



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.720204/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.161 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente CIPALAM - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). SALÁRIO FAMÍLIA. CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Rigo Pinheiro e Thiago Álvares Feital (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de

extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e dos segurados, aquela destinada ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, bem como pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com informações corretas ou sem omissões (CFL-78).

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 02-44.759- proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), transcritos a seguir (processo digital, fls. 216 a 218):

Trata-se de Autos de Infração - AIs lavrados contra a empresa em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

Obrigação Principal:

DEBCAD 37.290.538-2 – no valor de R\$ 252.330,12, no período de 01/08 a 12/08, consolidado em 12/4/2011, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, não declarados em GFIP, e glosa de salário família.

DEBCAD 37.290.539-0 – no valor de R\$ 30.298,80, no período de 01/08 a 12/08, consolidado em 12/4/2011, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.

DEBCAD 37.290.537-4 – no valor de R\$ 27.459,51, no período de 01/08 a 12/08, consolidado em 12/4/2011, referente a contribuição social destinada a outras entidades e fundos (terceiros) – salário educação, Incra e Sebrae, incidente sobre valores pagos a segurados empregados, não declarados em GFIP.

Obrigação Acessória:

DEBCAD 37.290.541-2 (Código de Fundamentação Legal – CFL 78) – no valor de R\$ 3.100,00, por infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, por ter a empresa apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com informações omissas e/ou incorretas em diversos campos relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias. A multa cabível está prevista na Lei 8.212/91, artigo 32-A, *caput*, inciso I e parágrafos 2º e 3º, na redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, vigente à época da autuação, e o valor da multa aplicável corresponde a R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, respeitando o valor mínimo de R\$ 500,00 por competência.

Os AIs acima indicados, em razão de possuírem os mesmos elementos de prova, foram objeto de um único processo administrativo, em conformidade com o Decreto nº 70.235/72, artigo 9º, § 1º.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 3/6) são bases do lançamento do crédito (levantamentos):

FN1 e FO – folha de pagamento não declarada em GFIP.

CB1 e CO – cesta básica concedida mensalmente aos empregados que têm 100% de frequência.

AJ1 e AJ2 – ajuda escolar – benefício concedido aos empregados no qual a empresa paga parte ou a totalidade da mensalidade do curso, mas nesta empresa, para ter direito à ajuda escolar o empregado deve cumprir algumas exigências. Portanto, o benefício não está extensivo a todos os empregados. Também os cursos não cumprem a exigência de ser de capacitação e de qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

GL – glosa de salário família.

Quanto ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, a empresa deixou de informar nas GFIPs das competências 04/08, 05/08, 06/08, 07/08, 08/08 e 09/08 os segurados conforme planilhas II, III, IV e V, anexadas aos autos.

Foi efetuado o comparativo de multas, fls. 156/157, sendo que foi aplicada a menos severa ao contribuinte; para todas as competências foi aplicada a multa atual, de acordo com a MP 449/08.

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 27/4/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 158 e apresentou defesa, fls. 161/175, que contém, em síntese:

Argumenta que o pagamento de cestas básicas aos funcionários estão de acordo com o PAT e não integram o salário-de-contribuição. Cita jurisprudência.

Sobre a ajuda escolar, alega que a CLT (artigo 458, § 2º, inciso II) não considera remuneração os valores despendidos pelo empregador para custeio dos estudos dos empregados, e isso não depende de o benefício se estender a todos. Assim, por não ser remuneração, o pagamento da educação do empregado pelo empregador também não sofre a incidência das contribuições do empregado e patronal devidas ao INSS. Cita jurisprudência.

Cita a Lei 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea ‘t’, e afirma que a condição de o curso se estender a todos os empregados não se encontra abarcado pela regra do artigo 458 da CLT (norma posterior). Assim, aplicar o artigo 28 para o ensino superior é restrição não imposta em lei.

Entende que houve revogação tácita do artigo 28, § 9º, alínea ‘q’, da Lei 8.212/91, pela Lei 10.243/01, que acrescentou o § 2º ao art. 458 da CLT.

Aduz que se as parcelas referidas no § 2º do art. 458 da CLT não são remuneração e não constituem base de cálculo para o salário-de-contribuição. Portanto, o pagamento de estudo superior não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Acrescenta que o requisito de ser exigido do funcionário que esteja há pelo menos um ano na empresa não restringe o benefício a poucos privilegiados. Tal regra é apenas um requisito objetivo com o intuito de assegurar à empresa o comprometimento do funcionário. Claro também que a verba aprovada no ano anterior não permite que todos cursem ao mesmo tempo.

Requer seja desconsiderado dos autos de infração os valores de pagamento de bolsa de estudo e pagamentos a pessoa física, bem como multas e juros.

(Destaque no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte julgou parcialmente procedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 215 a 223)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de alimentação *in natura*.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

O valor relativo a plano educacional apenas não integra o salário de contribuição, quando visa à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

JUROS. MULTA.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas a juros e multa, ambos de caráter irrelevável.

Impugnação Procedente em Parte

(Destaques no original)

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, o julgador de origem reconheceu parcial procedência da impugnação apresentada pela Contribuinte, cancelando o crédito referente às cestas básicas e ao descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com informações corretas ou sem omissões (CFL-78). Confira-se (processo digital, fl. 215):

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte os créditos constituídos por meio dos Autos de Infração - DEBCAD **37.290.537-4**, **37.290.538-2** e **37.290.539-0**, com a exclusão dos levantamentos **CB1** e **CO**, e pela exclusão integral do **AI 37.290.541-2**, conforme relatório e voto que integram este Acórdão.

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, tocante à matéria devolvida para pronunciamento do Colegiado, ratificando os argumentos apresentados na impugnação. Ademais, inovou quanto à suposta, em suas palavras, “glosa de salário família (processo digital, fls. 227 a 237).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 25/10/2013 (processo digital, fl. 225), e a peça recursal foi interposta em 22/11/2013 (processo digital, fl. 227), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Matéria não impugnada**

Em sede de impugnação, a Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas nela não se insurge contra incidência tributária sobre o salário família supostamente pago indevidamente, tese inaugurada somente no recurso voluntário. Por conseguinte, este Conselho está impedido de se manifestar acerca da referida alegação recursal, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, porque sequer constava na contestação sob sua análise. Afinal, reportado objeto não se constitui matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa.

Com efeito, haja vista o que está dito precedentemente, a Recorrente apresenta **novos argumentos**, completamente dissociados da tese de defesa constante de sua impugnação, a qual foi devolvida a esta seara recursal, para exame da matéria ali analisada e julgada desfavoravelmente à então Impugnante. Portanto, ante a preclusão consumativa posta, o crédito correspondente aos reportados tópicos torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

Arrematando referido entendimento, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, §§ 1º e 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Mérito

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:

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)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (destaquei)

[...]

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).

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:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XIX- o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;

[...]

Tocante à matéria, mediante o Enunciado nº 149 de sua jurisprudência, este Conselho pacificou o seguinte entendimento:

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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

(**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

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.

(Destques 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.

Por conta disso, entendo que não assiste razão à recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz