



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.722462/2014-95
ACÓRDÃO	2102-003.990 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOBEU - ASSOCIACAO BARRAMANSENSE DE ENSINO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. TEMAS NÃO ENFRENTADOS PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO.

As matérias suscitadas na impugnação devem ser enfrentadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (art. 30 do Decreto nº 70.235/72), e a omissão quanto à apreciação de qualquer das matérias suscitadas em sede de impugnação enseja a nulidade da decisão exarada, à luz do art. 31 do Decreto nº 70.235/72. Por sua vez, a nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) implica o retorno do processo administrativo para tal órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado com vistas a não ensejar supressão de instância. Inteligência do artigo 25, I e II, do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade para tornar nulo o acórdão de primeira instância, com retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão, nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 31 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberston Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

1. O presente Processo Administrativo Fiscal trata de aplicação de Auto de Infração (DEBCAD nº 51.057.710-5, fls. 7 a 19: contribuição social, contribuintes individuais/autônomos e segurados empregados), em decorrência das conclusões do Relatório Fiscal do Auto de Infração de Obrigações Principais (fls. 20 a 27), merecendo destaque os seguintes trechos de referido relatório (fl. 21):

4 — Com relação às contribuições sobre as remunerações dos segurados empregados, foram incluídas na apuração mensal do salário de contribuição as rubricas "1/3 das férias normais", "13º salário pago nas rescisões", "130 salário indenizado", "adicional de função", "adicional periculosidade", "anuênio", "anuênio — 130 salário", "aperfeiçoamento docente", "aviso prévio indenizado" e "vencimentos", tendo em vista que no arquivo digital apresentado pela empresa com as folhas de pagamento, estas rubricas estavam classificadas com o status "NÃO É BASE".

5 — A rubrica "Aperfeiçoamento Docente" foi incluída na base de cálculo, tendo em vista que a mesma, na realidade, refere-se à ajuda de custo efetuada pela SOBEU aos professores sem a intenção de ressarcimento de despesas ou de reembolso de gastos efetuados por eles, relativamente às despesas de locomoção, alimentação e hospedagem para a participação de algum curso ou evento. Durante a auditoria fiscal foi constatado que esta ajuda de custo integra o salário de contribuição, visto que a mesma foi paga em mensalidades aos beneficiários, contrariando o artigo 28, §9º, alínea "g" da Lei nº 8.212/91 que considera a não integração ao salário-de-contribuição a ajuda de custo, recebida em parcela única, exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do artigo 470 da CLT, o que não corresponde à presente situação:

2. Na fl. 1717, consta "TERMO DE ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL - TEPF", ocasião em que foram realizados os seguintes lançamentos:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	09/2014 09/2014	510577040	01/09/2014	180.334,16
AI	01/2010 12/2011	510577075	23/12/2014	17.508.402,32
AI	01/2010 12/2011	510577091	23/12/2014	795.834,55
AI	01/2010 12/2011	510577113	23/12/2014	3.612.755,50
AI	01/2010 12/2011	510577083	23/12/2014	1.517.974,00
AI	01/2010 12/2011	510577105	23/12/2014	418.831,98

3. A instituição contribuinte interpôs impugnação, fls. 9749 a 9883, a partir da qual adveio o Acórdão nº 03-68.818 proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 11889/11907), que a julgou improcedente, nos termos assim ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP
ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Somente ficam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, no período anterior à vigência da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Cabível o lançamento fiscal referente ao período em que a entidade descumprir os requisitos para manutenção de entidade beneficente.

ISENÇÃO. REQUISITOS.

O benefício da isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195 da Constituição Federal, pressupõe o preenchimento cumulativo dos requisitos objetivos estabelecidos na legislação específica (Lei nº 8.212/91 e Lei nº 12.101/2009).

CONVENÇÕES OU ACORDOS COLETIVOS NÃO MODIFICAM A NATUREZA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A remuneração tem de ser interpretada não somente como contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas de forma mais abrangente, como todas as verbas recebidas pelo obreiro em razão do contrato de trabalho com ele firmado.

VERBA PAGA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO E INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA.

Integra o Salário de Contribuição as verbas pagas ao segurado Empregado, ou Contribuinte Individual, ainda que denominadas de “Indenização”, ou “Gratificação”,

quando não se provar o enquadramento destas dentro das rubricas contempladas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991.

ADICIONAIS. HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA.

As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados aos segurados empregados estão definidas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91. Os benefícios fiscais devem ser expressamente definidos, tendo como inspiração o art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

Os adicionais pagos ao empregado, relacionados com o exercício de sua atividade (periculosidade e de insalubridade) são parcelas de natureza retributiva e têm natureza jurídica salarial. Logo, compõem a remuneração e integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

MULTA AGRAVADA

.
O percentual da multa de ofício será aumentado de metade quando o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos e/ou deixar de apresentar os arquivos digitais solicitados pela autoridade lançadora.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente ao Poder Judiciário.

PUBLICAÇÕES E COMUNICAÇÕES ENDEREÇADAS AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais ou eletrônicos autorizados. Dada a inexistência de previsão legal, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. O sujeito passivo tomou ciência de referido acórdão em 16/07/2015 (quinta-feira), fl. 11911, tendo interposto em 17/08/2015 (segunda-feira), fls. 12037 e 12038 o seu recurso voluntário, fls. 11912 e 12010, no âmbito do qual, em síntese, alega os seguintes argumentos:

a) **em sede de preliminar** (alegação de nulidade de não apreciação pela DRJ de matéria impugnada): o contribuinte defende (fls. 11917/11926) que a DRJ não analisou a totalidade das matérias impugnadas, o que ensejaria a nulidade do acórdão recorrido, tendo sido deixado de ser apreciado, segundo a instituição recorrente: *“(i) diferenças da base considerada para o cálculo de férias, e inclusive cobrança em duplicidade de alguns profissionais; (ii) ausência de valores em aberto dos contribuintes individuais, que foram declarados em GFIP no código 13 e recolhidos via SISFIES, conforme documentos acostados a impugnação, ou seja trata-se de crédito tributário extinto pelo pagamento (artigo 156, inciso II do CTN); e por fim, (iii) ausência de diferença a ser paga de determinados empregados, haja vista obterem múltiplo vínculos empregatícios, cuja contribuição já havia sido realizada no limite estabelecido, tal fato implica em nulidade flagrante da decisão prolatada que sequer analisou não só os argumentos e documentos apresentados pela ora recorrente, os quais comprovariam a inexistência de valores a serem recolhidos pela SOBEU.”*

b) **Quanto ao mérito:**

b.1) alegação de inclusão indevida de rubricas não integrantes da base de cálculo da contribuição social (fls. 11926/11937): o sujeito passivo defende que as rubricas de "vencimentos", "anuênio", "anuênio - 13º salário", "adicional de periculosidade" e "adicional de função", devem ser excluídas da base de cálculo, sob o entendimento de que já foram consideradas na base de cálculo da Seguridade Social;

b.2) alegação de inclusão indevida de verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição social (fls. 11938/11941): o sujeito passivo defende que verbas de natureza indenizatória não devem ser incluídas em base de cálculo da contribuição social, sem que, no entanto, tenha indicado quais valores teriam sido incluídos, neste subtópico, a título de verba indenizatória, limitando-se o sujeito passivo a delinear matéria de direito sem a correspondente matéria fática;

b.3) alegação de inclusão indevida de verbas para qualificação profissional (aperfeiçoamento do corpo docente) na base de cálculo da contribuição social (fls. 11941/11957): o sujeito passivo defende

que tal rubrica é destinada ao auxílio educacional de seus docentes e que isso não visa remunerar o docente, e que isso seria evidenciado nas fls. 11424/11440, e que convenções coletivas reforçam o argumento do sujeito passivo;

b.4) alegação de inclusão indevida de aviso prévio indenizado na base de cálculo da contribuição social (fls. 11958/11963): o sujeito passivo defende que o aviso prévio indenizado não é base para o salário de contribuição, à luz do entendimento do STJ no REsp nº 1.230.957/RS;

b.5) alegação de inclusão indevida de 13º rescisório na base de cálculo da contribuição social (fls. 11963/11966): o sujeito passivo defende que o 13º salário, indenizado, por força de rescisão de contrato de trabalho, não deve integrar a base de cálculo da contribuição social;

b.6) alegação de inclusão indevida do terço constitucional de férias na base de cálculo da contribuição social (fls. 11966/11971): o sujeito passivo defende que o terço constitucional de férias não integra a base de cálculo da contribuição social;

b.7) alegação de inclusão indevida de adicional de periculosidade na base de cálculo da contribuição social (fls. 11971/11975): o sujeito passivo defende que o adicional de periculosidade não integra a base de cálculo da contribuição social;

b.8) alegação de divergências na base de cálculo adotadas pela fiscalização, por não observação de período de férias de empregados (fls. 11976/11981): o sujeito passivo defende que os cálculos da base de cálculo da fiscalização se deram em montante superior aos valores da folha de pagamento do sujeito passivo, o que teria desconsiderado a planilha de fls. 11447/11465;

b.9) alegação de que a fiscalização não teria apreciado documentação apresentada comprobatória da declaração e recolhimento de contribuições sociais (fls. 11981/11987): o sujeito passivo defende que a fiscalização teria se equivocado ao lançar contribuições previdenciárias sobre relações jurídicas do sujeito passivo com contribuinte individuais, as quais, segundo o sujeito passivo, já teria declarado e pago, e que teria juntado provas disso, nas fls. 11466/11559);

b.10) alegação de ser justificável a não retenção de contribuições, em virtude de múltiplos vínculos (fls. 11987/11995): o sujeito passivo defende que alguns colaboradores mantinham vínculos com outras pagadoras, e que foram juntadas as declarações de vínculos ao processo;

b.11) alegação de indevida aplicação da multa agravada (fl. 11996/12008): o sujeito passivo defende que não praticou qualquer conduta maliciosa capaz de ensejar a aplicação de multa agravada, e que teria entregue as informações requeridas, embora não tenha se dado sob a forma requerida, e que a Lei nº 13.097/2015, teria anistiado as multas aplicáveis por não apresentação de GFIPs, e que a multa seria confiscatória.

5. Ao fim de seu Recurso Voluntário (fls. 12008/12009), o sujeito passivo requer o provimento de seus argumentos e, conseqüentemente, o provimento do recurso voluntário.

6. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto em 17/08/2015 (segunda-feira: dia útil subsequente ao trigésimo dia da contagem do prazo legal), fls. 12037 e 12038, em face da ciência do acórdão da DRJ, na data de 16/07/2015 (quinta-feira), fl. 11911, em consonância com o disposto no art. 33 do Decreto Federal nº 70.235/1972.

8. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Preliminar

Da alegação de nulidade do acórdão recorrido, em decorrência de matérias impugnadas e não apreciadas pela DRJ.

9. O sujeito alega nulidade sob o entendimento de que a DRJ não teria apreciado matéria impugnada, fls. 11917/11926, especialmente no que concerne a: "(i) diferenças da base considerada para o cômputo de férias, e inclusive cobrança em duplicidade de alguns profissionais; (ii) ausência de valores em aberto dos contribuintes individuais, que foram declarados em GFIP no código 13 e recolhidos via SISFIES, conforme documentos acostados a impugnação, ou seja trata-se de crédito tributário extinto pelo pagamento (artigo 156, inciso II do CTN); e por fim, (iii) ausência de diferença a ser paga de determinados empregados, haja vista obterem múltiplo vínculos empregatícios, cuja contribuição já havia sido realizada no limite estabelecido, tal fato implica em nulidade flagrante da decisão prolatada que sequer analisou não só os argumentos e documentos apresentados pela ora recorrente, os quais comprovariam a inexistência de valores a serem recolhidos pela SOBEU."

10. Nesse tocante, a impugnação do sujeito passivo foi juntada nas fls. 9749 a 9883, de onde se depreende que o sujeito passivo arguiu em sede de mérito, dentre outros:

- alegação de divergências na base de cálculo adotadas pela fiscalização, por não observação de período de férias de empregados (fl. 9737);
- alegação de que a fiscalização não teria apreciado documentação apresentada comprobatória da declaração e recolhimento de contribuições sociais (fl. 9738);
- alegação de ser justificável a não retenção de contribuições, em virtude de múltiplos vínculos (fl. 9740).

11. O acórdão recorrido, por sua vez, fls. 11889/11907, em seu relatório, fls. 11893 e 11894, enunciou que a impugnação teria abordado referidas matérias, merecendo destaque os seguintes trechos:

[...]

Insurge-se ainda a impugnante contra as divergências pela não observância dos períodos de férias de diversos empregados verificados na planilha demonstrativa de folha de pagamento, referente ao mês de janeiro de 2010, onde consta levantamento contendo todas as rubricas elencadas anteriormente, como também considerando as férias + anuênio de férias + 1/3 de férias normais.

Das contribuições dos contribuintes individuais e a declaração em GFIP.

Consigna a impugnante que diferentemente do que invoca a autoridade fiscal, esta não só declarou em GFIP, como também recolheu via SISFIES os valores apurados relativos as contribuições dos contribuintes individuais, conforme comprovantes de pagamento (doc.9), destacando o correspondente código 13 mencionando ainda a quantidade de contribuintes individuais e a relação nominal dos aludidos profissionais autônomos. (grifo da impugnante).

Dos Descontos dos Segurados

No tocante aos descontos dos segurados afirma a impugnante que deixou de efetuar ou efetuou a menor os descontos em relação aos empregados relacionados pela auditoria considerando que estes possuem mais de uma fonte pagadora, sendo que nestas houve recolhimento no teto limite para retenção, conforme preconiza a legislação previdenciária.

Pugna pela exclusão do agravamento da multa imposta, pelo seu efeito confiscatório e uma vez que a impugnante não incorreu nos motivos ensejadores do agravamento, muito menos pelo suposto descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos digitais com a contabilidade do período do fato gerador.

Requer ao final que as publicações e intimações seja realizadas exclusivamente em nome do advogado da entidade.

12. Após o término do relatório do acórdão recorrido, inicia-se o voto, a partir da fl. 11894, e, a partir da fl. 11900, inicia-se a apreciação do mérito relativo aos tópicos de **“aperfeiçoamento docente”, “aviso prévio indenizado”, “décimo terceiro salário indenizado”, “terço constitucional de férias”, “adicional de periculosidade”, “anuênio”, “alegações de inconstitucionalidade” e “multa agravada”**.

13. Verifica-se que, de fato, o acórdão recorrido, apesar de ter feito constar em seu relatório a necessidade de apreciação de matérias suscitadas em sede de impugnação, deixou a DRJ de apreciar referidas matérias, cuja não apreciação foi objeto de preliminar adequadamente suscitada em preliminar do recurso voluntário, a saber (fls. 11917/11926):

(i) diferenças da base considerada para o cômputo de férias, e inclusive cobrança em duplicidade de alguns profissionais;

(ii) ausência de valores em aberto dos contribuintes individuais, que foram declarados em GFIP no código 13 e recolhidos via SISFIES, conforme documentos acostados a impugnação, ou seja trata-se de crédito tributário extinto pelo pagamento (artigo 156, inciso II do CTN); e por fim,

(iii) ausência de diferença a ser paga de determinados empregados, haja vista obterem múltiplo vínculos empregatícios, cuja contribuição já havia sido realizada no limite estabelecido, tal fato implica em nulidade flagrante da decisão prolatada que sequer analisou não só os argumentos e documentos apresentados pela ora recorrente, os quais comprovariam a inexistência de valores a serem recolhidos pela SOBEU.

14. Nesse contexto, merece destaque o seguinte precedente do CARF, quando trata de matérias que, embora impugnadas, não tenham sido apreciadas pela DRJ:

Acórdão CARF nº 3402-001.972 (Processo nº 10314.002287/2008-98; Sessão de 29/11/2012)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. TEMAS NÃO ENFRENTADOS PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - LAUDO DE INSTITUTO ESPECIALIZADO.

Toda a matéria suscitada na impugnação (inclusive laudo de Instituto especializado) deve ser enfrentada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (art. 30 do Decreto nº 70.235/72), pois a omissão a respeito de quaisquer das matérias cogitadas em tal expediente enseja a nulidade da decisão exarada ao ensejo do exame da defesa do contribuinte. Toda a extensão da defesa do contribuinte merece exame e definição, por força da previsão do artigo 31 do Decreto nº 70.235/72. A nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) implica em retorno do processo administrativo para tal órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado com vistas a não ensejar supressão de instância. Inteligência do artigo 25, I e II, do Decreto nº 70.235/72.

15. Em razão disso, merece acolhimento a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, para que outro seja proferido, desta vez, sem prejuízo da apreciação de

referidas matérias, objeto de lide administrativa, devidamente suscitadas em impugnação interposta pelo sujeito passivo.

Conclusão

16. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, para que outro seja proferido, desta vez, sem prejuízo da apreciação da totalidade das matérias suscitadas, incluindo-se, portanto, aquelas que, apesar de devidamente suscitadas em sede de impugnação interposta pelo sujeito passivo, não foram apreciadas no âmbito da DRJ.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA