



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.724699/2012-18
ACÓRDÃO	2201-012.672 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIPLAN CIMENTO PLANALTO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO AMPLO. ART.28 DA LEI 8.212/1991
Integra o salário de contribuição 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades, com exceção, exclusivamente, das verbas previstas no § 9º do art. 28, da Lei 8.212, de 1991.

A natureza jurídica dos valores pagos não depende da denominação dada à verba pelo empregador.

BOLSA DE ESTUDOS. CURSO NÃO VINCULADO A ATIVIDADE EXERCIDA PELO EMPREGADO, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Para a exclusão do salário de contribuição, o custeio de cursos de nível superior deve estar vinculado à atividade da empresa, visando a qualificação profissional dos empregados, que deve ser comprovado pelo empregador.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias. Diante da modulação dos efeitos da decisão proferida pelo STF no Tema 985, a cobrança se aplica somente para fatos geradores ocorridos a partir de 15/09/2020.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as contribuições de empresa, segurados e terceiros, incidentes sobre a rubrica terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituta integral), Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

1 – DO LANÇAMENTO

O presente processo engloba os seguintes autos de infrações, lavrados em 05/06/2012:

- - AI DEBCAD nº 37.359.689-8 - pelo não recolhimento de contribuições de segurados no período de 01/2008 a 12/2008;

- - AI DEBCAD nº 37.359.690-1 - pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias (empresa e RAT), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais no período de 01/2008 a 12/2008;
- - AI DEBCAD nº 37.359.691-0 - pelo não recolhimento de contribuições de terceiros no período de 01/2008 a 12/2008;
- - AI DEBCAD nº 37.359.689-0 – pelo descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de apresentar GFIP com todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias (CFL 68).

Fatos geradores

Segundo narrado no relatório fiscal (fls. 4/30), foram lançadas as contribuições referentes aos seguintes fatos geradores:

- 1 - Levantamentos BE, BE1, BE 2 – pagamento de bolsa de estudos a empregados;
- 2 - Levantamentos C1, C11, C2, C21, C22, C3, C31 E C32 – pagamentos a contribuintes individuais, não declarados em GFIP, identificados a partir dos lançamentos contábeis na contas 210199 (Conta transitória – fornecedores), 210101 (Fornecedores nacionais) e 210105 (Funcionários);
- 3 - Levantamentos F1, F2, F3, F4, F5, F6, F11, F12, F21, F31, F32, F41, F51, F52 e F61 - referentes às rubricas: *1/3 de férias, 1/3 de férias mês seguinte, férias mês, média férias mês, férias mês seguinte e média férias mês seguinte*. As contribuições de segurados referentes a tais levantamentos constam nos levantamentos CS, CS1 e CS2;
- 4 - Levantamentos FC, FC1, FP, FP1, FP2, FT E FT1 – pagamentos a contribuintes individuais e transportadores autônomos, reconhecidos pela empresa como base de incidência de contribuições na folha de pagamento, porém não declarados em GFIP. As contribuições de segurados referentes a tais levantamentos constam nos levantamentos CF, CF1, CS, CS1 e CS2;
- 5 - Levantamentos RC e RC1 – pagamentos a pessoas físicas a título de comissão de venda, identificados a partir da conta contábil 530102;
- 6 - Levantamentos VT, VT1 e VT2 – pagamento de vale transporte em pecúnia, sob a rubrica 185;
- 7 - Levantamentos CF e CF1 – refere-se a contribuição de 11% não retida das remunerações a contribuintes individuais, apuradas nos levantamentos FT, FT1, FC e FC1;
- 8 - Levantamentos CS, CS1 e CS2 – refere-se às contribuições dos segurados empregados, não descontadas das remunerações, apuradas nos levantamentos BE, BE1, BE2, F1, F2, F3, F4, F5, F6, F11, F12, F21, F31, F32, F41, F51, F52 e F61, FP, FP1, VT, VT1 e VT2. O cálculo das contribuições foi discriminado no anexo 9 (fls. 512/1.101)

Multa aplicada

Tendo em vista que as infrações praticadas pela empresa possuem fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/12/2008, data da entrada em vigor da Lei nº 11.491, de 27/05/2009, a multa aplicada observou o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional - CTN, art. 106, inc. II, c), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com a imposta pela legislação superveniente.

O cálculo da multa aplicada por competência foi descrita no item 16 do relatório fiscal, resultando nos seguintes valores:

- - 01/2008 e 06/2008 – multa de 24%, cumulativamente à multa do auto de infração – CFL68;
- - 02/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 11/2008 – multa de 75%, por ser mais benéfica;
- - 12/2008 - multa de ofício qualificada de 150%, pela prática de sonegação fiscal, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Auto de infração CFL 68

Foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, por deixar de declarar na GFIP, no período de 01/2008 a 11/2008, os fatos geradores constantes nos levantamentos descritos no item 8 do relatório fiscal.

As remunerações individualizadas foram discriminadas nas planilhas do anexo 9 do relatório fiscal (fls. 512/1.101).

O cálculo da penalidade, considerando a comparação da multa mais benéfica, foi detalhada no item 16 do relatório fiscal, resultando no seguinte montante:

Competência	Valor da multa
jan/08	56.599,20
jun/08	56.599,20
Total da multa	113.198,40

2- DA IMPUGNAÇÃO

Em 10/07/2012 foi juntada impugnação ao lançamento com as seguintes alegações:

- Que teria pago o auto de infração 37.359.689-0 (CFL 68);
- Que os valores pagos a título de bolsa de estudos estaria de acordo com art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991;
- Que as rubricas referentes a férias são trabalhadas em duas folhas de pagamento, Tipo 01 e Tipo 03, e que a marca de não incidência registrada no arquivo MANAD ocorre somente sobre as rubricas da folha

Tipo 03, mas que depois são convertidas em rubricas da folha Tipo 01 que são devidamente tributadas;

- Que o pagamento de férias não representa situação de contraprestação e, portanto, não incidiria a contribuição previdenciária;
- Alegou a existência de duas SEFIP para a competência 01/2008, uma com 2 e outra com 649 contribuintes individuais, sendo que a última é que teria sido utilizada para fins de recolhimento, o mesmo se verificando ao longo de todo o período, constatando o recolhimento de mais de 99,9% do valor devido;
- Que teria recolhido na época própria as contribuições referentes às comissões de vendas;
- Que a parcela de vale transporte em pecúnia tem caráter indenizatório;
- Que não cabe a incidência da contribuição referente a RAT especial sobre as parcelas para as quais defende a não incidência, acrescentando que os valores de RAT especial incidentes sobre a remuneração declarada em SEFIP já havia sido devidamente recolhida;
- Contesta a qualificação da multa de ofício;

3- DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Em 06/03/2014, a 10ª Turma da DRJ/RPO baixou o processo para reapreciação pela fiscalização, conforme conclusão adiante transcrita:

CONCLUSÃO

Em resumo, há que se encaminhar o presente processo para que a fiscalização o reaprecie, sustentada nas análises e diligências eventualmente necessárias, e se posicione sobre os seguintes quesitos:

1. se as rubricas de férias foram incluídas ou não na base de cálculo declarada pelo contribuinte e se as contribuições correspondentes foram recolhidas, considerando a possibilidade de terem sido utilizadas rubricas auxiliares (códigos 620 a 635, por exemplo) conforme alegado com referências ao Documento 04 às fls 1611/1632;
2. se as remunerações constantes da cópia de GFIP do Documento 06 às fls. 1723/1872 foram efetivamente declaradas, ou seja, se tal GFIP foi realmente entregue à RFB anteriormente à ação fiscal, considerando que não constou das consultas feitas por esse órgão julgador aos sistemas da RFB, e se foram recolhidas as contribuições correspondentes;
3. se os alegados saldos negativos relatados pelo contribuinte nº Documento 07 às fls. 1875/1881 se tratam ou não de valores que teriam sido incluídos indevidamente nos lançamentos efetuados pela fiscalização;

4. se as comissões de venda foram incluídas ou não na base de cálculo declarada pelo contribuinte e se as contribuições correspondentes foram recolhidas, considerando, dentre outras, as informações apresentadas no Documento 09 (fls. 2065/2088);

5. se os valores de RAT especial foram ou não todos declarados e recolhidos, conforme afirma o impugnante, novamente com referência ao Documento 06 de fls. 1723/1872 (cópia de GFIP); e

6. a guisa de conclusão, consolidar eventuais efeitos sobre o lançamento, em decorrência das análises anteriores, solicitando-se especial atenção no tocante a uma eventual repercussão no sistema de apenamento.

Após o cumprimento da diligência requerida, e juntada da informação fiscal de folhas 4.166/4.352, a Impugnação foi julgada procedente em parte pela 10ª Turma da DRJ/RPO em 11/12/2014, através do Acórdão 14-55.709, do qual transcrevemos os principais trechos:

Âmbito das decisões administrativas e judiciais

Deve-se esclarecer ao impugnante que os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina, somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Portanto, as decisões do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Bolsa de estudo

No caso concreto, a exclusão se deu por conta da caracterização dos cursos custeados pelo contribuinte não como cursos de educação profissional e tecnológica, mas como cursos de educação superior, fato não adequadamente contestado pelo impugnante, que em nenhum momento tece argumentação no sentido de vincular o curso à atividade desenvolvida pelo empregado beneficiário. O contribuinte limitou-se a alegar genericamente que a bolsa seria concedida apenas a colaboradores para cursos relacionados às atividades profissionais, reembolsável apenas após comprovação do pagamento e concedida mediante requerimento e justificativa por escrito, o que destoaria do conceito de retribuição “pelo trabalho” realizado e caracterizar-se-ia como retribuição “para o

trabalho”. A impugnação busca também analogia na Lei nº 12.513/2011, que dispensou o recolhimento da contribuição sobre o auxílio-educação.

Ocorre que o próprio formulário de inscrição preenchido pelo empregado(amostras fornecidas pelo contribuinte às fls. 1599/1609) apenas qualifica o curso pretendido como “superior”, não tratando de qualquer vinculação com a atividade desempenhada pelo empregado nem contendo qualquer justificativa que permita qualificar o curso como de educação profissional ou tecnológica e relacioná-lo com a dinâmica da atividade da empresa.

Portanto, as provas existentes nos autos e as alegações feitas na impugnação não permitem rebater o fundamento utilizado pela fiscalização para o lançamento, pois o impugnante não logrou refutar ou comprovar que o pagamento das bolsas não se deve a mera liberalidade que resulta em acréscimo remuneratório, mas decorreria de formação profissional ou tecnológica específica e diretamente vinculada à atividade da empresa.

Nesses termos, mantém-se o lançamento correspondente à bolsa de estudos.

Vale transporte

Em que pese a coerência dos fundamentos apresentados pela fiscalização, A matéria já se encontra pacificada a favor do contribuinte por meio de posicionamento vinculante da Advocacia Geral da União.

Nesse sentido, aquele órgão já definiu não haver incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, nos termos da Súmula AGU nº 60, de 08/12/2011.

Logo, não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento em dinheiro de verba referente a vale- transporte.

Remuneração a empregados e contribuintes individuais

A alegação de que o valor referente a contribuintes individuais já teria sido declarado e recolhido procede apenas em parte, conforme relatório resultante da diligência.

Não há contestação quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre essas parcelas.

Por seu turno, a afirmação de que teriam sido lançados valores equivocados para os segurados que apresentaram saldo negativo na folha de pagamento também não corresponde à realidade. A fiscalização reviu seus lançamentos e não encontrou o equívoco apontado de forma genérica pelo impugnante, que também não apresenta exemplo concreto de que tal teria ocorrido.

Noutro giro, todos os recolhimentos alegados pelo contribuinte foram aproveitados, parte já o havia sido no lançamento original e a parcela restante foi utilizada para reduzir o valor lançado na revisão efetuada pela fiscalização em decorrência da diligência.

Em decorrência, assiste razão em parte ao contribuinte quanto ao ponto tratado nesse item do voto para considerar o valor recolhido e identificado pela fiscalização como relacionado aos mesmos fatos geradores para redução do valor lançado, porém não procede a alegação de que o tributo correspondente já havia sido totalmente declarado em GFIP.

Comissão de vendas

Também objeto da diligência, a afirmação do impugnante de que já teria declarado e recolhido na época própria as contribuições referentes às comissões de vendas, tendo ocorrido um equívoco no lançamento, não foi confirmada pela fiscalização. Ressalte-se que não há aqui controvérsia quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

A fiscalização aponta que não foram apresentadas provas concretas diretamente ligadas à questão, tendo sido apresentada somente cópia da GFIP cuja comprovação de entrega não foi feita, conforme discutido no item anterior. De fato, o impugnante apresentou somente a cópia da referida GFIP nos autos por ocasião da impugnação original e não acrescentou qualquer prova quanto a esse item na sua manifestação em razão da diligência.

Nesses termos, não se verifica erro no lançamento associado às comissões de vendas.

Retenção da contribuição de empregados e contribuintes individuais

Quanto ao lançamento da contribuição de segurados contribuintes individuais, o impugnante repete os argumentos de que teria sido devidamente declarada e recolhida, pois esse valor já estaria incluído na contribuição recolhida resultante da aplicação da alíquota de 20% sobre a remuneração. Tal não procede, pois tanto não foram verificados a declaração dos valores e os referidos recolhimentos não aproveitados, como obviamente a contribuição de contribuintes individuais não se confunde com a contribuição patronal sobre a mesma base de cálculo, por se referirem a contribuições de sujeitos passivos distintos. A contribuição de segurados é cobrada da empresa como responsável pelo seu repasse aos cofres públicos, logo não há que se descontar esse valor daquele da contribuição a cargo da empresa.

Já a afirmação de que a não incidência da contribuição sobre bolsa de estudos e de férias refletiria sobre a contribuição de segurados empregados é válida e já foi considerada quanto às verbas de férias excluídas em razão da diligência efetuada, porém não há efeito a ser observado em relação à bolsa de estudos, considerando que a incidência sobre aquela parcela está sendo mantida no presente voto.

Contribuições RAT e de outras entidades

A diligência sugerida foi efetuada e o resultado foi a confirmação dos valores lançados, pois a fiscalização mantém sua posição de que o cálculo do RAT especial ocorreu somente para os segurados que a própria empresa considerou sujeitos aos riscos que ensejam essa alíquota diferenciada e esclarece que todas as revisões de base de cálculo resultantes da diligência foram devidamente repercutidas no lançamento do RAT especial com a correspondente redução do mesmo. Também não foram identificados recolhimentos que não tenham sido aproveitados ou valores que tenham sido declarados em GFIP devidamente entregue à RFB.

O mesmo argumento de reflexo dos demais lançamentos e de recolhimento já efetuado foi feito em relação à contribuição para outras entidades e fundos, porém a mesma conclusão de improcedência resultou de todas as reanálises efetuadas.

Logo, não cabe reparo ao RAT especial e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Férias

Quanto à oposição à tributação das parcelas referentes a férias por se tratar de situação na qual não haveria contraprestação, pois é pagamento de período (férias) no qual o empregado não estaria trabalhando, tal alegação não procede, dado que a legislação expressamente prevê a exclusão da incidência previdenciária apenas para as férias indenizadas, nos termos do art. 28, §9º, alínea “d”, da Lei nº 8.212/1991.

.....

A outra alegação do impugnante é que o valor lançado já teria sido recolhido por ter sido considerada na base de cálculo originalmente apurada pelo contribuinte, que afirma que as rubricas correspondentes teriam sido incluídas com códigos auxiliares, enquanto que as rubricas de provento são registradas na apuração como não sendo base de cálculo da Previdência Social (código 8 no arquivo MANAD). Nesse aspecto, a contestação a essa parcela do lançamento há que ser acatada.

A dúvida acerca da duplicidade das rubricas de férias foi resolvida por meio da diligência provocada por esta instância julgadora e da qual resultou a confirmação de que houve duplicidade na apuração e a exclusão pela própria fiscalização dos valores duplicados. O contribuinte já se manifestou de acordo com o procedimento em sua resposta ao resultado da diligência.

Portanto, superada a controvérsia acerca do tema, consolida-se a posição quanto à questão de forma favorável ao contribuinte.

Multa qualificada

(....) Ocorre que não foi trazido pela fiscalização nenhum elemento adicional nesse sentido. Além disso, os valores lançados referem-se a rubricas e situações para as quais a dúvida do contribuinte é minimamente razoável, não se trata de elementos para os quais a simples omissão seria capaz de caracterizar evidente intuito doloso. Junte-se a isso o fato de que o contribuinte apresentou normalmente as suas GFIP ao longo do período fiscalizado, o que reforça a necessidade de comprovação de dolo para a omissão específica que deu causa à qualificação da multa.

Considerando a insuficiência na tipificação do elemento subjetivo essencial à qualificação da multa, há que se considerar procedente a alegação do impugnante e excluir a qualificação da multa de ofício.

Produção de provas

A diligência requerida foi devidamente efetuada, foi aberta oportunidade para manifestação do impugnante e apresentação de documentação complementar e o procedimento resultou em revisão do lançamento, o que comprova o respeito ao contraditório e à ampla defesa ao longo do presente processo.

Em reforço, em sua manifestação ao resultado da diligência, o contribuinte limita-se pedir dois esclarecimentos e a protestar pela juntada de documentos que se fizerem necessários, portanto conclui-se que considerou que a diligência efetuada supriu os elementos que pretendia obter das provas anteriormente requisitadas.

Quanto aos esclarecimentos solicitados, não implicam em nova produção de provas, pois todos os elementos já se encontram nos autos e não se vislumbra qualquer lacuna que poderia ter provocado a dúvida levantada pelo contribuinte:

- o valor adicional de R\$ 64.937,75 foi devidamente considerado, resultando num aproveitamento total de R\$ 364.897,30, ao invés do valor de R\$ 299.959,55 originalmente considerado pela fiscalização, para a competência 01/2008 no estabelecimento 00.057.240/0001-22; para verificar esse fato basta somar os valores totais apropriados a título de INSS (R\$ 333.140,26) e Terceiros (R\$ 31.757,04), tudo conforme explicitamente descrito no RADA (fl. 4204);

- quanto à base de cálculo utilizada no caso dos transportadores autônomos, a fiscalização aplicou a proporção de 20% prevista nas normas para cálculo do valor da mão-de-obra, tudo conforme esclarecido no próprio Relatório Fiscal (fl. 015)

Revisão do lançamento

Em face do resultado da presente decisão, o lançamento deve ser revisado na forma já efetuada pela fiscalização em decorrência das conclusões da diligência efetuada (....)

(....) Além da revisão já efetuada pela fiscalização, há que se promover a exclusão dos levantamentos relativos ao Vale-Transporte (....)

(....) Também em decorrência da decisão, há que ser aplicada a redução da multa qualificada de 150% para a multa de ofício regular de 75% na competência 12/2008 em todos os estabelecimentos da empresa (....)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pela improcedência parcial da impugnação para a revisão do lançamento por erro na apuração conforme efetuada pela fiscalização na Informação Fiscal de fls. 4166/4176 e, adicionalmente, com a exclusão do valor a título de Vale Transporte e com a revisão da multa do valor qualificado de 150% para o valor não qualificado de 75%, alterando os valores totais de tributo e multas exigidos, excluídos os juros, de R\$ 1.539.866,98 para R\$ 1.032.684,74, com a exclusão de um total de R\$ 507.182,24.

4 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes da ciência, em 13/02/2015, da decisão de 1ª instância (doc. fls. 4.636/4.637), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 17/03/2015, com as alegações sintetizadas adiante:

- A incidência de contribuições sobre bolsa de estudo;
- Reproduz as alegações trazidas na impugnação quanto às rubricas de férias, relacionadas ao procedimento adotado de divisão da folha de pagamento, bem como o entendimento de que tais rubricas não teriam incidência de contribuições previdenciárias;
- Reproduz as alegações trazidas na impugnação em relação aos pagamentos a contribuintes individuais, afirmando que teria recolhidos os valores, inclusive a contribuição de segurados no percentual de 11%;
- Reproduz as alegações trazidas na impugnação em relação às comissões de vendas, afirmando que teria recolhido tais contribuições;
- Que não caberia retenção de contribuição de segurados sobre as rubricas, que entende não sofre incidência de contribuições, tais como: parcelas de férias, 1/3 de férias, média de férias, férias pagas em mês seguinte, bolsa de estudos;
- Que não seria devida as contribuições de GILRAT e Terceiros sobre as rubricas, que entende não sofre incidência de contribuições;
- Requer a produção de produção de prova pericial sobre os fatos alegados.

VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido. Assim, passo à análise de mérito por matéria recorrida.

Bolsa de estudos

Em sede de recurso, o contribuinte reproduz o entendimento de que as bolsas de estudos concedidas a empregados estariam excluídas do salário de contribuição, com base no disposto no § 9º, alínea t, do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Inicialmente, é fundamental compreender o conceito e o alcance do salário contribuição, que definirá a base de cálculo aplicada às contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

O art. 28 da Lei 8.212 descreveu um conceito amplo de salário de contribuição , como pode-se observar no texto transcrito:

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. (grifamos)

Pretendeu o legislador evitar que o sujeito passivo criasse formas diversas de remuneração com intuito de escapar da tributação previdenciária. Nesse sentido, criou-se na doutrina do Direito Previdenciário uma forma de delimitar o alcance do salário de contribuição, onde todo pagamento que fosse **pelo trabalho** estaria na esfera do salário de contribuição. Em contrapartida, aqueles pagos **para trabalho**, como as diárias e outras verbas de natureza tipicamente indenizatórias, não integrariam o mesmo. Portanto, como regra geral toda remuneração que tenha natureza de contraprestação por um trabalho realizado deve sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

A despeito da regra geral criada no caput do art. 28, o § 9º relaciona inúmeras parcelas que não integram o salário de contribuição. Neste sentido, a alínea t do referido dispositivo estabeleceu a exclusão da incidência de contribuições em dois casos: bolsas que visem

à educação básica de empregados e dependentes; e aquelas vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados. Portanto, o custeio de cursos de nível superior deve estar vinculado à atividade da empresa, visando a qualificação profissional dos empregados, que deve ser comprovado pelo empregador.

Como já apontado na decisão recorrida, não ficou demonstrado que os cursos oferecidos estariam vinculados à atividade desenvolvida pelo empregado beneficiário, de maneira ser enquadrado no conceito de educação profissional. Portanto, o caráter contraprestacional se mostra claro, na medida que o recorrente não comprovou que os cursos estariam ligados às atividades exercidas pelos empregados, enquadrando-se no conceito de *“para o trabalho”*. Diante do exposto, não acato as alegações trazidas.

Quanto ao questionamento a respeito da retenção da contribuição de segurados somente poderia ser acatado na hipótese de serem reconhecidas as alegações já analisadas, por se tratar de lançamento reflexo. Portanto, mantenho o lançamento, nos termos da decisão recorrida.

Rubricas de férias

O Recorrente reproduz as alegações trazidas na impugnação quanto às rubricas de férias, relacionadas ao procedimento adotado de divisão da folha de pagamento (lançamento em duplicidade), bem como o entendimento de que tais rubricas não teriam incidência de contribuições previdenciárias.

Quanto à primeira alegação, a Delegacia de Julgamento já esclareceu a questão, informando que a fiscalização, após realização de diligência, alterou o lançamento, excluindo os valores lançados em duplicidade, conforme se verifica no trecho do dispositivo decisório adiante transcrito:

A dúvida acerca da duplicidade das rubricas de férias foi resolvida por meio da diligência provocada por esta instância julgadora e da qual resultou a confirmação de que houve duplicidade na apuração e a exclusão pela própria fiscalização dos valores duplicados. O contribuinte já se manifestou de acordo com o procedimento em sua resposta ao resultado da diligência.

Portanto, superada a controvérsia acerca do tema, consolida-se a posição quanto à questão de forma favorável ao contribuinte.

Considerando a demanda do Recorrente em relação ao lançamento em duplicidade já foi atendida, a controvérsia se restringe à incidência de contribuições sobre as rubricas de férias gozadas e o terço constitucional. Argumenta o contribuinte que as férias e o respectivo terço constitucional não podem ser oferecidos à tributação previdenciária por não ser destinada a retribuir o trabalho.

Não assiste razão ao Recorrente. Conforme já narrado neste voto, o art. 28 da Lei 8.212 descreveu um conceito amplo de salário de contribuição, de maneira a evitar que o sujeito passivo criasse formas diversas de remuneração com intuito de escapar da tributação

previdenciária. Neste sentido, foram excluídas do salário de contribuição apenas as importâncias, com nítido caráter indenizatório, recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, conforme preconizado no Art. 28, § 9º, alínea d, da Lei 8.212/1991.

Quanto ao terço constitucional de férias, objeto de recente discussão judicial, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 1.072.485, fixou orientação geral e vinculante no seguinte sentido:

Tema 985

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Posteriormente, o STF modulou temporalmente os efeitos do reconhecimento da constitucionalidade dessa inclusão na base de cálculo, validando a cobrança somente para fatos geradores ocorridos a partir de 15/09/2020.

No caso concreto em análise, a autuação compreende os fatos geradores de 01/01/2008 a 31/12/2008. Portanto, devem ser excluídas do lançamento as contribuições de empresa e terceiros, incidentes sobre a rubrica *terço constitucional de férias*. Também devem ser excluídos os lançamentos relativos à retenção da contribuição de segurados sobre tais valores, por se tratar de lançamento reflexo.

Remuneração a contribuintes individuais

O questionamento em relação aos pagamentos a contribuintes individuais, no sentido que teria recolhidos os valores, inclusive a contribuição de segurados no percentual de 11%, já foi esclarecido no acórdão recorrido. Após baixa em diligência, a fiscalização reconheceu, em parte, os argumentos trazidos pelo contribuinte, acarretando a exclusão dos valores, nos quais foram identificados os respectivos pagamentos das contribuições devidas.

Com base nas conclusões apresentadas na informação fiscal (fls. 4.161/4.352), a Delegacia de julgamento determinou a revisão do lançamento, nos termos propostos pela fiscalização.

Considerando que não foram trazidos novos elementos argumentativos, mantenho a decisão recorrida, com base no art. 114 §12, I, do RICARF, cujos trechos decisórios foram transcritos no relatório deste voto.

Quanto ao questionamento a respeito da retenção de 11% (contribuição de segurados) somente poderia ser acatada na hipótese de ser reconhecida as alegações já analisadas, por se tratar de lançamento reflexo. Portanto, mantenho o lançamento, nos termos da decisão recorrida.

Comissão de vendas

Os julgadores de 1ª instância não acataram as alegações trazidas na impugnação, tendo em vista a insuficiência probatória. Segundo narrado no acórdão, a diligência realizada pela

fiscalização apontou que não foram apresentadas provas concretas do recolhimento das contribuições sobre as comissões de vendas, sendo apresentada somente cópia da GFIP cuja comprovação de entrega não foi feita.

Em sede de recurso, o contribuinte reproduz as mesmas alegações trazidas na impugnação, afirmando que teria recolhido tais contribuições. Considerando que não foram trazidos novos elementos argumentativos, ou probatórios, mantenho a decisão recorrida, com base no art. 114 §12, I, do RICARF, cujos trechos decisórios foram transcritos no relatório deste voto.

Contribuição para o GILRAT e Terceiros

Alega, o Recorrente, que não seria devida as contribuições de GILRAT especial e Terceiros sobre as rubricas, que entende não sofrer incidência de contribuições. Ocorre que tal postulação somente poderia ser acatada na hipótese de ser reconhecida as alegações já analisadas, por se tratar de lançamento reflexo. Tal questão já foi esclarecida no acórdão recorrido, conforme trecho adiante transcrito:

A diligência sugerida foi efetuada e o resultado foi a confirmação dos valores lançados, pois a fiscalização mantém sua posição de que o cálculo do RAT especial ocorreu somente para os segurados que a própria empresa considerou sujeitos aos riscos que ensejam essa alíquota diferenciada e esclarece que todas as revisões de base de cálculo resultantes da diligência foram devidamente repercutidas no lançamento do RAT especial com a correspondente redução do mesmo. Também não foram identificados recolhimentos que não tenham sido aproveitados ou valores que tenham sido declarados em GFIP devidamente entregue à RFB.

O mesmo argumento de reflexo dos demais lançamentos e de recolhimento já efetuado foi feito em relação à contribuição para outras entidades e fundos, porém a mesma conclusão de improcedência resultou de todas as reanálises efetuadas.

Neste sentido, a identificação pela fiscalização de rubricas que não foram oferecidas à tributação, acarreta o lançamento de todas as contribuições devidas sobre tais verbas, incluindo o adicional de RAT para os segurados expostos a riscos ambientais, bem como da contribuição para outras entidades (terceiros).

Portanto, mantenho o lançamento, nos termos da decisão recorrida.

Pedido de Perícia

Não vislumbro a necessidade de baixa do presente processo em diligência, pelos motivos já apontados na decisão pretérita. O art. 16 do PAF, Decreto nº 70.235/1972, estabelece que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, sendo precluso o direito de o sujeito passivo apresentá-la em momento processual diverso, a menos que verifique alguma das hipóteses presentes no § 4º de referido artigo.

O instrumento da diligência não pode ser utilizado para postergar o trâmite processual ou suprir a falta de produção de provas pelo contribuinte no prazo legal. Cabe ao órgão julgador avaliar a necessidade do referido procedimento, como disposto na Súmula CARF 163:

Súmula CARF Nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir as contribuições de empresa, segurados e terceiros, incidentes sobre a rubrica *terço constitucional de férias*.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva