



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



**Processo nº** 10680.723446/2011-19  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-012.629 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de abril de 2024  
**Recorrentes** INSTITUTO HERMES PARDINI S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

**RECURSO DE OFÍCIO.LIMITE DE ALÇADA.NÃO CONHECIMENTO**

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Súmula Carf nº 103)

**VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.INOCORRÊNCIA**

Lançamento que observa e aplica a legislação tributária em vigor com ampla exposição de fatos não incorre em violação de princípios.

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.NÃO INCIDÊNCIA**

A Lei Complementar nº 109 de 2001 permitiu o estabelecimento de planos de entidades abertas destinados a grupos com possibilidade de participação de uma ou mais categoria sem incidência de contribuições de qualquer natureza. O empregador poderá eleger nestes casos como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, com a condição de não ser caracterizado instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculado à produtividade.

**AUXÍLIO EDUCAÇÃO.SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO QUANDO NÃO EXTENSIVO A TOTALIDADE DE EMPREGADOS**

Pagamento de auxílio alimentação limitado aos trabalhadores com tempo igual ou superior a dois anos ininterruptos no instituto desobedece aos requisitos legais para isenção e é salário-contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, face ao não atingimento do limite de alçada atualmente vigente, bem como rejeitar as preliminares suscitadas no voluntário interposto; e (2) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando o crédito atinente ao plano de previdência privada complementar. Vencido o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, que deu-lhe provimento parcial em maior extensão, excluindo do lançamento, além do plano de previdência privada, os valores referentes ao salário-educação.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Ana Claudia Borges de Oliveira, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, Rodrigo Rigo Pinheiro, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

## Relatório

### I. AUTUAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO

Em 30/11/2010, fls. 354/355, o INSTITUTO HERMES PARDINI S/A foi regularmente notificado, em sujeição solidária com aquelas empresas de mesmo grupo econômico, fls. 2009, da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias ao amparo do Auto de Infração DEBCAD nº 37.299.003-7.

O contencioso iniciou no PAF 10680.724535/2010-00, porém e em razão de desistência parcial da lide por opção a parcelamento, **após a apresentação de impugnação**, o crédito remanescente foi transferido para o Auto de Infração DEBCAD nº 37.476.202-3, conforme fls. 04 e 2.283, correspondente às rubricas Empresa-Sat/rat e Contribuinte Individual (administradores), referente às plantas da empresa (matriz e filiais) e ao período de 01/2005 a 12/2007, com aplicação de multa de ofício e de mora, além de juros, **totalizando o montante inicial em R\$ 559.475,68**, fls. 05/348.

#### (Pedido de desistência parcial do contencioso – PAF 10680.724535/2010-00)

III. Portanto, conjugadas (i) a adesão da Autuada à essa nova modalidade de parcelamento, (ii) as divergências jurisprudenciais, sobretudo em âmbito administrativo, a nortear os temas, (iii) a inexistência de qualquer óbice à desistência das impugnações, (iv) as consideráveis reduções a título de "multa de ofício" e "juros" oferecidos pela Lei 11.941/2009, e sopesando-se, ainda, que os débitos acima indicados estão disponíveis no quadro "Débitos Parceláveis", inserido no sistema eletrônico de Consolidação mantido no sítio da RFB, a Autuada vem, de forma expressa, **DESISTIR PARCIALMENTE** da impugnação apresentada nesse Processo Administrativo, em relação e **exclusivamente** às seguintes rubricas:

- **Valores pagos a título de "Participação nos Lucros"**
- **Remuneração Paga ou Creditada a Segurados Contribuintes Individuais**
- **Glosa de Valores Pagos a título de Salário Família**

#### (Despacho de desmembramento do crédito – PAF 10680.724535/2010-00)

1. Trata-se originalmente de Auto de Infração - Obrigação Principal (Debcad 37.299.003-7) referente, consoante Relatório Fiscal, às contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados, lançados em folhas de pagamento, a título de

Participação nos Lucros e Auxílio-educação; a valores pagos a título de benefício concedido de Previdência Privada a segurados empregados e contribuintes individuais; a remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais, pessoas físicas que prestaram serviços a empresa e glosa de valores pagos a título de salário-família.

2. **O contribuinte apresentou desistência parcial da impugnação conforme requerimento de 05/04/2011 e Anexo I**, juntados às fls. 1940/1944 com o objetivo de incluir no parcelamento da Lei 11.941/09 os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros - levantamentos L1 e L2; glosa de valores pagos a título de salário-família - levantamento GS e remuneração paga ou creditada a segurados contribuintes individuais - levantamento RA, competências 05/2005 a 12/2007. (grifo do autor)

3. **Atendendo à sua solicitação, efetuamos o desmembramento do crédito tributário originário, transferindo os valores contestados lançados nos Levantamentos E1 - Auxílio-educação, E2 Auxílio-educação, P1-Previdência Privada Empregado, P2 - Previdência Privada Empregado, P3 - Previdência Privada Sócios e P4 - Previdência Privada Sócios para o processo n.º 10680.723446/2011-19, Debcad n.º 37.476.202-3, conforme documentos anexos às fls. 2638/3026 para prosseguimento do julgamento da impugnação.** (grifo do autor)

4. **Os valores parcelados - levantamentos L1, L2, GS e RA permanecem nesse DEBCAD: 37.299.003-7 processo n.º 10680.724535/2010-00.** (grifo do autor)

A exação está instruída por relatório (Refisc) circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, acompanhado de planilhas anexas com demonstrativo de valores e base de cálculo dos tributos, fls. 766/1.893, sendo o lançamento precedido por fiscalização, conforme Mandado de Procedimento Fiscal MPF n.º 0610100.2010.00136, lavrado este em 08/02/2010, fls. 751/752 e encerrado em 29/11/2010, fls. 759/760. Constam dos autos exigências realizadas ao amparo de intimações, fls. 753/758; cópia de folha de pagamento de salário, fls. 1.894/1.912; acordos coletivos do período, fls. 1.913/1.924; termos de compromisso relativos a auxílio educação, fls. 1.925/1.952; contrato de previdência privada, fls. 1.953/1.966; além de outros documentos comprobatórios, fls. 1.967/2.008

Em apertada síntese, a autoridade tributária lançou os seguintes créditos:

- a) Participação nos Lucros – PLR – por inobservância da norma de regência;
- b) Auxílio educação constante de folha de pagamento – em razão de não ser disponibilizado à totalidade dos empregados (somente aos que possuir no mínimo dois anos ininterruptos de trabalho) e se referir ao custeio parcial de educação superior;
- c) Previdência privada dos empregados e sócios-administradores registrados na contabilidade da empresa – motivado por não ser disponível a todos, limitando-os àqueles com o tempo mínimo de um ano no instituto, além de pontuar dois dirigentes não beneficiados pelo programa da empresa;
- d) Remuneração paga a prestadores de serviço, pessoas físicas, sem vínculo empregatício constatada na contabilidade;

- e) Glosa parcial de dedução de salário-família declarada em GFIPs cujo pagamento registrado em folha de salário foi além da respectiva cota e limites legais.

## II. DEFESA E DESISTÊNCIA PARCIAL DA LIDE

O instituto impugnou integralmente a exação, por suas razões de fato e de direito, fls. 2.056/2.086, juntando cópia de documento a fls. 2.087/2.273, com ulterior desistência parcial do contencioso, fls. 2.274/2.278, além do desmembramento do crédito lançado, fls. 2.282.

## III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme Acórdão n.º 14-87.528, de 21/08/2018, fls. 2.286/2.337, excluindo os créditos constituídos para as competências 11/2005 e anteriores por decadência com fundamento no art. 150, §4º do CTN, assim como retirou os sujeitos passivos solidários (grupo econômico). Por maioria de votos e divergindo do relator, o colegiado de piso entendeu hígido aqueles créditos constituídos quanto às previdências privadas, consoante os fundamentos adotados pela autoridade constituinte. A seguir transcreve-se excertos do voto vencedor:

(voto vencedor)

**Ora, resta claro que limitar o acesso ao plano de previdência complementar aos empregados e dirigentes com mais de um ano de trabalho na empresa é fator excludente à norma isentiva prevista na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.** (grifo do autor)

Ressalte-se que por disponibilidade, há de se entender acesso livre, desimpedido, desembaraçado, com a possibilidade de opção de adesão ou não ao programa, por todos os empregados e dirigentes, o que não ocorreu no presente caso.

**Outro aspecto que releva ressaltar é que a tese de não incidência de contribuições previdenciárias a partir de interpretações da Lei Complementar n.º 109/2001 não se prestam a afastar norma tributária vigente.** (grifo do autor)

(...)

Destarte, não há que se falar em revogação do disposto na alínea "p" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, pela superveniência da Lei Complementar n.º 109/2001, em relação a entidades abertas ou plano abertos de previdência complementar, visto que referida norma, por se destinar a regular o Regime de Previdência Complementar, não tem o condão de afetar norma específica que trate de isenção na lei que regula as contribuições sociais previdenciárias (Lei n.º 8.212/1991).

Ademais, a Lei n.º 8.212/91 não criou distinção entre plano de previdência aberto ou fechado, sendo a única condição estabelecida pelo artigo 28, § 9º, "p," da referida Lei que o custeio do programa de previdência complementar esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

(...)

Ademais, a interpretação pretendida colide frontalmente com a regra hermenêutica positivada no artigo 111, do Código Tributário Nacional/CTN:

(...)

**Neste ponto, deve-se refutar à veemência a tese sustentada pelo impugnante e adotada pelo CAREF, que sob pretexto de interpretar sistematicamente a Lei Complementar n.º 109/2001, conseguiu "picotar" a Lei de custeio previdenciário ao ponto de separar em grupos distintos a previdência fechada e aberta para fins de aplicação da norma isentiva expressa no artigo 28, § 9º, "p" da Lei n.º 8.212/91.** (grifo do autor)

**Frise-se que, um plano de previdência complementar pode ser lícita e regulamente contratado, conforme as diretrizes fixadas na Lei Complementar n.º 109/2001, e, apesar disso, perante a legislação previdenciária, as contribuições vertidas pelo empregador para financiamento do plano integrarem o salário-de-contribuição se não observadas as disposições para a isenção concedida contidas no artigo 28, § 9º, alínea "p", da Lei n.º 8.212/1991. Ou seja, ter um plano que preencheu todos os pressupostos da LC n.º 109/2001, não quer dizer necessariamente que tenha sido observado o disposto na legislação previdenciária, para fins de isenção das contribuições previdenciárias.** (grifo do autor)

Constata-se, portanto, que a autoridade lançadora não cometeu qualquer ilegalidade ao fundamentar seu lançamento na alínea "p" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, até porque este dispositivo legal encontra-se em pleno vigor e não há decisão do STF declarando sua inconstitucionalidade ou resolução do Senado Federal que tenha suspenso sua execução.

Abaixo é reproduzida a ementa e o dispositivo do acórdão:

**(ementa do acórdão)**

**LANÇAMENTO. SEGREGAÇÃO DAS RUBRICAS POR AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.** É desnecessário e viola a economia processual a exigência desarrazoada de segregação, por Auto de Infração, de cada rubrica que seja objeto de verificação pela fiscalização. O lançamento conjunto, perfeitamente delineado em seus fundamentos, bases de cálculo e alíquotas, de várias rubricas apuradas como devidas pela fiscalização, em um mesmo Auto de Infração não configura cerceamento do direito de defesa e não acarreta nulidade do lançamento.

**LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. HIPÓTESES LEGAIS.**

No âmbito da decadência tributária o prazo quinquenal para que o Fisco proceda ao lançamento, este considerado como definitivo pela ciência do contribuinte quanto ao Auto de Infração, é de cinco anos, seja no tocante às contribuições devidas à Seguridade Social, como aos Terceiros.

O prazo de cinco anos tem seus marcos temporais iniciais variáveis conforme as circunstâncias do caso concreto.

Em circunstâncias normais, em tributos com apuração de periodicidade mensal, o prazo decadencial se inicia no dia seguinte àquele em que se deu o seu vencimento, na forma do artigo 150, § 4o., do Código Tributário Nacional - CTN.

**PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. REGULAMENTO DA EMPRESA. RESTRIÇÃO DE ACESSO AOS FUNCIONÁRIOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. AVALIAÇÃO POR COMISSÃO. PREVISÃO DE PODER DE VETO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo contribuinte aos seus empregados a título de "auxílio educação" relativamente a cursos de nível superior por eles frequentados, hipótese esta não amparada pela causa de exclusão do artigo 28, § 9o, alínea "t", da Lei n.º 8.212/91, e, ainda, com flagrante restrição de acesso ao benefício em relação à totalidade dos segurados. Hipótese na qual eleger-se tempo mínimo de

permanência na empresa como requisito de fruição do benefício do "auxílio educação", e submete o deferimento deste à avaliação de comissão definida pela empresa, com poder de veto unilateral e ad nutum pelo Presidente da Comissão (dirigente maior da empresa), configurando exigência injustificada que restringe o benefício e o submete ao arbítrio da pessoa física que comanda a atividade empresária.

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NÃO DISPONÍVEL À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.** Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário-de-contribuição.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. NEGATIVA GERAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.** No âmbito do processo administrativo tributário, não configura matéria impugnada aquela que se alega por negativa geral, sem a demonstração dos pontos de inconformismo pelo contribuinte, não ensejando a análise, tanto quanto seja genérica, da matéria alegada.

**GRUPO ECONÔMICO. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Incumbe à fiscalização a prova dos fatos que a levaram a concluir pela existência de grupo econômico.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO DO JULGAMENTO. SIGILO FISCAL. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE.** No âmbito do processo administrativo fiscal não há que se falar em intimação do resultado do julgamento ao advogado do contribuinte, uma vez se tratar de conteúdo abrangido pelo sigilo fiscal.

A seguir o dispositivo do acórdão, **com destaque para o recurso de ofício:**

**(dispositivo do acórdão)**

Acordam os membros da 12a Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer da impugnação apresentada e, ao mesmo tempo, julgá-la procedente em parte, para, na forma do voto do Relator, manter parcialmente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração DEBCAD n.º 37.476.202-3, excluindo os valores lançados até a competência 11/2005, inclusive, por força da decadência, e afastando a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos Receplabor Ltda (05.346.084/0001-33), R. Pardini Serviços Ltda (00.120.314/0001-28), Empreendimentos Imobiliários Vista Alegre Ltda (17.211.905/0001-03), Atendlabor Ltda (05.346.071/0001-64), Infolabor Ltda (05.346.824/0001-31), Tellabor Ltda (05.346.854/0001-48) e Digtranslabor Ltda (05.346.068/0001-40).

Acordam, ainda, os membros da 12a. Turma de Julgamento, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação apresentada, quanto aos levantamentos "P1 - PREVIDÊNCIA PRIVADA EMPREGADOS", "P2 - PREVIDÊNCIA PRIVADA EMPREGADOS", "P3 - PREVIDÊNCIA PRIVADA SÓCIOS" e "P4 - PREVIDÊNCIA PRIVADA SÓCIOS", inerentes à previdência privada, vencido o Relator, AFRFB Pablo Eduardo Nais Magri, que votava pela respectiva exoneração destes créditos lançados.

**Acórdão sujeito a reexame necessário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos do artigo 1o., § 2o., da Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017.** (grifo do autor)

O contribuinte foi regularmente notificado em 03/01/2019, conforme fls. 2.640 e 2.648.

#### IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 22/01/2019, fls. 2.658, o recorrente, representado por advogada, instrumento a fls. 2.097/2.098, interpôs recurso voluntário, com farta doutrina e jurisprudência, conforme peça juntada a fls. 2.659/2.686, pontuando as seguintes teses de defesa:

##### i. PRELIMINAR

###### a) Violação do princípio da proporcionalidade

Aduz que a autoridade não observou os valores sociais da CF/88, impondo a exação sobre base fictícia e interpretando equivocadamente a essência da norma legal isentiva, voltada para incentivar a previdência e o ensino, com conseqüente exigência tributária desproporcional, devendo o lançamento ser cancelado:

###### (Recurso Voluntário)

É certo que ao autuar o contribuinte por não incluir na base de cálculo das contribuições previdenciárias, parte patronal, as verbas pagas a título de auxílio educação e previdência complementar, o n. auditor fiscal olvidou os valores sociais estampados na Carta Magna, na contramão da teleologia da norma legal, que é justamente promover esses incentivos. **Há, por conseguinte, uma irremediável desproporção entre essa cobrança e o escopo do dispositivo, pelo que é imperioso o cancelamento do crédito tributário.** (grifo do autor)

(...)

