



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.000538/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.758 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de agosto de 2020
Recorrente ENARPE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

É obrigação da empresa arrecadar as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes a Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, recolhendo o produto arrecadado à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando demonstradas de forma suficiente, a origem e a composição dos valores lançados, inclusive no que respeita às respectivas bases legais. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que observou todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal. .

AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo em desacordo com as hipóteses de exclusão estabelecidas pela legislação previdenciária.

GRATIFICAÇÕES.

Integra o salário de contribuição as parcelas pagas habitualmente aos empregados a título de gratificação.

ABONO EDUCAÇÃO.

Os pagamentos efetuados a título de “Abono Educação” representam remuneração pelos serviços prestados, quando não se comprova o cumprimento dos requisitos exigidos para exclusão da base de incidência da contribuição previdenciária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENUNCIADO CARF nº 28.

Cabe apenas ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal pública, posicionar-se sobre a procedência ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais encaminhada pelo agente tributário.

Nesse sentido, dispõe o enunciado CARF de n.º 28 que "o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para afastar da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de abono educação.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcio Augusto Sekeff Sallem, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro Luis Henrique Dias Lima, substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se da auto infração visando à cobrança de contribuições a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, Incra, Senac, Sesc e Sebrae) no importe de R\$ 20.640,10, relativas às competências de janeiro a setembro/2004, novembro/2004 e 13º salário, sobre valores pagos pelo contribuinte a segurados empregados abaixo especificados:

- Ajuda de Custo - levantamentos FPA (Est. 1) e FPE (Est. 2)
- 13º Salário na Rescisão - levantamentos FPB (Est. 1) e FPF (Est. 2)
- Abono Assiduidade - levantamentos FPC (Est. 1) e FPG (Est. 2)
- Abono Assiduidade na Rescisão - levantamento FPD (Est. 1)
- Gratificação - levantamentos FPH e FPJ (Est. 2)
- Diferença Salarial - FPI (Est. 2)
- Base de Cálculo - 13º Salário - levantamento FPT (Est. 1 e 2)
- Base de Cálculo Empregados não Declarada em GFIP - levantamento FPL (Est. 1 e 2)
- Remuneração em DIRF maior que em GFIP - levantamento FPS
- Bolsas Curso Superior - levantamentos FPQ (Est. 1) e FPR (Est. 2).

Por não inclusão de remunerações pagas a segurados em folhas de pagamento de salários e por não declaração de remunerações de segurados em GFIP, a fiscalização emitiu Representação Fiscal para Fins Penais, em conformidade com o disposto no artigo 66 do Decreto

n.º 3.688, de 3 de outubro de 1941 e no inciso VI do artigo 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

Cientificado do lançamento, o contribuinte, ora recorrente, apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ/BHE em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

É obrigação da empresa arrecadar as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes a Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, recolhendo o produto arrecadado à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando demonstradas, de forma suficiente, a origem e a composição dos valores lançados, inclusive no que respeita às respectivas bases legais.

Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que observou todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo em desacordo com as hipóteses de exclusão estabelecidas pela legislação previdenciária.

GRATIFICAÇÕES

Integra o salário de contribuição as parcelas pagas habitualmente aos empregados a título de gratificação.

ABONO EDUCAÇÃO.

Os pagamentos efetuados a título de “Abono Educação” representam remuneração pelos serviços prestados, quando não se comprova o cumprimento dos requisitos exigidos para exclusão da base de incidência da contribuição previdenciária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Segundo o Código Penal, a não inclusão de remunerações pagas a segurados em folhas de pagamento de salários e não declaração de remunerações de segurados em GFIP, configura, em tese, crime contra a Seguridade Social, devendo tais fatos serem objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA. JUROS.

As contribuições sociais em atraso, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recuso voluntário, no qual reproduz as alegações constantes de sua impugnação.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2402-008.758 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10976.000538/2008-14

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

A fls. 166 dos autos, consta a **Comunicação n.º 222/2010 - ARF/BET/MG**, por meio da qual se dá ciência ao contribuinte, ora recorrente, dentre outros, do Acórdão recorrido. Na sequência, a fls. 167, consta que tal comunicação teria sido **enviada ao recorrente aos 15/10/2010**, para ciência do acórdão em questão.

Todavia, não há nos autos evidência de que essa comunicação, de fato, lhe tenha sido entregue.

De todo modo, considerando que **o recorrente interpôs recurso voluntário aos 09/11/10**, dentro do prazo de 30 dias da data em que esse documento (ou seja, a aludida **Comunicação n.º 222/2010 - ARF/BET/MG**) lhe foi enviado, seu recurso é tempestivo.

Sendo tempestivo e uma vez que preenche os demais requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Conforme brevemente relatado, trata-se da auto de infração que tem por objeto o lançamento de contribuições a Outras Entidades e Fundos relativas às competências de janeiro a setembro/2004, novembro/2004 e 13º salário sobre valores pagos pelo contribuinte a segurados empregados.

Em seu recurso voluntário, o recorrente alega nulidade do MPF que contamina próprio auto de infração, que decorreria da ausência de apresentação de termo de prorrogação do MPF originário e da utilização de MPF's distintos por um mesmo Auditor Fiscal.

No mérito, defende a não incidência de contribuições sociais sobre a pagamentos realizados a título de ajuda de custo, gratificações, abono educação (abono pago a funcionário relativo a curso superior), pagamento a contribuinte individual Silvia Pedrosa, pagamento a advogados e pagamento ao contabilista da empresa.

Contesta, também, a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, que diz ser inoportuna e improcedente, posto haver fundadas dúvidas sobre a inclusão ou não das verbas discutidas, sobre as quais não houve o recolhimento das contribuições cobradas, no conceito de "salário".

Pois bem.

Como dito anteriormente, essas alegações de defesa foram reproduzidas da impugnação apresentada em primeira instância. Desse modo, considerando que o recorrente não acrescentou nenhum elemento novo que seja hábil a justificar a reforma da decisão recorrida, com relação aos tópicos relativos à preliminar de nulidade do auto de infração e, quanto ao mérito, à não incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos de ajuda de custo, gratificações, abono educação (abono pago a funcionário relativo a curso superior), tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho da decisão de primeira instância, abaixo reproduzido, para que venha integrar o presente voto:

Nulidade

Preliminarmente, o Impugnante suscita nulidade do lançamento fiscal sob alegação de:
a) falta de apresentação de termo de prorrogação do MPF originário e, b) utilização de MPFs distintos para o mesmo Auditor Fiscal.

De início, cabe esclarecer que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído no âmbito da fiscalização previdenciária pelo Decreto n.º 3.969/2001, e atualmente regulado pelo Decreto n.º 6.104/2007, é um instrumento administrativo de planejamento, controle e acompanhamento da ação fiscal, que cumpre somente a função de dar ciência à empresa do início do procedimento fiscal e apresentar o Auditor Fiscal designado pela instituição.

(...)

...a Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, a partir de 1º de janeiro de 2008, dispõe no artigo 20 que:

Art. 20. Os procedimentos fiscais iniciados antes da vigência desta Portaria que não forem concluídos até 31 de dezembro de 2007, com ciência do sujeito passivo, terão o seguinte tratamento:

I - em relação à matéria fazendária, poderão ter continuidade com base no MPF em vigor, desde que não seja necessário proceder a alteração diversa da prorrogação de prazo;

II - em relação à matéria previdenciária, deverão ser encerrados, e os procedimentos fiscais correspondentes terão continuidade com a emissão de novos MPF, nos termos desta Portaria.

§ 1º A emissão de novo MPF nos termos dos incisos I e II do caput, para a continuidade dos procedimentos fiscais iniciados anteriormente à vigência desta Portaria, convalida os atos já praticados.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal *cientificará o sujeito passivo da sua continuidade quando do primeiro ato de ofício praticado após a emissão do novo MPF.*

§ 3º Os MPF emitidos antes de 1º de janeiro de 2008, cujos procedimentos fiscais não tenham sido iniciados mediante ciência ao sujeito passivo, deverão ser encerrados e, se for o caso, poderão ser emitidos novos MPF nos termos desta Portaria. (grifos não constam do original)

O Auditor Fiscal no Termo de Informação Fiscal (fls. 139/142), item 5, esclarece que a ciência ao sujeito passivo da continuidade da ação fiscal foi dada em 01/02/2008, conforme Termo de Continuidade de Ação Fiscal (fls. 142 dos autos) [fls. 144]. Este documento comunicou ao contribuinte que o procedimento fiscal iniciado em 06/09/2007, com base no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º 09420239, teria continuidade, respaldado na autorização emanada no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º 0611002.2008.00046, emitido em decorrência da disposição contida no artigo 20, II, da Portaria 11.371/2007, sendo a ciência deste, em conformidade com o disposto no parágrafo único do artigo 4º da citada portaria, seria mediante acesso ao endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, no programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, por meio do número do CNPJ.

Tem-se, portanto, de acordo com os documentos constantes presente Auto e consulta ao sistema informatizado da RFB, que o MPF n.º 09420239F00 foi emitido em 31.08.2007, designando o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil José Carlos de Oliveira, e cientificado pelo contribuinte em 06/09/2007

A prorrogação do MPF em questão, realizada em 14/01/2008, da qual foi cientificado o contribuinte em 01/02/2008, se deu dentro do prazo de 120 dias estabelecido pelo artigo 11, inciso I da Portaria RFB n.º 11.371/2007, antes de sua extinção, e embora tenha ocorrido a alteração de número do Mandado de Procedimento Fiscal, esta foi autorizada, bem como a continuidade do trabalho pelo mesmo Auditor Fiscal, conforme o disposto no artigo 20 da mencionada Portaria.

Tem-se, portanto, de acordo com os documentos constantes do presente Auto e consulta ao sistema informatizado da RFB, que o MPF n.º. 09420239F00 foi emitido em

31.08.2007, designando o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil José Carlos de Oliveira, e cientificado pelo contribuinte em 06/09/2007.

A prorrogação do MPF em questão, realizada em 14/01/2008, da qual foi cientificado o contribuinte em 01/02/2008, se deu dentro do prazo de 120 dias estabelecido pelo artigo 11, inciso I da Portaria RFB n.º 11.371/2007, antes de sua extinção, e embora tenha ocorrido a alteração de número do Mandado de Procedimento Fiscal, esta foi autorizada, bem como a continuidade do trabalho pelo mesmo Auditor Fiscal, conforme o disposto no artigo 20 da mencionada Portaria.

(...).

Ajuda de Custo

Primeiramente, cabe esclarecer que o conceito de salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, não se confunde com o conceito de remuneração/salário, instituto trabalhista referente à contraprestação pelos serviços prestados ou postos à disposição do empregador.

O conceito de remuneração no direito previdenciário é mais amplo, englobando os conceitos de salário e de remuneração trabalhistas e ainda os ganhos habituais. Assim, não podemos utilizar o teor do artigo 457, §2º, da CLT (§ 2º - *Não se incluem nos salários as ajudas de custo...*) para o direito previdenciário, restando prejudicada a alegação do impugnante baseada na Consolidação das Leis do Trabalho.

O custeio das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento é normatizado pela lei 8.212/91 que define em seu artigo 28 o salário de contribuição do empregado, base de cálculo das contribuições previdenciárias. ~

Relativamente à rubrica “ajuda de custo” dispõe a alínea “g” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins ,desta Lei, exclusivamente:

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT.

Assim, não há como prosperar a alegação da impugnante, tendo em vista que não apresentou quaisquer documentos que comprovem tratar-se o pagamento efetuado a título de ajuda de custo, de parcela única, paga em razão de mudança de local de trabalho dos empregados.

Também não apresentou quando da fiscalização, nem fez acompanhar da impugnação, documentos que comprovassem a possibilidade de natureza indenizatória dos pagamentos, ou o alegado ressarcimento de despesas de viagem para o empregado Marcos A. Honório, não comprovando assim, que a parcela que denominou “ajuda de custo” poderia ser enquadrada em qualquer outra alínea do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 onde estão previstas, taxativamente, as hipóteses de exclusão de verbas do salário de contribuição.

Gratificações

A impugnante alega que sobre as gratificações concedidas não há incidência de contribuição por não haver habitualidade no pagamento. O argumento não procede.

Dispõe o artigo 201, parágrafo 11 da Constituição Federal que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. .

Por sua vez, o artigo 28 da Lei 8212/91 dispõe que integra o salário-de-contribuição do empregado 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.

Já o § 9º do mesmo dispositivo, que traz o rol das verbas sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária, menciona no item 7 da alínea “e” do § 9º do

artigo 28 da Lei 8.212/91, que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário de contribuição.

Assim sendo, apenas as gratificações eventualmente concedidas pela autuada a segurados empregados não integrariam o salário de contribuição.

Já, no que tange ao requisito de habitualidade, deve-se destacar que o mesmo está diretamente relacionado com o fato da verba ter sido previamente ajustada. Assim, não há que se aferir tal requisito de forma individual para cada empregado, mas sim para a empresa como um todo, sendo, portanto, evidente que o pagamento de gratificação em determinada(s) situação(ões) foi ajustado (expressa ou tacitamente) sendo decorrente do contrato de trabalho e, conseqüentemente, incidente de contribuição previdenciária. .-

No caso em questão, conforme consta dos autos, as gratificações pagas no período 01/2004 a 08/2004, foram lançadas nos códigos de levantamento FPH e FPJL....

(...)

Da análise dos quadros acima [trata-se de tabela constante de **fls. 157/161 da decisão recorrida**, que registra, por empregado, em quais competências houve pagamento da gratificação, à qual ora fazemos remissão], pode-se constatar que:

- a) Mais de 72% dos empregados constantes dos quadros receberam gratificação em 7 meses do primeiro semestre de 2004;
- b) Em um universo de 99 empregados, apenas 3 receberam a gratificação em apenas um mês, aos demais, foram pagas gratificações em, no mínimo 3, e no máximo 8 meses, durante o ano de 2004;
- c) Para o funcionário Harlen Henrique da Silva, que o impugnante alega ter recebido gratificação apenas no mês de julho/2004 (Planilha FPJ), constata-se que também foi paga a gratificação relativa ao levantamento FPH, nos meses 01/2004 a 07/2004 (7 meses).

Verifica-se, portanto, que a empresa tem por hábito remunerar seus empregados sob a forma de gratificações.

Desta forma, não há ressalvas a fazer no procedimento da fiscalização em lançar como incidente de contribuição previdenciária os valores pagos a título de gratificação.

Abono educação (abono pago a funcionário relativo a curso superior)

Relata a autoridade autuante no Relatório Fiscal do Auto de Infração a fls. 148 e seguintes que a base de cálculo do presente crédito previdenciário é constituída por valores de remunerações pagas pelo sujeito passivo a segurados empregados e não oferecidas à tributação, por não estarem declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a título, dentre outras, da rubrica BOLSAS CURSO SUPERIOR CONFORME CONTABILIDADE OUTUBRO 2004 — LEVANTAMENTO FPL, que se trataria de pagamentos efetuados pela empresa como incentivo ao curso superior, conforme projeto do Departamento de Recursos Humanos, nas competências março, abril, maio, junho, agosto, setembro, outubro e novembro do ano de 2004, ao segurados Marcelo Ricardo, Cláudio Rodrigues Ferreira, Juciara Eni Lima, Marcilene Martins S. Gonçalves, Marcos Antônio Honório e Reinaldo Henrique da Silva.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, esses pagamento foram incluídos na base de cálculo das contribuições à seguridade social porque nos termos do art. 28, I, “t” da Lei nº 8212/91 somente não integra o salário de contribuição o valor destinado a custear a educação básica, conforme trecho abaixo reproduzido:

No que se refere a rubrica bolsas de curso superior discriminadas nas planilhas dos levantamentos FPQ e FPR há a conclusão que o valor destinado ao pagamento de curso

superior para empregado pela empresa, integra o salário de contribuição. Isso se deve ao fato de que o plano educacional, a que se refere a alínea "t" inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 restringe à educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a curso de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Esse procedimento, no entanto, vai de encontro ao que dispõe o enunciado de n.º 149 da súmula da jurisprudência deste tribunal, segundo o qual “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 n.º 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**”, de modo que o lançamento, neste ponto, não pode ser mantido. (Destacamos)

Representação fiscal para fins penais.

No que diz respeito à representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, vigia, à época, a Portaria SRF n.º 665/08, cujo art. 1.º, “caput”, dispunha que “os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no exercício de suas atribuições identificarem situações que, em tese, configurem crime relacionado com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”.

Assim, cabe apenas ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal pública, posicionar-se acerca da procedência ou não da Representação encaminhada pelo agente tributário em cumprimento da norma em questão.

Nesse sentido, dispõe o enunciado CARF de n.º 28, de **teor vinculante**, que "o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais".

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento **provimento parcial** ao recurso voluntário para afastar da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de abono educação.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini