



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13976.000617/2007-24
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.400 – 2ª Turma
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAHDAM VOLTA GRANDE S.A

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DELIMITAÇÃO DO OBJETO.

O conteúdo do Acórdão de Recurso Especial de Divergência deve se ater à matéria objeto do apelo, vedada a abordagem de matéria sequer suscitada pela Recorrente, mormente quando a inovação passa a constituir a própria razão de decidir.

ENSINO SUPERIOR. PARCELA INCIDENTE.

A verba relativa a reembolso a empregados de custos referentes ao ensino superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, não se aplicando o art. 28, § 9º, "t" da Lei nº 8.212/1991 quando o plano de reembolso não se estende, indistintamente, a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora-Designada

EDITADO EM: 24/11/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Adriano Gonzales Silverio (suplente convocado), Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Trata-se de auto de infração, decorrente da não informação pelo autuado, em GFIP, da totalidade dos valores correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias. Para fins de clareza, encontra-se reproduzido, a seguir, a parte do relatório fiscal da infração relacionada com o presente recurso (fl. 06):

3. ESCLARECIMENTO ACERCA DE PAGAMENTO DE SALÁRIOS INDIRETOS.

No anexo B deste relatório, foram elencados diversos pagamentos indiretos efetuados a segurados empregados pela autuada, os quais constam das folhas de pagamento, mas não das GFIPs apresentadas. Esses pagamentos indiretos referem-se a ressarcimento de mensalidades de cursos superiores frequentados por trabalhadores do setor administrativo da empresa e foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição, sendo assim, base-de-cálculo de contribuição previdenciária, por não estar conforme a inteligência da alínea t) do par.9 do art 28 da lei 8212/91, que dispõe:

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

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado, em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

A propósito, apresenta a Fazenda Nacional a esta CSRF recurso especial de divergência (e-fls. 151 a 162), através de seu representante legal, com fulcro no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 2403-00.701, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste mesmo Conselho, na sessão plenária de 24 de agosto de 2011 (e-fls. 133 a 149). O recurso foi regularmente admitido consoante exame de e-fls. 188 a 191, com o acórdão guerreado assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DA AUTUAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO BOLSA DE ESTUDOS NÃO INCIDÊNCIA

Não deve incidir contribuição previdenciária em relação à Bolsa de Estudo que vise a qualificação do funcionário, mesmo que destinada ao ensino superior, desde que haja impessoalidade.

Recurso Voluntário Provido.

Alega o representante da Fazenda, em sede recursal, divergência em relação aos colegiados da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara e da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, ambos da 2ª Seção de Julgamento, que perfilharam entendimento divergente do recorrido, respectivamente, por ocasião dos acórdãos n.º 2401-00.759 e n.º 2302-00.031.

Sustenta a Fazenda que a divergência afigura-se clara, uma vez que, enquanto o recorrido, ao julgar o presente AI, estabeleceu que não incidiria contribuição previdenciária em relação à bolsa de estudo destinada ao ensino superior dos funcionários, dada sua natureza não salarial, ambos os paradigmas são claros em estabelecer que com fulcro no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, quando combinado com os termos do art. 21, inciso I da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, não quis o legislador excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária (do salário de contribuição) as verbas destinadas pelo empregador ao custeio do ensino superior de seus funcionários.

Traz o recorrente, a propósito, a definição de salário de contribuição contida no caput e inciso I do mesmo art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, ressaltando que a exclusão contida no § 9º, “t” do mesmo artigo depende dos seguintes requisitos: a) devem visar à educação básica, a qual, conforme definição de contida no art. 21, I da Lei nº 9.394, de 1996, contempla somente a educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; b) os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; c) não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e d) devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

Alega, ainda, que a definição de verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, conforme se observa do art. 195, §11 da Constituição Federal, uma vez que, pelo teor daquele dispositivo constitucional, é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Propugna assim, que, em não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, deve persistir o lançamento, devendo ser reformado o vergastado, a fim de que se mantenha o teor da decisão de 1ª instância.

Em sede de contrarrazões (e-fls. 198 a 212), o autuado alega se tratarem das verbas sob análise de cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, assim fazendo jus à sua não inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária, daí sua desnecessidade de inclusão em GFIP. Reproduz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que sustentaria não só tal tese, mas também o fato de se tratar da verba para educação superior de verba “para o trabalho” e não “pelo trabalho”, descaracterizada assim sua natureza salarial, sendo assim imperativo que sejam consideradas isentas da contribuição previdenciária. Defende assim, a necessidade de manutenção do vergastado.

A título informativo, consta o auto de infração de nº 37.124.569-9, objeto do presente processo, formalizado às fls. 02 a 21 do presente, tendo o contribuinte sido cientificado do mesmo em 05/11/2007 (fl. 01). Impugnação do contribuinte constante às fls. 32 a 98, com decisão de 1ª instância às fls. 100/101 e posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 105 a 119.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Uma vez conhecido o recurso, inicia-se a análise reproduzindo os dispositivos legais de interesse aplicáveis à situação sob análise, a saber, o art. 28, caput, inciso I e § 9º, “t” da Lei nº 8.212, de 1991 e o art. 21, caput e inciso I da Lei nº 9.394, de 1996, *verbis*:

Lei 8.212/91

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):

(...)

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).(g.n.)

Lei 9.394/96

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio

Do teor dos dispositivos acima, é cediço concluir que a exclusão de valores relativos a plano educacional do conceito de salário de contribuição limita-se a planos que atendam as seguintes condições, de forma cumulativa: a) sejam planos de educação básica ou, alternativamente, de capacitação e qualificação profissional; b) não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e c) sejam planos a que todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

Esclareça-se aqui que, em que pese o acórdão recorrido e os paradigmas se apegarem à condição de curso superior dos cursos relativos à verba em discussão, o auto de infração não restringiu a acusação a esse aspecto.

Com efeito, foram identificados *“pagamentos indiretos referem-se a ressarcimento de mensalidades de cursos superiores frequentados por trabalhadores do setor administrativo da empresa e foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição, sendo assim, base-de-cálculo de contribuição previdenciária, **por não estar conforme a inteligência da alínea t) do par.9 do art 28 da lei 8212/91**”* (grifos na transcrição).

Repare que a referência à expressão *“cursos superiores”* é utilizada para fim de identificação das verbas glosadas, mas não para fundamentar a razão de sua tributação. Na verdade, a razão foi a não conformidade com a *“inteligência da alínea t) do par.9 do art 28 da lei 8212/91”*. Ora, a alínea t) do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 não trata apenas de cursos superiores, mas de três condições a serem atendidas de forma cumulativa para exclusão dos valores relativos a planos educacionais, já relacionados, repita-se: a) sejam planos de educação básica ou, alternativamente, de capacitação e qualificação profissional; b) não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e c) sejam planos a que todos os empregados e dirigentes tenham acesso.

Analisando agora tais condições à luz dos documentos acostados às fls. 12 a 26 e 50 a 88, verifica-se que:

- a) em que pese o fato de os valores reembolsados em questão não se referirem a cursos de educação básica, efetivamente referem-se a cursos que podem ser considerados como de capacitação e qualificação profissional, uma vez que limitam-se a cursos superiores de Direito, Administração, Ciências Contábeis e áreas afins, reembolsados a profissionais da área administrativa do autuado.
- b) Em linha com a jurisprudência apresentada emanada do STJ, também é de se entender que não se tratam tais cursos de verbas substitutivas de parcelas salariais, visto, inclusive se tratarem de reembolso, que não retribuem trabalho efetivo.
- c) Porém, nota-se que o plano educacional em questão instituído pela empresa, não é extensivo a todos os seus colaboradores indistintamente (limitando-se àqueles que tenham um ano ou mais de vínculo funcional), restando, assim, violada uma das condições para que se pudessem considerar, no caso sob análise, os valores reembolsados

a título de educação superior como não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, permanecendo assim, caracterizada a infração lançada de não informação de valores em GFIP referentes a todos os fatos geradores das referidas contribuições.

Assim é que, ao considerar que tais valores de reembolso a título de educação superior, repita-se, passíveis de concessão somente a parcelas do corpo funcional da empresa, deveriam integrar o cálculo salário de contribuição, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, visto ter restado caracterizada a infração objeto de lançamento no presente feito, qual seja, a não informação em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias,

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Designada

Discordo do voto do Ilustre Conselheiro Relator, apenas no que tange ao objeto do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que, a meu ver, foi alargado indevidamente.

O Auto de Infração assim especifica:

“No anexo B deste relatório, foram elencados diversos pagamentos indiretos efetuados a segurados empregados pela autuada, os quais constam das folhas de pagamento, mas não das GFIPs apresentadas. Esses pagamentos indiretos referem-se a ressarcimento de mensalidades de cursos superiores frequentados por trabalhadores do setor administrativo da empresa e foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição, sendo assim, base-de-cálculo de contribuição previdenciária, por não estar conforme a inteligência da alínea t) do par.9 do art 28 da lei 8212/91 (...).”

A alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, por sua vez, assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos 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;”

Destarte, o dispositivo legal que ancorou a autuação prevê o atendimento a três condições cumulativas, para que o respectivo valor não integre a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Nesse sentido, o plano educacional:

a) tem de contemplar a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissional;

b) não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e

c) tem de ser acessível a todos os empregados e dirigentes.

Os requisitos acima são específicos e independentes, portanto o descumprimento de cada um deles demandaria o registro individualizado no relatório fiscal, bem como a colação de conjunto probatório também específico.

No presente caso, o texto da autuação, acima reproduzido, não especifica com clareza qual teria sido o requisito descumprido, tampouco esclarece o motivo do descumprimento. Assim, a menção a “pagamentos indiretos” que se referem a “ressarcimento de mensalidades de cursos superiores”, sem maiores esclarecimentos, leva à conclusão no sentido de que a restrição seria o fato de tratar-se de ressarcimento referente a cursos superiores. Nesse passo, o Anexo B, relacionando inúmeros pagamentos de mensalidades de cursos superiores, autoriza a conclusão de que efetivamente o requisito considerado descumprido fora o elencado no item “a”, acima.

Assim, por mais que se analise a autuação, não se verifica qualquer indício de que a Fiscalização tenha apurado o desrespeito ao pressuposto especificado no item “c”, acima, e nesse sentido tenha concluído que o plano educacional não seria acessível a todos os empregados e dirigentes. Até porque não se trata de benefício compulsório e automático, de sorte que o fato de um empregado dele não participar, não autorizaria a conclusão de que o acesso lhe teria sido negado. Isso porque não participar do plano é uma opção do empregado, daí que seria necessário todo um conjunto probatório, no sentido de demonstrar que o acesso teria sido limitado pela empresa. Ressalte-se que sequer consta da autuação intimação ao Contribuinte, no sentido de prestar esclarecimentos acerca de tal requisito.

Nesse contexto, é de se perguntar como teria aportado aos autos a informação de que o plano educacional não seria acessível a todos os empregados e dirigentes, e a resposta corrobora o entendimento acima. Com efeito, tal informação não foi trazida ao processo pela Fiscalização, mas sim pelo próprio Contribuinte, que anexou à sua Impugnação a Carta Circular citada às fls. 46 e constante de fls. 84/85. E o conteúdo desse documento, acostado pela própria defesa, foi utilizado pela DRJ para agregar novos fundamentos à autuação, não ventilados pela Fiscalização. Confira-se trecho do acórdão de Primeira Instância, às fls. 101:

“Referidos pagamentos também não atendem à outra condição fundamental, que é a de abranger todos os empregados e dirigentes da empresa. Pela carta circular acostada às folhas 142 e 143, fica evidenciado que o benefício não abarca os colaboradores com menos de um ano de trabalho na empresa, os quais não têm direito ao reembolso dos dispêndios com educação.

Além disso, também se observa a aplicação de diferentes percentuais de reembolso, de acordo com o tempo laborado na sociedade: os empregados com 1 ano ou mais de empresa recebem 25% das mensalidades, os com 2 ou mais anos, 37,5% e os com 3 ou mais, 50%. Procedendo dessa forma, a Candam acaba por premiar os trabalhadores com mais tempo na empresa, portanto condicionado o benefício a um fator relacionado diretamente ao serviço prestado, caracterizando uma importância paga em retribuição pelo trabalho e não para o trabalho.” (grifei)

Como se pode constatar, a DRJ agregou mais dois fundamentos para justificar a autuação, a saber:

- o programa não abrangeria todos os empregados, uma vez que aqueles com menos de um ano na empresa não poderiam dele participar;

- o fato de os percentuais de reembolso serem variáveis denotaria retribuição pelo trabalho e não para o trabalho.

Nenhum desses fundamentos, porém, integrou a autuação, de sorte que a DRJ claramente promoveu inovação no lançamento. Não se trata aqui do fornecimento de mero reforço de argumento para a mesma infração (item “a”, especificado do início do presente voto), mas sim na imputação ao Contribuinte de desrespeito aos outros dois pressupostos legais, sem que tal imputação tenha sido promovida na autuação:

b) o plano educacional não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e

c) o plano educacional tem de ser acessível a todos os empregados e dirigentes.

Ainda assim, o acórdão recorrido tratou da questão constante do item “c”, acima, o que forneceu o prequestionamento necessário à interposição de Recurso Especial, relativamente a esse pressuposto, caso a Fazenda Nacional assim o desejasse.

Entretanto, compulsando-se o Recurso Especial da Fazenda Nacional, constata-se que nele a única questão suscitada é relativa ao pressuposto especificado no item “a” – o plano educacional tem de contemplar a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissional. Com efeito, tanto os paradigmas indicados, como os argumentos tecidos, são no sentido de que as bolsas de estudo de ensino superior integrariam a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Ora, o Recurso Especial constitui apelo de cognição restrita à demonstração de divergência jurisprudencial. No presente caso, não foi suscitado dissídio interpretativo relativamente aos pressupostos “b” e “c”, elencados na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, tampouco constam do recurso argumentos nesse sentido. Assim, entendo como impertinente qualquer consideração que não se restrinja ao pressuposto suscitado pela própria Recorrente, qual seja, o primeiro requisito previsto no dispositivo legal, ora tratado como item “a” – o plano educacional tem de contemplar a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissional. E quanto a este pressuposto, concordo plenamente com o posicionamento do Ilustre Conselheiro Relator, que a seguir reproduzo:

“a) em que pese o fato de os valores reembolsados em questão não se referirem a cursos de educação básica, efetivamente referem-se a cursos que podem ser considerados como de capacitação e qualificação profissional, uma vez que limitam-se a cursos superiores de Direito, Administração, Ciências Contábeis e áreas afins, reembolsados a profissionais da área administrativa do autuado.”

Processo nº 13976.000617/2007-24
Acórdão n.º **9202-003.400**

CSRF-T2
Fl. 226

Diante do exposto, tendo em vista que este foi o único requisito suscitado no apelo, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo