLT, conforme inciso II do § 2.º do seu art. 458. O que vem sendo reconhecido pelos tribunais pátrios. Cita decisões.

Ao final, pede o cancelamento do AI.

AI nº 51.046.741-5 - fls. 1.195/1.214

Assevera que, nos termos do Decreto nº 4.048/1942, o SENAI é uma instituição que tem por fim organizar e administrar, em todo o país, escolas de aprendizagem para industriários.

Para que cumpra tal mister é fomentado por contribuições pagas pelos contribuintes que utilizam dos seus serviços. Essas contribuições não podem ser aplicadas discricionariamente, estando seu uso sujeito à fiscalização do Tribunal de Contas da União.

Em hipótese alguma pode assumir o risco da atividade econômica, mas como precisa do concurso de pessoas para realizar suas atividades, reveste-se da condição de empregador, sem se enquadrar, todavia, como empresa.

Por ser um serviço social autônomo não enquadrado como empresa fica de fora do rol dos contribuintes do INCRA, posto que, de acordo com o art. 3.º do Decreto nº 1.146/1970 esta contribuição é exigida apenas das empresas.

Além de que, goza de ampla isenção fiscal como se fosse a própria União, a qual lhe foi conferida pelos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/1955. Nessa toada, sendo a União isenta do pagamento da contribuição ao INCRA, o SENAI também o é.

Além do mais o recorrente não tem como ser contribuinte de tal exação, uma vez que não é vinculado ao meio rural. Tal exigência representa uma afronta ao art. 128 do CTN.

Apresenta precedentes do STJ e de Tribunais Regionais, onde se reconhece a isenção do Sesi e do SENAI, quanto à contribuição para o INCRA.

Por outro lado, o SENAI não desenvolve quaisquer das atividades previstas no art. 2.º do Decreto n.º 1.146/1970, no qual consta relação exaustiva dos contribuintes do INCRA. Esse entendimento é seguido pelo STJ, conforme julgado colacionado.

Da mesma forma, o SENAI também não é contribuinte do Salário-Educação, posto que o § 5.º do art. 202 da Constituição Federal indica como contribuintes deste tributo apenas as empresas.

Frisa que os serviços sociais autônomos não se enquadram no sentido técnico-jurídico de empresa, sendo que o conceito de empresa contido no § 3.º do art. 1.º da Lei n.º 9.766/1998 é flagrantemente ilegal, por ferir o art. 110 do CTN, o qual veda a alteração da definição de institutos.

Sendo a União isenta da contribuição ao FNDE, também o será o SENAI por força da já mencionada Lei n.º 2.613/1955.

De outra banda, afirma não ser razoável que o SENAI, sendo uma entidade de Assistência Social, nos termos do art. 240 da Constituição, deva contribuir para o Salário-Educação quando outras entidades congêneres gozam de isenção quanto a essa contribuição.

Apresenta jurisprudência judicial que, no seu entender, abonaria sua tese.

A contribuição destinada ao INCRA não foi criada para financiar a Seguridade Social, mas a reforma agrária, assim, não se pode equiparar os contribuintes da Seguridade Social, previstos no art. 195 da Carta Magna, com os contribuintes do INCRA, que são apenas as empresas. Nesse sentido, a solidariedade no financiamento da Seguridade Social não se aplica à contribuição destinada ao financiamento da reforma agrária.

Apresenta decisão do STJ que ratificaria seu entendimento.

Da mesma forma, o Salário-Educação não é contribuição previdenciária e deve ser exigida apenas das empresas.

Segundo lição do jurista Marco Aurélio Greco, não é correta a afirmação do fisco de que a contribuição ao INCRA, por ser de intervenção no domínio econômico, deve ser arcada por todos.

O fato do SENAI indicar o código FPAS 523 em sua GFIP, por falta de outra codificação mais apropriada, não o torna contribuinte do INCRA e do Salário-Educação pelos motivos acima alinhavados.

A multa de ofício deve ser cancelada, posto que a informação prestada de que alíquota para contribuição dos "terceiros" é zero é correta, uma vez que a recorrente não se enquadra como contribuinte do INCRA e do Salário-Educação, não sendo devedor da alíquota de 2,7%.

Por fim alega a inconstitucionalidade da multa, em razão do seu caráter confiscatório e pelo fato de ferir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ao final, pede o cancelamento do débito fiscal.

AI n.º 51.046.743-1 - fls. 1.275/1.279

O AI, por não indicar expressamente quais os fatos geradores não foram contabilizados de forma adequada, incorreu em falta de motivação do ato administrativo, acarretando em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, o que inexoravelmente conduz a nulidade da lavratura.

Quanto ao mérito, assevera que registra em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, os montantes das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, pelo regime de competência e utilizando-se de contas exclusivas, ou seja, para qualquer pagamento a pessoas jurídicas ou físicas é criada conta individualizada, conforme comprova a documentação apresentada ao fisco.

Afirma que a rubrica "31010105002" foi criada para registrar os gastos incorridos e as provisões referentes a concessão de bolsas e auxílios a empregados das empresas filiadas ao Sistema Indústria, que, obviamente, não são empregados do SENAI.

Por outro lado, a rubrica "31010105999" foi criada para registrar os gastos incorridos e as provisões referentes a outras Bolsas/Estágios não contemplados nas rubricas "31010105001" e "31010105002".

Nesse sentido os lançamentos contábeis com relação às rubricas mencionadas referem-se a pagamentos de bolsas de estudos que não se enquadram no conceito de salário-de-contribuição.

Mas, mesmo que fossem verbas tributáveis, a multa não poderia subsistir, posto que a sua função é punir o descumprimento de um dever instrumental e não o recolhimento do tributo. O bem jurídico que a norma veiculadora da obrigação acessória busca proteger é o bom desenvolvimento do trabalho de fiscalização, propiciando ao agente do fisco os elementos necessários à auditoria.

Se o empregador tem elementos razoáveis para entender que a verba em questão não integra a base de cálculo da contribuição e ainda assim faz o seu registro contábil, como no presente caso, não cabe a aplicação da multa.

Afirma que os fatos geradores apontados pelo fisco no relatório do AI são bolsas de estudo disponibilizadas a pessoas que não são empregados da recorrente, portanto, não correspondem a contraprestação pelo trabalho, assim não integram o salário-de-contribuição.

A jurisprudência dos nossos Tribunais é pacífica no sentido de que bolsas de estudo não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cita decisões.

Pugna finalmente pelo provimento do recurso.

AI n.º 51.046.744-0 - fls. 1.337/1.349

Repetindo os argumentos quanto à não incidência de contribuições sobre o décimo terceiro salário vinculado ao aviso prévio indenizado e sobre o auxílio educação, alega não ser cabível o desconto da contribuição do segurado incidente sobre tais verbas.

Pede o cancelamento da lavratura.

AI n.º 51.046.742-3 - fls. 1.407/1.413

Sob a alegação de que o auxílio educação era pago como reembolso/indenização, e por isso, não integra o salário-de-contribuição, não seria cabível a exigência de sua inclusão em folha de pagamento.

Pede que o recurso seja provido e o AI cancelado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 09/10/2014, fl. 1.053, e todos os recursos foram apresentados em 04/11/2014, sendo tempestivos, portanto. Por preencherem os demais requisitos legais, merecem conhecimento.

AI n.º 51.046.739-3 - fls. 1.057/1.068 e AI n.º 51.046.740-7 - fls. 1.126/1.137

a) décimo terceiro indenizado

Sobre o tema incidência de contribuições sobre o décimo terceiro indenizado decorrente do aviso prévio indenizado, entendo ser claro que o primeiro é na verdade um acessório do segundo. Ou seja, havendo o pagamento do aviso prévio sem a realização do trabalho, há de se pagar o reflexo do décimo terceiro salário sobre o aviso prévio que está sendo indenizado.

Esse raciocínio inicial é necessário para reforçar a ideia de que o acessório deve ter o mesmo destino do principal, portanto, se o aviso indenizado for tributado, também o será o décimo terceiro indenizado dele decorrente.

Acerca do aviso indenizado, mantenho minha posição firmada meses atrás em julgamento realizado nesta Turma, onde por unanimidade foi afastada a incidência de contribuições sobre o aviso prévio indenizado.

Tomo como fundamento o brilhante voto proferido pelo I. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (Acórdão 2402-005.262), o qual reproduzo na parte que nos interessa no momento.

"...Com relação ao aviso prévio indenizado, contudo, a recorrente tem razão.

O pagamento dessa verba em favor do empregado tem amparo no § 1º do art. 487 da CLT, segundo o qual *'a falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço'*.

Logo, o pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

Não se trata de rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho que não está sendo prestado.

Em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que sem justo motivo pretender rescindilo, deverá comunicar a outra com a antecedência mínima prevista na CLT e na Lei nº 12.506/2011.

Não o fazendo o empregador, nasce para o empregado o direito ao salário correspondente, independentemente de qualquer prestação, não se podendo cogitar, pois, de retribuição de trabalho. Há apenas o pagamento de uma indenização, a qual visa a reparar o empregado que não fora alertado em tempo hábil.

O inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 explicita que o salário de contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho.

Inexistindo o pagamento de remuneração, inexistente o núcleo do fato gerador da contribuição em referência, o que ocorre com o aviso prévio indenizado.

A redação original da alínea e do § 9º do art. 28 foi alterada para excluir a menção do aviso prévio indenizado como não constitutivo do salário de contribuição.

Contudo, essa modificação legislativa em nada alterou o núcleo do fato gerador da contribuição, que exige a remuneração paga, devida ou creditada, destinada a retribuir o trabalho. Expressando-se de outra forma, a alteração legislativa não alterou a natureza da citada rubrica.

Essa interpretação está em conformidade com a alínea a do inc. I do art. 195 da CF, segundo a qual as contribuições sociais incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que **lhe preste serviço**.

É sabido que, ao instituir e partilhar competências tributárias, a Constituição predefiniu o fato gerador e o sujeito passivo dos tributos.

Como se vê, de toda forma, não se está declarando inconstitucionalidade, mas apenas declarando a não incidência da contribuição sobre o aviso prévio indenizado, com base no inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, não havendo qualquer ofensa à Súmula CARF nº 2.

O REsp nº 1230957/RS está suspenso por Recurso Extraordinário com repercussão geral (Tema 163 265), mas o aviso prévio indenizado, por não ter caráter remuneratório, não é salário-de-contribuição.

As conclusões constantes do citado REsp estão em harmonia com a legislação federal infraconstitucional, de modo que não há razão para alterá-las.

A título ilustrativo, segue a ementa do recurso:

'PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

[...] Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/ STJ.

(REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014)

No âmbito deste Conselho, vale citar o acórdão nº 2803-004.204.

Em suma, a contribuição não pode incidir sobre o aviso prévio indenizado, devendo a autoridade executora do presente julgado excluir da base de cálculo do lançamento os valores comprovadamente pagos a esse título, bem como eventuais verbas a ele acessórias."

Seguindo esta linha de entendimento, encaminho para que seja excluído da base de cálculo dos lançamentos a verba décimo terceiro indenizado decorrente do aviso prévio indenizado.

b) auxílio educação

Acerca do auxílio educação, o fisco entendeu cabível a sua inclusão na base de cálculo dos lançamentos, conforme se pode ver do relatório fiscal de fls. 36/65. A autoridade lançadora intimou a empresa a informar se os cursos contemplados com a concessão do auxílio educação estariam de acordo com a alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, tendo o sujeito passivo silenciado a este respeito. Assim, o fisco entendeu que a rubrica em questão, por não haver atendido a esta norma isentiva, seria passível de incidência das contribuições sociais.

O sujeito passivo na sua impugnação alegou que, por estarem os cursos vinculados às atividades da recorrente e serem disponibilizados a todos os empregados, os pagamentos em questão enquadram-se na regra isentiva da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Sustentou ainda natureza não salarial dos pagamentos efetuados a título de auxílio educação é confirmada pela própria CLT, conforme inciso II do § 2.º do seu art. 458. O que vem sendo reconhecido pelos tribunais pátrios. Cita decisões.

A DRJ concluiu que as alegações e documentos acostados pela autuada não seriam hábeis a comprovar o atendimento da regra previdenciária de isenção, a um pela não indicação de que os cursos estariam relacionadas à atividade da entidade, a dois por não ser extensivo a todos os seus empregados, mas apenas aqueles com mais de um ano de casa e com desempenho satisfatório.

Acerca da aplicação de dispositivos da CLT para regular situações do Direito Previdenciário, não posso dar razão à recorrente.

Embora tenha inúmeros pontos de convergência com o Direito Previdenciário, o Direito do Trabalho não se presta para disciplinar normas de exclusão de verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Na verdade, o conceito de salário do Direito Laboral não se confunde com o conceito de salário-de-contribuição, que define a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Uma verba que é bastante citada para demonstrar esta distinção é o valor referente ao auxílio doença acidentário, que não é considerado salário-de-contribuição, mas sobre o qual incide o FGTS.

Digo mais, havendo aparente conflito entre as normas da CLT e aquelas que compõem a Lei de Custeio da Previdência, como é o caso da norma acima mencionada, tal antinomia deve ser resolvida pelo princípio hermenêutico da especialidade. Para apreciação de isenções de contribuições sociais deve-se adotar a norma do Direito Previdenciário. Assim, prevalece a citada alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 sobre o art. 458 da CLT, quando a questão posta refere-se à isenção de contribuições previdenciárias.

Quanto à isenção dada pela Lei n.º 8.212/1991, no meu entender, não houve por parte da autuada a comprovação de que a norma isentiva previdenciária foi atendida. Vejamos o que dizia a norma em comento na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores:

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;** (Redação dada pela Lei nº 9.711/1998) (grifei)*

(...)

Havia dois requisitos a serem cumpridos para que o valor pago a título de educação não fosse alcançado pela exação para a Seguridade Social: a) que o plano educacional visasse à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e b) que todos os empregados e dirigentes fossem contemplados.

O requisito da extensão a todos os empregados e dirigentes não foi mencionado na peça de acusação como tendo sido descumprido, por isso, essa justificativa adotada pela DRJ não deve ser considerada, por representar inadmissível inovação nos motivos do lançamento.

Ao não indicar na defesa e no recurso de forma individualizada a natureza dos cursos oferecidos, sem dúvida, a recorrente impediu o fisco de verificar se a regra de isenção seria aplicável à espécie, fato que justifica a tributação da verba.

Observemos o que ponderou o voto condutor da decisão recorrida sobre essa questão:

*"Nesse caso, analisando também, a impugnação e os documentos, por meio dela juntados aos autos, verifico que a empresa autuada, como ocorrido durante a ação fiscal desenvolvida, não apresentou provas de que os cursos realizados por seus empregados, pagos pela empresa, ainda que na forma de reembolso, a título de auxílio educação, decorrentes da Política de Educação, Treinamento e Desenvolvimento de Pessoas em 2010, instituída no Ato CSC nº 01/2010, estivessem de acordo com o § 9º e alínea "t", do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, não resta comprovado nos autos que, os cursos realizados pelos empregados da autuada, na forma alegada, seriam de educação profissional tecnológica de nível superior - graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, artigo 39 da Lei nº 9.394/1996, introduzido pela Lei nº 11.741/2008), cuja autorização e reconhecimento tem por base o **catálogo de denominações de cursos publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica**, e que por consequência, seus custos sejam passíveis de não integração ao salário de contribuição, como acima minudenciado."*

Acerca desse ponto do acórdão, o sujeito passivo limitou-se a apresentar um rol de cursos que teriam sido oferecidos aos seus empregados, sem todavia, apresentar novos documentos que pudessem individualizar para cada segurado o curso que teria sido objeto do seu programa de capacitação.

Nesse sentido, deve subsistir o motivo que levou o fisco a tributar esta rubrica.

Pelo menos com base na legislação vigente à época dos fatos geradores, não vejo como excluir do salário-de-contribuição o auxílio educação com base apenas na apreciação do inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. É que uma verba disponibilizada ao empregado para fazer frente a despesas de educação pode muito bem ser considerada uma retribuição pelo trabalho, uma vez que o segurado deixa de arcar com despesas de educação, sendo que o auxílio fornecido pelo empregador torna-se um fator de acréscimo no seu patrimônio. Nesse sentido, foi sábio o legislador ao criar a regra de isenção apenas para determinadas situações especificadas explicitamente no texto legal.

Diante dessas considerações, entendo que deve ser mantida a tributação sobre a verba paga pela autuada a título de educação.

AI n.º 51.046.741-5 - fls. 1.195/1.214

Esse auto de infração refere-se às contribuições destinadas aos "terceiros". Neste recurso, o sujeito passivo foca em questionar aquelas destinadas ao INCRA e ao Salário-Educação.

São questões meramente jurídicas, por isso, passarei diretamente ao meu entendimento.

Inicialmente entendo que o art. 15 da Lei n.º 8.212/1991 é sim aplicável para fixar o conceito de empresa para fins de exigência da contribuição ao INCRA.

De início defendo que a contribuição ao INCRA, como previsão no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 1.146/1970, que assim dispõe:

Art. 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) à contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965.

Do texto normativo acima, observa que a contribuição ao INCRA é um adicional da contribuição previdenciária. Nesse sentido entendo que perfeitamente a ela aplicável os dispositivos da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Nesse sentido aplicável o seu art. 15 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).grifei

Não tenho dúvida que o SENAI equipara-se à empresa para fins de aplicação da Lei nº 8.212/1991 e também para exigência da contribuição ao INCRA, posto que esta é um acréscimo da contribuição previdenciária.

Quanto à contribuição ao Salário Educação a Lei nº 9.424/1996, estabelece que tal tributo será devido pelas empresas:

Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Por seu turno, a Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998, em seu artigo 1º enumera os casos de isenção dessa contribuição (§ 1º), enquanto no § 3º define o que se entende por empresas, conforme segue:

Art. 1.º (...)

§ 1.º Estão isentas do recolhimento da contribuição social do Salário-Educação:

I a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações;

II as instituições públicas de ensino de qualquer grau;

III as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento;

V as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

§ 3º Entende-se por empresa, para fins de incidência da contribuição social do Salário-Educação, qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Seguridade Social.

(...)

Não é difícil enxergar que os serviços sociais autônomos, além de não estarem contemplados nas isenções do § 1º, estão claramente abarcados pelo § 3º, de modo que integram o universo dos sujeitos passivos da contribuição para o Salário-Educação.

Quanto à suposta isenção geral alegada pela recorrente, com base nos arts. 12 e 13 da Lei n.º 2.613/1955, também não a reconhecemos. Vamos aos dispositivos:

Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fôsem da própria União.

Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). (Vide Lei nº 8.706, de 1993)

Verifica-se que a isenção se restringe aos bens e serviços, não se podendo dar aos dispositivos transcritos a interpretação extensiva de que também abrangeria os encargos sobre a folha de pagamento. É que, nos termos do inciso II do art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção.

Por outro lado, não é aceitável a tese da recorrente de que seria isenta de recolher às contribuições em questão por ser entidade de assistência social. É que somente aquelas entidades de assistência social que cumprem determinados requisitos constitucionais e também previstos na legislação ordinária é que podem se beneficiar da imunidade prevista no § 7.º do art. 195 da Constituição Federal.

Código FPAS e multa

Para mim, os argumentos acima já são suficientes para que se conclua que o SENAI é contribuinte tanto da contribuição ao INCRA como daquela destinada ao Salário-Educação, sendo, portanto, obrigatório a informação em GFIP do código FPAS 523 com destinação aos "terceiros" de 2,7% da remuneração paga aos segurados empregados.

Nesse sentido, a contribuição não declarada e não recolhida fica sujeita à multa de ofício estabelecida no art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que, nos termos do inciso I do art. 41 da Lei n.º 9.430/1996, corresponde a 75% do tributo não recolhido. Assim, correta a multa imposta nos lançamentos questionados.

Arguiu a recorrente a inconstitucionalidade da multa aplicada, em face do seu caráter confiscatório. Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo - fato incontestável - aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo Sintético do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Ao contrário do que afirma a recorrente a multa foi aplicada no patamar de trinta por cento, conforme previa o revogado art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe

o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o Fisco tão-somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha.

AI nº 51.046.744-0 - fls. 1.337/1.349 e AI nº 51.046.742-3 - fls. 1.407/1.413

Estas lavraturas se referem, respectivamente, aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias concernentes a falta de desconto da contribuição dos segurados relativas à verba auxílio educação e a falta de registro em folha de pagamento desses valores.

Os argumentos da recorrente contra esses dois AI centram-se na não incidência de contribuições sobre tal rubrica.

Essa matéria foi debatida nos tópicos acima e concluímos que tal parcela se subsume ao conceito de salário-de-contribuição, sendo, portanto, procedentes as autuações por descumprimento das obrigações acessórias mencionadas.

AI nº 51.046.743-1 - fls. 1.275/1.279

Essa autuação decorreu do descumprimento do dever instrumental de declarar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Alegou o fisco que a autuada lançava nas mesmas contas valores incidentes e não incidentes de contribuições, impedindo o fisco de aferir a base de cálculo das contribuições a partir dos registros contábeis.

Nulidade

Inicialmente a recorrente alega nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa pela falta de indicação de quais os fatos geradores foram incorretamente escriturados.

Vejamos como o fisco descreveu a infração em tela:

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
(...)

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO:

68. As contas contábeis – Despesas de Pessoal e Encargos Sociais- conta 310101050002 – BOLSAS E ESTÁGIOS – Empregados de Empresa e 310101050999 - BOLSAS E ESTÁGIOS – Outras Bolsas / Estágios contém registros que são considerados fato gerador para contribuição previdenciária e outros que não são considerados, conforme verifica-se na resposta ao TIF nº 1, apresentada pelo contribuinte – Anexo II e nas Planilhas I e II do Anexo III do Conjunto de Provas.

69. Tais fatos geradores apurados pela fiscalização **não foram contabilizados de forma discriminada**, ou seja, em contas contábeis distintas, de forma a possibilitar a identificação da correta natureza do registro contábil e identificação clara e precisa das rubricas integrantes e não-integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições previdenciárias incidentes sobre eles, razão da lavratura do presente auto de infração.

As palavras da autoridade lançadora, como se vê, são no sentido que em duas das contas contábeis havia registro de parcelas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, denotando que não houve contabilização discriminada que conduzisse à segregação dos pagamentos incidentes e não incidentes.

Nada mais foi acrescentado, para se pudesse aferir se de fato a infração se configurou. Mesmo as planilhas juntadas a partir da fl. 278 não apresentam notas explicativas que permitam constatar que houve a contabilização incorreta de pagamentos.

De fato, no meu entender a falta de clareza na descrição da infração inquina o AI de nulidade, pois afeta negativamente o direito de defesa do sujeito passivo. Não há dúvida que a falta de descrição clara do fato gerador da multa representa desrespeito ao art. 142 do CTN, o que conduz o lançamento à nulidade por vício material, ou seja, mácula relacionada a aspecto essencial do lançamento, qual seja a correta descrição da conduta tida como irregular.

Nesse sentido, encaminho para que o AI n.º 51.046.743-1 seja declarado nulo por vício material

Conclusão

Voto por conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para a) declarar nulo por vício material o AI n.º AI 51.046.743-1 e b) excluir da base de cálculo dos lançamentos para exigência da obrigação principal o décimo terceiro salário indenizado.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo