Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 36202.001127/2006-11

Processo nº	36202.001127/2006-11
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-009.885 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	24 de setembro de 2021
Recorrentes	CISA TRADING S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTO APTO A ATRAIR O ART. 150, § 4º, DO CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (Súmula CARF nº 99)

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. LIMITAÇÃO TEMPORAL/CARÊNCIA. CURSOS SEM RELAÇÃO COM AS ATIVIDADES DA EMPRESA OU DO CARGO.

O concessão do Auxílio Educação somente a uma parcela dos segurados, em face da imposição de limitação temporal para seu usufruto, bem como a possibilidade de patrocínio de cursos sem vinculação com as atividades da empresa ou do cargo, são características determinantes no sentido de que os respectivos valores devem integrar o salário de contribuição, sujeitando-se, assim, à incidência das Contribuições Previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
36202.001127/2006-11	**35.776.423-4**	**Obrigação Principal (Empresa SAT, Segurados e Terceiros)**	**Recurso Especial**
36202.001225/2006-58	35.776.426-9	Obrigação Principal (Empresa, SAT, Segurados e Terceiros)	Parcelamento
36202.001227/2006-47	35.776.424-2	Obrigação Principal (Empresa, SAT, Segurados e Terceiros)	Parcelamento
36202.003743/2006-14	35.776.421-8	Obrigação Principal (Empresa, SAT, Segurados e Terceiros)	Recurso Especial
36202.003784/2006-01	35.776.422-6	Obrigação Principal (Empresa, SAT, Segurados e Terceiros)	Ac. 9202-008.114 (Previdência Complementar - decadência e desistência por parcelamento)
36202.004132/2006-85	35.776.420-0	Obrigação Acessória (AI-68)	Resol. 9202-000.165
12045.000643/2007-09	35.776.428-5	Obrigação Principal (Empresa, SAT e Terceiros)	Rec. Voluntário
12045.000648/2007-23	35.776.425-0	Obrigação Principal (Empresa, SAT, Segurados e Terceiros)	Ac. 9202-008.115 (Seguro de Vida em Grupo - decadência)
-	35.776.427-7	Obrigação Principal	-

Trata-se do **Debcad 35.776.423-4**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), bem como a destinada a terceiros (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae) e a devida pelos segurados, incidentes nas remunerações pagas aos empregados e dirigentes a título de cursos de capacitação e qualificação profissionais, no período de 12/1998 a 07/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 66 a 68. A ciência do lançamento ocorreu em 16/02/2006 (fls. 01).

O lançamento foi mantido em primeira instância, razão pela qual foi interposto o Recurso Voluntário de fls. 744 a 785, julgado em sessão plenária de 03/06/2008, prolatando-se o Acórdão nº 206-00.908 (fls. 786 a 797), assim ementado:

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável, nos termos do artigo 37 da Lei n° 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto n° 70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

Processo Anulado.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos em anular, por vicio formal a NFLD. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por não declarar a nulidade. Apresentarão Declaração de Voto as Conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira.

Cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 801 a 809, ao qual foi dado seguimento, por meio do despacho de fls. 810 a 812. Intimado, o sujeito passivo ofereceu as Contrarrazões de fls. 818 em diante.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi julgado em sessão plenária de 09/05/2011, prolatando-se o Acórdão nº 9202-01.535, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterá obrigatoriamente a disposição legal.

Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não

Documento nato-digital

> há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito/prejuízo.
>
> Recurso especial provido

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para afastar a nulidade declarada no acórdão vergastado, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado recorrido para que enfrente as demais questões trazidas no recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que negavam provimento ao apelo fazendário.

Assim, afastada a nulidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi proferida nova decisão em segunda instância, em sessão plenária de 23/08/2011, prolatando-se o Acórdão nº 2401-01.989 (fls. 293 a 307), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/12/1998 a 31/07/2005
>
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.
>
> O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).
>
> MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. Tratando-se de matéria de ordem pública, incumbe ao julgador reconhecer de ofício a decadência do crédito previdenciário lançado.
>
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-BOLSA ESTUDOS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS 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, *in casu*, denominado "Política de Treinamento e Desenvolvimento de Recursos Humanos", conquanto que guarde consonância com as atividades por ela desenvolvidas e extensivo a totalidade dos empregados e diretores, 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, caracteriza-se como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Documento nato-digital

> PAF. APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. De conformidade com os artigos 62 e 72, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, c/c a Súmula nº 2 do antigo 2º CC, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

A decisão foi assim registrada:

> ACORDAM os membros do Colegiado I) Por maioria de votos, declarar, de ofício, a decadência até a competência 01/2001. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que declarava a decadência até a competência 11/2000. II) Por unanimidade de votos: a) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; e b) no mérito, negar provimento ao recurso.

O processo foi recebido na PGFN em 22/09/2011 (carimbo na Relação de Movimentação de fls. 902), sendo que o Procurador foi intimado em 17/10/2011 (Termo de Intimação de fls. 565). Em 18/10/2011, foi interposto o Recurso Especial de fls. 568 a 578 (data de emissão da Relação de Movimentação de fls. 567), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir a **espécie de pagamento apto a atrair a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN**.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme despacho de 25/10/2011 (fls. 597 a 600).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o pressuposto primordial para a aplicação da regra de decadência constante do artigo 150, § 4º, do CTN, é o pagamento antecipado parcial do tributo exigido;

- no caso, não se operou lançamento por homologação algum, afinal a Contribuinte não antecipou o pagamento do tributo;

- o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça não deixa espaços para outras divagações ou interpretações: ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade por homologação, não ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo apurado, para aferição do prazo decadencial, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, independentemente da constatação de ocorrência de fraude, dolo ou simulação na espécie;

- nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na análise da existência de pagamento antecipado de parte das Contribuições Previdenciárias exigidas, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN;

- para fins de aplicação da norma contida no § 4º, do art. 150, do CTN, o recolhimento deve se referir a fato gerador reconhecido, pois o fisco não teria como homologar pagamento em relação a fato não admitido pela Contribuinte no campo de incidência da Contribuição Previdenciária;

Documento nato-digital

- no caso em apreço, o lançamento se refere a Contribuições Previdenciárias devidas sobre verbas pagas como salário indireto, sob a forma de auxilio-bolsa de estudos, concedido sem observância dos requisitos legais;

- assim, como estas verbas não foram reconhecidas pela Contribuinte, não se tem a antecipação de recolhimentos, pois o sujeito passivo não admite a incidência da Contribuição Previdenciária sob tal rubrica;

- ora, se não há reconhecimento do fato gerador, não há como se aceitar que houve antecipação da Contribuição Previdenciária, logo, constatada a inexistência de recolhimento, aplica-se o art. 173, I, do CTN.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento do Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida, a fim de que seja aplicado o art. 173, I, do CTN.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 10/01/2012 (Aviso de Recebimento de fls. 942), a Contribuinte, em 24/01/2012, ofereceu as Contrarrazões de fls. 966 a 978 (Carimbo de fls. 966) e interpôs o Recurso Especial de fls. 944 a 965 (carimbo de fls. 944).

Em sede de Contrarrazões, foram apresentados os seguintes argumentos:

- o Juízo *a quo* entendeu que, com a demonstração da antecipação do pagamento, não há como se cogitar a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, na medida em que o artigo 150, § 4°, do CTN é o dispositivo que contempla o instituto da decadência para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, tal como as Contribuições Previdenciárias;

- ressalte-se que, não obstante o acórdão recorrido ter reconhecido a aplicação do artigo 150, § 4° na presente contenda, o próprio relator, no decorrer de seu voto, admite a existência de posicionamento consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ainda é mais favorável aos contribuintes, na medida em que, mesmo nas hipóteses em que não houver antecipação de pagamento, aplicar-se-ia este dispositivo;

- ou seja, em se tratando de Contribuições Previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, a decadência reger-se-á pela regra insculpida no artigo 150, § 4°, do CTN, independentemente de ter havido ou não recolhimento pelo contribuinte, desde que não haja dolo, fraude ou simulação, possibilidade que não foi ventilada em momento algum no presente caso;

- cumpre destacar que as Contribuições Previdenciárias devidas pela Contribuinte, previstas no art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, são recolhidas em uma única guia de recolhimento da Previdência Social (GPS), portanto não existe pagamento fracionado em guias distintas para cada tipo de segurado (empregado e contribuinte individual), conforme se verifica da leitura do artigo 30, I, "a" e "b", da Lei nº 8.212, de 1991;

- desse modo, qualquer eventual recolhimento, sobre uma das verbas pagas aos segurados em geral (empregado e/ou contribuinte individual), caracteriza indubitavelmente antecipação de recolhimento;

Documento nato-digital

- logo, uma vez que o recolhimento da Contribuição Previdenciária é realizado em uma única GPS, forçoso reconhecer que a Contribuinte efetuou pagamento antecipado das Contribuições devidas à Seguridade Social no período debatido nos autos.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, este visa rediscutir a **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre as verbas destinadas aos cursos de capacitação profissional dos empregados.**

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento, conforme despacho de 16/01/2014 (fls. 1.060 a 1.062).

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o fato de existir determinada política implantada pelo Departamento de Recursos Humanos, com requisitos ao oferecimento de cursos de capacitação e qualificação profissional, não tem o condão de extirpar o benefício concedido na Lei n° 8.212, de 1991, desde que possibilite que todos os funcionários possam cumprí-los e que tais regras sejam as mesmas para todos;

- nessa toada, ressalte-se que a Contribuinte se enquadra perfeitamente aos ditames acima, na medida em que os cursos de capacitação e qualificação profissional são disponibilizados a todos os funcionários que deles participam, sem redução do salário e a regra para a sua concessão (seis meses de experiência) é a mesma, independentemente do cargo hierárquico do funcionário;

- o funcionário que ainda não cumpriu a carência para o curso desejado, encontra-se em situação transitória, que no máximo no período de seis meses a atingirá;

- trata-se, pois, de regramento mínimo, visando atingir a finalidade de aprimorar os quadros profissionais da empresa que, frise-se, na prática nunca obstou a concessão de patrocínio requerido por falta da carência, conforme se extrai do frágil Relatório Fiscal, que não identificou a ocorrência de nenhuma situação nesse sentido;

- meras políticas gerenciais, como o estabelecimento de seis meses de experiência, não retiram o objetivo que busca alcançar a vergastada isenção, ao passo que capacitação e qualificação de profissionais das mais diversas áreas de autuação de determinada empresa, não só beneficia a concedente, como colabora para o próprio desenvolvimento do país;

- não é plausível preterir o pleno interesse da Contribuinte em custear a educação, por meio de cursos de capacitação e qualificação profissional, repita-se, à integralidade dos seus funcionários, em virtude de simples requisito, o qual todos estão aptos a preencher;

- ademais, importante destacar que a autoridade fiscal não deve apresentar óbices não previstos em lei, a pretexto de se tributar os cursos de capacitação e qualificação profissionais oferecidos pela Contribuinte, os quais nitidamente preenchem todos os requisitos para a fruição da isenção prevista na legislação previdenciária;

Documento nato-digital

- nem se alegue que, dentre os cursos de capacitação e qualificação profissionais oferecidos pela Contribuinte, existam cursos não vinculados à atividade da empresa, porque não há nenhuma prova nos autos nesse sentido, de modo que a mera alegação vazia da autoridade fiscal, sem quaisquer subsídios para corroborar o oferecimento de cursos pela Contribuinte alheios à atividade da empresa não tem como prevalecer;

- a fim de caracterizar o benefício em questão como verba salarial, o Relatório Fiscal descreve que o "Programa de Treinamento" prevê um percentual de patrocínio para cursos que não apresentam relação com o negócio da Contribuinte, contudo, observe-se que o combatido lançamento se deu apenas com base na previsão constante no programa, sem que a fiscalização tivesse sequer identificado qualquer curso que tenha sido efetivamente subsidiado, com tais características, o que somente confirma a fragilidade do trabalho fiscal;

- resta claro, portanto, que a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre a verba destina aos cursos de capacitação profissional não deve prevalecer, na medida em que tais cursos são vinculados à atividade da empresa, não substituem parcela salarial e são extensivos a todos os seus funcionários, independentemente de haver o requisito de seis meses de experiência ou não.

Ao final, a Contribuinte pede que o acórdão recorrido seja reformado parcialmente, a fim de que se reconheça a isenção dos cursos de capacitação e qualificação profissionais por ela oferecidos.

O processo foi encaminhado à PGFN em 29/05/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.070) e, em 02/06/2014, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.071 a 1.082 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.083), contendo os seguintes argumentos:

- de acordo com o previsto no art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- as exceções estão taxativamente previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991 e, de fato, conforme disposto em sua alínea “t”, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário de contribuição os valores relativos a planos educacionais;

- contudo, foram elencados alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário de contribuição: devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes, requisitos não cumpridos no caso dos autos;

- em primeiro lugar, a Fiscalização informa que os funcionários têm direito aos benefícios somente após completarem um período de carência, portanto, o funcionário que não cumprir o prazo de carência, pelos critérios estabelecidos pelo empregador, não tem direito ao benefício;

Documento nato-digital

- assim, vislumbram-se claramente dois tipos de empregados e dirigentes: os que já cumpriram o prazo de carência e tem direito aos referidos benefícios e os que não cumpriram o prazo de carência e não tem direito;

- a imposição de um prazo de carência significa restringir e beneficiar uma parcela de empregados e dirigentes da empresa, ou seja, resta caracterizado que os benefícios não estão disponíveis para todos;

- assim, tem-se como inequívoco o fato de que os referidos benefícios não estavam disponíveis para todos os empregados e dirigentes da empresa e, como consequência, os valores pagos pela empresa relativos aos mesmos não podem ser excluídos do salário de contribuição, posto que não existe previsão legal para este procedimento;

- ressalte-se que o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica do empregado e dirigentes, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996;

- o fato concreto é que as disposições regulamentares estipuladas pela empresa, ora analisadas, não apresentam força jurídica capaz de se contrapor a legislação federal, a qual está subordinado o sujeito passivo da obrigação tributária;

- outrossim, ao caso deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;

- assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de Contribuições Previdenciárias há o conceito de salário de contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes, estando estas últimas elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991 (nsse sentido, decisões do TRF da 2ª Região, AMS 26227 e do CARF, Acórdãos 9202-00.323, 2401-02.389 e 2401-01.989).

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte.

Documento nato-digital

Trata-se do **Debcad 35.776.423-4**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), bem como a destinada a terceiros (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e S) e a devida pelos segurados, incidentes nas remunerações pagas aos empregados e dirigentes a título de cursos de capacitação e qualificação profissionais, no período de 12/1998 a 07/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 66 a 68. A ciência do lançamento ocorreu em 16/02/2006 (fl. 01).

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional visa rediscutir a **decadência, mais especificamente a espécie de pagamento apto a atrair a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN**.

O Recurso Especial da Contribuinte, por sua vez, visa rediscutir **incidência de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de cursos de capacitação e qualificação profissionais aos empregados**.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, à época da elaboração do despacho de admissibilidade, atendia aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O Colegiado recorrido reconheceu a decadência até a competência 01/2001, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, considerando a existência de pagamento parcial durante o período fiscalizado. A Fazenda Nacional, por sua vez, pleiteia a aplicação do art. 173, inciso I, do mesmo Código.

A Súmula CARF nº 99 assim dispõe:

> Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Observa-se que no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), às fls. 367 a 369, consta que neste procedimento fiscal foram lavradas diversas NFLD, todas elas relativas a salário indireto e a remuneração de contribuintes individuais e diretores empregados, sob a forma de empréstimos. Como não foram lançados créditos relativos a salário de contribuição registrado em folha, conclui-se que esses foram efetivamente recolhidos, de sorte que a súmula acima pode ser aplicada, com a utilização do art. 150, § 4º, do CTN, considerando-se como termo de início do prazo decadencial a data de ocorrência do fato gerador.

Destarte, aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, considerando-se que a ciência da autuação ocorreu em 16/02/2006, e que os períodos exigidos vão de 12/1998 a 07/2005, conclui-se que a decadência abrange as competências até 01/2001, conforme decidiu-se no acórdão recorrido.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

Documento nato-digital

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, este é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Trata-se da **incidência de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de cursos de capacitação e qualificação profissionais aos empregados**.

Conforme consta do item do 3 do Relatório Fiscal (fl. 66 a 68), os cursos de capacitação e qualificação profissionais oferecidos pela empresa não eram extensivos à totalidade dos empregados, além da possibilidade de não se vincularem às atividades desenvolvidas pela empresa. Confira-se:

> 3.1 — A concessão dos cursos foi regulada pelo complemento da "Política de Treinamento e Desenvolvimento de Recursos Humanos" do contribuinte, emitida em 21/10/1998 (cópia anexa c.a.), onde fica evidente a exigência do cumprimento, por parte do empregado, de um tempo mínimo de trabalho na empresa para que ele tenha acesso aos cursos de Graduação, Pós Graduação e Mestrado, oferecidos pela mesma mediante um percentual de patrocínio.Com esta exigência criou-se dois tipos de empregados: aqueles que já cumpriram a carência e poderão receber o percentual de patrocínio da empresa relativo à concessão dos cursos, e outros que ainda não a cumpriram, ficando excluídos de receber o mesmo patrocínio, e portanto, sem acesso a tal beneficio.
>
> 3.2 — Além desta restrição, a Política de Treinamento prevê um percentual de patrocínio da empresa para "cursos que não apresentam relação com o negócio da empresa ou do cargo", o que contraria o mesmo dispositivo legal supracitado, que determina que os cursos devam ser "vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa", para que o patrocínio pudesse deixar de integrar o salário de contribuição dos empregados.

De fato, no documento denominado "Política de Treinamento e Desenvolvimento de Recursos Humanos" constam regras que condicionam a concessão dos cursos a tempo mínimo de empresa, variável de seis meses a um ano. Ademais, não se verifica restrição quanto à natureza do curso, possibilitando-se o patrocínio de cursos sem relação com o negócio da empresa ou com o cargo. Com efeito, consta às fls. fls. 379 a possibilidade de patrocínio de 15%, nos seguintes termos:

> Cursos que não apresentam relação com o negócio da empresa ou do cargo

O art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, especificou a base de cálculo das Contribuições no conceito de salário de contribuição, tratando também de elencar as exceções, que no caso de cursos de capacitação e qualificação profissionais encontram-se na alínea "t", do § 9º, do referido dispositivo legal:

> 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;
>
> (...)
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

Documento nato-digital

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 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 <u>todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo</u>. (grifei)

Nesse passo, para que os valores pagos a título de Auxílio Educação não integrem a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, a empresa deve atender a alguns requisitos, dentre eles a extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes. Ademais, os cursos de capacitação e qualificação profissionais devem guardar pertinência com as atividades da empresa.

Não se pode perder de vista que a interpretação do caso concreto deve ser levada a cabo de forma objetiva, nos limites da legislação específica, ou seja, a Fiscalização não pode deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal benefício, a teor do art. 111, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

Conclui-se, assim, que os pagamentos relativos a Auxílio Educação devem integrar o salário de contribuição, já que, no presente caso, não foram extensivos à totalidade dos empregados, tampouco se exigia vinculação com as atividades da empresa.

Nesse mesmo sentido é o Acórdão nº 2401-002.710, de 16/10/2012, cujo voto, da lavra do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, ora adoto e agrego às minhas razões de decidir:

Destarte, inobstante o argumento da contribuinte, de que aludidas verbas eram extensivas a todos os funcionários efetivos da empresa, após completarem período de carência, sensibilizar este Relator, não vislumbramos ainda amparo legal para acolher o pleito da contribuinte.

Melhor elucidando, mesmo que se reconheça certa plausibilidade na concessão de referidas verbas somente aos funcionários e/ou diretores, após a sua "efetivação" por decurso de certo limite temporal, objetivando minimizar perdas em razão de benefícios a trabalhadores que não venham a ser incluídos no quadro de empregados efetivos da empresa, não conseguimos afastar os pressupostos legais que regulam o tema, os quais não trazem essa distinção, sobretudo em face da necessidade de interpretação literal da legislação de regência.

Mais a mais, consoante restou muito bem assentado pela ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nos autos do processo administrativo n° 35434.000858/200571, a contratação em caráter de experiência não afasta os direitos trabalhistas dos empregados, desde o primeiro dia de serviço, o que reforça a tese da ausência de distinção entre os funcionários "efetivos" e os que se encontram sob contrato de experiência, senão vejamos:

"[...]

Documento nato-digital

> *O contrato de experiência respaldado no art. 445, §2° da CLT, nada mais é do que uma possibilidade de o empregador "testar" o empregado antes que o mesmo torne-se empregado por prazo indeterminado. OU seja, desde o primeiro dia em que está trabalhando na condição de empregado contratado por experiência o empregado faz jus a TODOS os direitos trabalhistas, por exemplo: Férias, 13° salário, FGTS etc.. Os únicos direitos que acabam sendo inviabilizados são o aviso prévio e a indenização de 40% do FGTS, mas, não por se tratar de contratação por experiência, mas porque não encontram-se presentes os requisitos da dispensa imotivada. Portanto, qualquer empregado desde o 1° dia, é considerado empregado e como tal faz jus a direitos trabalhistas. A exclusão dos empregados até 60 dias de vinculo, restringe o acesso à previdência complementar e portanto, descumprido o preceito legal que afastaria a natureza salarial. [...]"*
>
> E, se no âmbito trabalhista (direito privado) não existe distinção de direitos dos empregados em experiência daqueles "efetivos", não pode a legislação previdenciária adentrar a tais conceitos do direito privado de maneira a estabelecer aludida distinção para efeito de concessão de benefícios aos empregados, limitando-os aos "efetivos", em total afronta aos dispositivos legais que contemplam a matéria, seja trabalhista ou previdenciária.
>
> Extrai-se daí que a disposição contida no artigo 28, § 9°, alínea "t", da Lei n° 8.212/91, ao exigir a extensividade das verbas em comento a todos funcionários da empresa, representa à observância aos preceitos do direito trabalhista, o qual não traz distinção entre os segurados empregados em "regime de experiência" ou já contratados definitivamente, conferindo direitos iguais e, por conseguinte, benefícios idênticos àqueles, independentemente do lapso temporal da contratação.

Destarte, considerando-se que o Auxílio Educação, em face da carência para o seu exercício, não foi concedido à totalidade dos segurados empregados, bem como o fato de possibilitar-se o patrocínio de cursos sem vinculação com as atividades da empresa, os respectivos valores devem compor o salário de contribuição e, portanto, não há que se falar em não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre referidas verbas.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, dele conheço e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Documento nato-digital