Não se pode esquecer que a Constituição Federal de 1988 disciplinou a seguridade social sob a égide dos princípios da universalidade, da distributividade e equidade na forma de participação do custeio. Dentre as sociais, aquelas destinadas a terceiros são pagas pela empresa e por todos os segurados proporcionalmente aos seus ganhos. **Assim, impor ao Recorrente o pagamento de contribuições sobre base de cálculo fictícia, que não a remuneração paga aos empregados, não apenas quebra o Princípio da Equidade como também extrapola os limites de incidência do art. 195 da Constituição Federal.** (grifo do autor)

###### b) Violação ao princípio da reserva legal

Entende que houve inobservância de fundamentação legal na exação, além de não demonstrada a infração e presumido o fato, com olvido ao princípio da legalidade, devendo ser aplicada a inteligência do art. 112 do CTN:

###### (Recurso Voluntário)

**De todo o exposto restou flagrante a descaracterização da suposta infração apontada e que o n. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil olvidou por completo o Princípio da Reserva de Lei Formal, que institui que toda conduta da Administração Fiscal terá fundamento positivo na Lei,** pressuposto indispensável de toda a atividade administrativa, ex vi do inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal, verbis: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.". Significa que não poderia o Auto de Infração exigir do Recorrente o recolhimento contribuição previdenciária, parte patronal, sobre os valores pagos a título de Planos de Previdência Privada e auxílio-educação, uma vez que não podem ser consideradas integrantes da remuneração. É, pois, ilegítimo e abusivo o feito fiscal. (grifo do autor)

Esse Princípio da Legalidade traz, no direito tributário, uma tipificação rigorosa e, portanto, havendo qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma torna-se forçosa a aplicação do art. 112 do CTN, consagrador do Princípio *in dubio pro contribuinte*.

**A rigor, restou suficientemente demonstrada a inexistência de qualquer ato que configure infração, muito antes pelo contrário.** Entretanto, em restando alguma dúvida sobre a natureza das utilidades concedidas - plano de previdência privada e auxílio-educação -forçosa a aplicação do dispositivo supra. **Com efeito, não se pode tolerar a utilização de presunção de fato, que não é apto a revelar riqueza tributável, impondo-se a extinção do crédito tributário constituído.** (grifo do autor)

## ii. MÉRITO

### a) Previdência privada

Combate o acórdão recorrido ao manter o lançamento de pagamentos destinados à previdência privada, pois entende necessária uma interpretação sistêmica das normas quanto ao tema, em especial da Constituição Federal de 1988 CF/88, Lei Complementar n.º 109, de 2001 LC 109/2001 e Lei n.º 8.212, de 1991, especialmente quanto à imunidade tributária dada a partir da Emenda Constitucional EC n.º 20/1998 aos pagamentos de previdência privada, além da natureza jurídica de utilidade tratada na norma isentiva estabelecida no art. 28, §9º “p” da Lei n.º 8.212, de 1991, desvinculando-se do conceito de salário.

Aduz que a LC 109/2001 ampliou a regulamentação da matéria, anteriormente abarcada pela Lei n.º 8.212, de 1991, para casos de previdência complementar em regime aberto, permitindo a existência de planos compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas do mesmo empregador sem incidir o tributo, concluindo conforme abaixo transcrito:

#### (Recurso Voluntário)

Portanto, diferentemente da conclusão que se chegou no Acórdão recorrido, com a vigência da LC n.º 109/2001, a exigência de que os planos de previdência fossem disponibilizados a todos os empregados e dirigentes não é aplicável aos planos abertos de previdência complementar, haja vista que o § 1º do artigo 69 da referida Lei Complementar não exige tal requisito para que se configure a não incidência no que tange às contribuições sociais previdenciárias. Nesse sentido tem se manifestado a jurisprudência desse e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), verbis: (...)

Acrescenta que não houve demonstração pelo fisco de utilização deletéria dos planos de previdência, especialmente como instrumento de incentivo ao trabalho, ou concedida como prêmio, gratificação ou bônus, entendendo que o colegiado de origem se pautou no único argumento da não extensão a todos os funcionários do instituto para caracterizar os pagamentos realizados a esse título como salário-contribuição.

Também ressalta idêntica exclusão do conceito de salário prevista na Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT no art. 458, §2º, VI e que os planos foram estendidos a todos sem distinção, já que a cláusula para usufruto não discriminava diferenças salariais, sexo, idade, cargos ou nível de escolaridade, sendo utilizada para excluir o período de experiência do novo colaborador:

**(Recurso Voluntário)**

Na verdade, o primeiro ano de trabalho constitui um período de experiência, tanto para o segurado como para o empregador. Para a empresa, representa tempo hábil para avaliar a adaptação do empregado ao serviço executado, bem como seus respectivos níveis de produtividade e desempenho. Para aquele, é a possibilidade de averiguar se a atividade exercida é de seu interesse, satisfazendo suas expectativas primárias e suas pretensões futuras.

Nesse contexto, a previsão de um tempo mínimo de trabalho não restringe o acesso de empregados e diretores aos benefícios, mas tão-somente, impede que as incertezas reinantes nesse período se espelhem em campos outros, sendo medida de proteção e estabilidade de ambas as partes, com vistas ao não enrijecimento precoce das relações trabalhistas (evento danoso em períodos de experiência e adaptação).

Assim, o Plano de Previdência Privada foi ofertado a TODOS os empregados e diretores do Recorrente, mediante adesão espontânea, o que atende plenamente ao comando do art. 28, §9º, da Lei 8.212/91, e afasta tais pagamentos do campo de incidência das contribuições, sendo, neste ponto, im procedente o lançamento fiscal.

As regras estipuladas para concessão dos benefícios não foram determinadas para proveito exclusivo de poucos empregados e/ou dirigentes, estando, ao contrário, à disposição de todos os colaboradores. Não restam caracterizadas, dessa forma, vantagens pessoais concedidas aos diretores ou "benefícios não disponíveis à totalidade de empregados", não se tratando, portanto, de complementos de salários e pró-labore, pelo que não deve integrar o salário-de-contribuição.

**b) Auxílio educação**

Entende que não descumpriu os requisitos isentivos previstos na legislação, além de ressaltar a obrigatoriedade da norma tributária utilizar institutos de direito, conforme se vê no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, em especial quanto à exclusão prevista no art. 458, §2º, II da CLT do conceito de salário as utilidades concedidas a título de educação, prosseguindo ainda nos seguintes termos:

**(Recurso Voluntário)**

Ora ilustres Conselheiros, os valores pagos pelo empregador com a finalidade de prestar ajuda educacional a seus funcionários são investimentos na qualificação dos empregados para as atividades desenvolvidas, sem caráter de habitualidade, na medida em que limitado ao tempo de duração do curso, e não retribuem o trabalho efetivo, não integrando a remuneração e, por conseguinte, tampouco o salário de contribuição.

Aduz que a imposição da restrição temporal não desnatura o auxílio-educação, *in casu*, pois não restringe a diferenças salariais, sexo, idade, cargos ou escolaridade, além de corresponder a período de experiência:

**(Recurso Voluntário)**

Ademais, também restou destacado pelo voto citado acima que, na esteira do que defende o Recorrente, **o fato de haver pequenas restrições aos segurados com relação a exigência de prazo mínimo de vínculo com o empregador não tem o condão de desvirtuar a generalidade da norma, uma vez que, longe de promover uma discriminação quanto aos beneficiários, apenas cria uma regra objetiva e razoável aplicável a todos, indistintamente.** (grifo do autor)

(...)

**Finalmente, há que se considerar que o benefício indireto do auxílio educação não estava adstrito a um grupo de empregados e diretores, mas a TODOS os colaboradores com mais de 2 (dois) anos de casa.** O item 2.2 do Termo de Compromisso não apresenta caráter restritivo ou discriminatório, tendo, ao mesmo tempo, justificativa e finalidade importante. (grifo do autor)

**Note-se que não se trata de estipulação em razão de diferenças salariais, sexo, idade, cargos ocupados na empresa ou nível de escolaridade. Na verdade, era grande o desejo do recorrente de que seus profissionais usufruíssem desses benefícios, razão de sua implementação. Contudo, por uma questão de segurança jurídica, indispensável nas relações de trabalho, o critério para adesão é que o colaborador interessado esteja na empresa há pelo menos dois anos. Se, por exemplo, hoje determinado colaborador tem 19 meses de empresa, daqui a 5 meses já poderá se candidatar ao auxílio-educação. Daí, forçoso convir que a disponibilidade de tal utilidade abrange a todos os empregados.** (grifo do autor)

**Na verdade, os primeiros anos de trabalho constituem um período de experiência, tanto para o segurado como para o empregador. Para a empresa, representa tempo hábil para avaliar a adaptação do empregado ao serviço executado, bem como seus respectivos níveis de produtividade e desempenho. Para aquele, é a possibilidade de averiguar se a atividade exercida é de seu interesse, satisfazendo suas expectativas e suas pretensões.** (grifo do autor)

**Nesse contexto, a previsão de um tempo mínimo de trabalho não restringe o acesso de seus funcionários e diretores aos benefícios, mas tão somente, impede que as incertezas reinantes nesse período se espelhem em campos outros, sendo medida de proteção e estabilidade de ambas as partes, com vistas ao não enrijecimento precoce das relações trabalhistas (evento danoso em períodos de experiência e adaptação).** (grifo do autor)

Assim, TODOS os empregados do Recorrente podiam ter acesso ao benefício educação, mediante solicitação e aprovação pela Comissão, o que atende plenamente ao comando do art. 28, §9º, XIX, da Lei 8.212/91, e afasta tais pagamentos do campo de incidência das contribuições previdenciárias, sendo, também neste ponto, improcedente o lançamento fiscal.

Acrescenta que, conforme termo de compromisso firmado entre os colaboradores para o recebimento de referido auxílio, há clara demonstração de conformidade com o interesse da empresa, também não se afigurando como remuneração, já que prevista indenização em caso de descontinuidade do curso, além de outros requisitos que denotam a não habitualidade e vinculação do benefício ao pagamento do ensino.

c) Natureza não retributiva do plano de previdência privada e auxílio educação (hipóteses de não incidência)

O instituto entende que o plano de previdência privada e o auxílio educação não possuem natureza remuneratória, donde não se amoldam ao conceito de salário-contribuição estabelecido na regra matriz de incidência tributária, por não corresponderem à contraprestação de serviços executados pelos colaboradores (empregados e diretores).

d) Inexigibilidade das multas

Entende que, ante à inexistência das contribuições para os pagamentos realizados a título de previdência privada e auxílio-educação, por decorrência inexistente motivação para

imposição de multa, seja de mora, no caso da competência 09/2007, seja de ofício (75%) nos demais casos remanescentes:

**(Recurso Voluntário)**

Paralelamente à insubsistência da multa de ofício, tratamento semelhante deve ser despendido à multa de mora. Ora, uma vez indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-educação e previdência privada, competência 09/2007, não procede a imputação ao autuado da obrigação de declarar e recolher as contribuições sociais sobre tais parcelas.

Portanto, se indevida a contribuição previdenciária sobre as parcelas impugnadas, é abusiva, a pretensão fiscal. A multa de mora, enquanto acessória, acompanha a sorte do principal.

**iii. PEDIDO**

Ao final requereu o conhecimento e o provimento do recurso voluntário interposto.

Não apresentadas contrarrazões, é o relatório!

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

**I. ADMISSIBILIDADE**

**i. Recurso de ofício**

O recurso de ofício interposto não atinge o limite de alçada estabelecido na Portaria MF n.º 2, de 2023, portanto não o conheço conforme precedente deste Conselho, abaixo transcrito:

**(Súmula Carf n.º 103)**

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

**ii. Recurso voluntário**

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço, donde passo a examinar as preliminares apresentadas.

## II. PRELIMINARES

### a) Violação do princípio da proporcionalidade

O recorrente entende que a autoridade não observou os valores sociais da CF/88, impondo a exação sobre base fictícia e interpretando equivocadamente a essência da norma legal isentiva.

Em verdade a exação encontra-se exaustivamente fundamentada em fatos e dispositivos legais, de modo que não cabe à autoridade negar a validade da norma, de outro lado a base de cálculo utilizada é clara e não ficta.

Sem razão.

### b) Violação do princípio da reserva legal

Entende que houve inobservância de fundamentação legal na exação, além de não demonstrada a infração e presumido o fato, porém o que se vê é exatamente o contrário do alegado, pois há claros fundamentos na legislação tributária e exaustivamente demonstrada a razão/fato utilizada pelo fisco para subsumir aos dispositivos normativos.

Sem razão.

## III. MÉRITO

### a) Previdência privada

O recorrente combate o decidido na origem ao manter o lançamento de pagamentos destinados à previdência privada, pois entende necessária uma interpretação sistêmica das normas quanto ao tema, em especial da Constituição Federal de 1988 CF/88, Lei Complementar nº 109, de 2001 LC 109/2001 e Lei nº 8.212, de 1991.

A tese defendida pela defesa não foi aceita pelo colegiado de piso por entender aqueles julgadores inexistir modificação jurídica do fundamento utilizado na exação justamente para excluir os pagamentos de previdência privada, ao argumento de não disponibilizar a todos os funcionários e dirigentes em razão do limite de acesso aos novos no instituto, com tempo inferior a um ano, conforme se extrai dos excertos abaixo do voto vencedor:

(voto vencedor)

**Ora, resta claro que limitar o acesso ao plano de previdência complementar aos empregados e dirigentes com mais de um ano de trabalho na empresa é fator excludente à norma isentiva prevista na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.** (grifo do autor)

Ressalte-se que por disponibilidade, há de se entender acesso livre, desimpedido, desembaraçado, com a possibilidade de opção de adesão ou não ao programa, por todos os empregados e dirigentes, o que não ocorreu no presente caso.

**Outro aspecto que releva ressaltar é que a tese de não incidência de contribuições previdenciárias a partir de interpretações da Lei Complementar nº 109/2001 não se prestam a afastar norma tributária vigente.** (grifo do autor)

(...)

Destarte, não há que se falar em revogação do disposto na alínea "p" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, pela superveniência da Lei Complementar n.º 109/2001, em relação a entidades abertas ou planos abertos de previdência complementar, visto que a referida norma, por se destinar a regular o Regime de Previdência Complementar, não tem o condão de afetar norma específica que trate de isenção na lei que regula as contribuições sociais previdenciárias (Lei n.º 8.212/1991).

Ademais, a Lei n.º 8.212/91 não criou distinção entre plano de previdência aberto ou fechado, sendo a única condição estabelecida pelo artigo 28, § 9º, "p," da referida Lei que o custeio do programa de previdência complementar esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

(...)

Ademais, a interpretação pretendida colide frontalmente com a regra hermenêutica positivada no artigo 111, do Código Tributário Nacional/CTN:

(...)

**Neste ponto, deve-se refutar à veemência a tese sustentada pelo impugnante e adotada pelo CARF, que sob pretexto de interpretar sistematicamente a Lei Complementar n.º 109/2001, conseguiu "picotar" a Lei de custeio previdenciário ao ponto de separar em grupos distintos a previdência fechada e aberta para fins de aplicação da norma isentiva expressa no artigo 28, § 9º, "p" da Lei n.º 8.212/91.**  
(grifo do autor)

**Frise-se que, um plano de previdência complementar pode ser lícito e regulamentado, conforme as diretrizes fixadas na Lei Complementar n.º 109/2001, e, apesar disso, perante a legislação previdenciária, as contribuições vertidas pelo empregador para financiamento do plano integram o salário-de-contribuição se não observadas as disposições para a isenção concedida contidas no artigo 28, § 9º, alínea "p", da Lei n.º 8.212/1991. Ou seja, ter um plano que preenche todos os pressupostos da LC n.º 109/2001, não quer dizer necessariamente que tenha sido observado o disposto na legislação previdenciária, para fins de isenção das contribuições previdenciárias.** (grifo do autor)

Constata-se, portanto, que a autoridade lançadora não cometeu qualquer ilegalidade ao fundamentar seu lançamento na alínea "p" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, até porque este dispositivo legal encontra-se em pleno vigor e não há decisão do STF declarando sua inconstitucionalidade ou resolução do Senado Federal que tenha suspenso sua execução.

Com mais profundo respeito que tenho pelo julgador de origem, mister registrar que a tese refutada com **veemência** no voto vencedor, mas integralmente adotada pelo relator do colegiado de origem, **é aquela que prevalece neste Conselho**, mais que isso tenho que destacar que a expressão utilizada **“sob pretexto de interpretar sistematicamente a Lei Complementar n.º 109/2001, conseguiu "picotar" a Lei de custeio previdenciário...”** revela a utilização de uma lógica cartesiana equivocada, **própria das ciências exatas mas bem distante da ciência jurídica**, já que os mais aprofundados exames teleológicos e finalísticos foram realizados para exame do tema, exaustivamente debatido nas sessões de 07/05/2014 e 22/02/2017 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a prolação dos Acórdãos n.º 9202-003.193 e 9202-005.241, de

lavra dos Conselheiros Drs. Gustavo Lian Haddad e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, conforme excertos abaixo transcritos que utilizo como razão de decidir<sup>1</sup>:

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário de contribuição e, conseqüentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. *In verbis*:

(...)

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997. Nada obstante o dispositivo acima transcrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 20/1998, que alterou o art. 202 da Constituição Federal, a previsão de que as contribuições pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados não integram a remuneração do empregado ganhou status constitucional, *in verbis*:

(...)

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91. Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (...), a **Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:**

(...)

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

---

<sup>1</sup> Acórdão nº 9202-003.193 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Carf - Sessão de 07/05/2014

A *ratio* motivadora do legislador complementar parece ter sido o de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto, oferecido pelo mercado, evitando o 'engessamento' que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto no público alvo do plano. Neste ponto, ainda que se entenda que a regulamentação do art.202, §2º, da Constituição Federal deveria ter sido veiculada por lei formalmente ordinária, em vista do previsto na parte final do dispositivo, a conclusão seria que, nesta parte, a Lei Complementar 109/2001 atua materialmente como lei ordinária, regulando a matéria de modo diferente da regulamentação anterior da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste modo, entendo que a condição estabelecida pelo artigo 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, isto é, a cláusula 'desde que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes para que a contribuição do empregador a plano de previdência complementar não sofra incidência de contribuição previdenciária não é aplicável aos casos de previdência privada complementar em regime aberto coletivo, uma vez que legislação posterior (arts 68 e 69 c/c art. 26, §§2º e 3º, todos da Lei Complementar 109/2001 e transcritos acima) deixou de prever tal condição e, além disto, expressamente previu a possibilidade de o empregador contratar a previdência privada para grupos ou categorias específicas de empregados.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

(...)

A meu ver, as exclusões de elegibilidade em questão se aplicam a categorias específicas de empregados, estando dentro dos limites da faculdade conferida ao empregador pelo art. 26, §3º da Lei Complementar 109/2001, não constituindo discriminação ou escolha aleatória ou subjetiva de pessoas pelo empregador que pudesse transmutar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados.

Destaco também o art. 68, *caput*, e 69 da LC 109/2001, em especial o §1º deste, abaixo transcritos:

**(LC 109/2001)**

**Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes. (grifo do autor)**

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.**(grifo do autor)

Resta claro o comando legal para não incidir contribuições de qualquer natureza, o que certamente inclui também as previdenciárias, igualmente se torna clarividente a permissão dada para a escolha de grupos de uma ou mais categorias de trabalho, conforme se vê no art. 26, especialmente no §3º:

**(LC 109/2001)**

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

(...)

§ 3º **Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador**, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos. (grifo do autor)

Com a mesma interpretação seguem abaixo as ementas dos acórdãos n.º 9202-005.241, de 22/02/2017; 9202-005.317, de 29/03/2017; 9202-008.016, de 23/07/2019 e 9202-009.070, de 23/09/2020:

**(9202-005.241)**

LEI COMPLEMENTAR 109/2001. LEI 8.212/1991. APLICAÇÃO NORMA POSTERIOR PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

A legislação que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias pode ser afastada por novel legislação de previdência complementar que se reporte expressamente à matéria tributária.

**(9202-005.317)**

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR.REGIME ABERTO.NORMA NOVA.ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.APLICAÇÃO.

A definição de salário de contribuição, fixada na Lei n.º 8.212, de 1991, pode ser revista à luz da Lei Complementar n.º 109, de 2001, no que tange a previdência complementar em regime aberto, desde que a não extensão à totalidade dos empregados e dirigentes seja o único óbice à exclusão da base de cálculo das contribuições.

**(9202-008.016)**

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

**(9202-009.070)**

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

Por tudo posto, não havendo na exação qualquer prova do uso desvirtuado dos pagamentos realizados pelo instituto a título de previdência privada, dou razão ao recorrente.

**b) Auxílio educação**

Quanto ao tema o recorrente entende que não descumpriu os requisitos isentivos previstos na legislação, além de ressaltar a obrigatoriedade da norma tributária utilizar institutos de direito, conforme se vê no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, em especial quanto à exclusão prevista no art. 458, §2º, II da CLT do conceito de salário as utilidades concedidas a título de educação.

Aduz que a imposição da restrição temporal não desnatura o auxílio-educação, *in casu*, pois não restringe a diferenças salariais, sexo, idade, cargos ou escolaridade, além de corresponder a período de experiência.

Em exame ao racional utilizado na exação verifico que o motivo do lançamento foi duplo, (i) a uma por não ser oferecido a todos mas somente àqueles com o mínimo de dois anos ininterruptos de trabalho; (ii) a duas por referir ao custeio parcial de educação superior.

Quanto ao custeio de educação superior, trata-se de matéria já superada por este Conselho, conforme precedente abaixo transcrito que utilizo como razão de decidir:

**(Súmula Carf nº 149)**

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, **nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.** (grifo do autor)

Superada a primeira matéria, passo a examinar a segunda, donde destaco que o fundamento utilizado pela fiscalização é o descumprimento do art. 28, §9º “t” da Lei nº 8.212, de 1991, que abaixo transcrevo:

**(Lei 8.212, de 1991)**

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).

Segundo o relatório fiscal, ao limitar o pagamento do auxílio àqueles com no mínimo dois anos de casa, desobedeceu ao comando legal isentivo “que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo” e por este motivo passou a integrar o salário-contribuição.

Trata-se de outro tema já debatido em sessão recente de julgamento desta turma, conforme Acórdão nº 2402-012.161, de 13/09/2023, de relatoria do Ilustre Conselheiro Dr. Francisco Ibiapino Luz, acompanhado por unanimidade pelo colegiado, cuja ementa e excertos do voto condutor abaixo transcrevo:

**(Ementa do Acórdão nº 2402-012.161)**

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRETORES. EXTENSIVO. NÃO TOTALIDADE. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O pagamento do auxílio educação pelo empregador, **quando não extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes**, tem natureza de salário indireto, base de incidência da contribuição social previdenciária. (grifo do autor)

**(Voto condutor do Acórdão nº 2402-012.161)**

Auxílio-Educação

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. **No entanto, seu § 9º, alínea "t", na redação vigente à época dos fatos geradores, isentava as contribuições vertidas pelo empregador para custear a educação dos empregados**, nestes termos: (...)

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso XIX, também na redação vigente à época dos fatos geradores, replica exatamente o que está posto na transcrição precedente. Confira-se:

(...)

Contextualizada a legislação aplicável, passaremos propriamente ao enfrentamento da questão posta.

Inicialmente, vale transcrever as razões por que o julgador de origem entendeu pela improcedência da impugnação da Recorrente, nestes termos (processo digital, fls. 220 e 221):

#### AUXÍLIO-EDUCAÇÃO

*O valor que a empresa despense na educação de seus funcionários é um benefício que somente não integra o salário-de-contribuição, se observados os seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial, que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação.*

[...]

*A própria empresa reconhece em sua defesa que se trata de ajuda escolar para pagamento de curso superior e há a exigência de que o funcionário esteja há pelo menos um ano na empresa. Logo, não se verifica os requisitos essenciais para que a verba paga não seja considerada salário-de-contribuição: a) extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa; e b) que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação.*

*Nestas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação (na forma oferecida pela empresa) 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 do artigo 28 da Lei 8.212/91.*

*(Destaques no original)*

Como se vê, o julgador de origem firmou seu entendimento pela improcedência das alegações da Contribuinte tanto pelo fato do referido auxílio ter sido disponibilizado para educação de ensino superior como porque não foi extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes. Logo, embora superada a primeira restrição em face do já transcrito Enunciado nº 149 do CARF, restou o fator impeditivo do referido auxílio ter sido pago somente a parcela dos empregados.

Ademais, também não procede a alegação recursal de que o § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, isentou dita utilidade da incidência previdenciária, conforme bem esclarecem os excertos do Acórdão nº 2402-006.286, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, nestes termos:

*Alega a recorrente que as importâncias referentes à bolsa de estudos não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não ter natureza salarial. Fato esse que restaria expressamente consignado no § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que abaixo se transcreve:*

[...]

*Ocorre que o § 2º do art. 458 da norma trabalhista não irradia efeitos automáticos sobre matéria tributária. É importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. In casu, estando-se diante de matéria de índole tributária, o regramento a ser considerado no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário.*

Como se vê, a matéria debatida, incluindo-se as teses de defesa, são aquelas mesmas deste contencioso, donde acompanho o meu próprio entendimento esposado em data recente, ao acompanhar o relator.

Neste mesmo sentido também transcrevo a ementa do Acórdão n.º 2401-002.710, de 16/10/2012:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PLANO EDUCACIONAL/AUXÍLIO EDUCAÇÃO. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS.LIMITAÇÃO TEMPORAL/CARÊNCIA.

**De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional/Auxílio Educação, conquanto que extensivo a sua totalidade, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, em face da imposição de limitação temporal para seu usufruto (carência de 24 meses), caracteriza-se como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias. (grifo do autor)**

Cumpre ainda reforçar que a análise de norma tributária isentiva, cuja interpretação exige o exame literal, nos termos em que rege o art. 111, II do CTN, tal como feito pela autoridade tributária para aferir o cumprimento da legislação pelos administrados, de forma alguma altera a definição, o conteúdo ou o alcance da legislação trabalhista, ao contrário e tão somente cumpre o poder-dever estabelecido no art. 142 de referido código.

Quanto à alegação de que a imposição da restrição temporal não desnatura o auxílio-educação, *in casu*, pois não restringe a diferenças salariais, sexo, idade, cargos ou escolaridade, além de corresponder a período de experiência, destaco que é simplesmente o mesmo argumento utilizado para os planos de previdência privada, **só que lá o tempo mínimo da dita experiência foi de um ano, aqui dois!** Fica evidente que o instituto não observou os limites estabelecidos para a norma isentiva, tendo melhor fim quanto aos pagamentos de referidos planos em razão de modificação legislativa benéfica, somente por isso.

Sem razão.

- c) Natureza não retributiva do plano de previdência privada e auxílio educação (hipóteses de não incidência)

Entende o recorrente que o plano de previdência privada e o auxílio educação não possuem natureza remuneratória, donde não se amoldam ao conceito de salário-contribuição estabelecido na regra matriz de incidência tributária, por não corresponderem à contraprestação de serviços executados pelos colaboradores (empregados e diretores).

Conforme estabelece o art. 28, I da Lei nº 8.212, de 1991, o salário contribuição é qualquer forma de remuneração, **envolvendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título:**

**(Lei 8.212, de 1991)**

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)

Portanto, não sendo aqueles específicos casos que a lei isenta, qualquer forma de remuneração será tributada.

Sem razão.

d) Inexigibilidade das multas

O instituto entende que, ante à inexistência das contribuições para os pagamentos realizados a título de previdência privada e auxílio-educação, por decorrência inexistente motivação para imposição de multa, seja de mora, no caso da competência 09/2007, seja de ofício (75%) nos demais casos remanescentes.

Com efeito e tal como fundamentado pela autoridade responsável pelo lançamento, a imposição de multa é devida àqueles créditos mantidos no contencioso, não havendo qualquer reparo a fazer.

Sem razão.

#### **IV. CONCLUSÃO**

Voto (i) a uma por não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada; (ii) a duas, quanto ao recurso voluntário interposto, rejeitar as preliminares apresentadas e, no mérito, dar parcial provimento para excluir do lançamento aqueles créditos relativos aos planos de previdência privada de dirigentes e trabalhadores.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino