



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.728778/2011-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-006.516 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de outubro de 2019  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA BRASÍLIA DE VEÍCULOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Para que o auxílio-alimentação não sofra a incidência de contribuições previdenciárias é necessário que seja fornecido in natura. O fornecimento em espécie não afasta a tributação.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR.**

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

**ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.**

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, salvo exceções previstas em lei.

**REEMBOLSO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. SÚMULA CARF Nº 149.**

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior (Súmula CARF nº 149).

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos interpostos pelos responsáveis solidários, indeferir o pedido de perícia e dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos a título de bolsa de ensino de curso superior (Súmula Carf n.º 149) e determinar a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo da multa por omissão em Gfip para aplicação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula Carf n.º 119.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Fernanda Melo Leal e João Maurício Vital (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de julgar recursos voluntários interpostos pelo contribuinte (e-fls 919/1020) e pelos responsáveis solidários (e-fls 780/790; e-fls 791/800; e-fls 801/857; e-fls 858/918) em face do acórdão n.º 03-054.061 (e-fls 712/730), prolatado pela DRJ Brasília em sessão de julgamento realizada em 20 de agosto de 2013.

2. Para a compreensão do litígio, faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

---

início da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 03-054.061

---

O presente processo trata de lançamentos de Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP), em desfavor da empresa acima qualificada, abrangendo o período de débito de 01/01/2008 a 31/12/2008, conforme abaixo:

DEBCAD n.º 37.359.671-5, no valor de R\$ 1.366.939,47 (um milhão trezentos e sessenta e seis mil novecentos e trinta e nove reais e quarenta e sete centavos), relativo a contribuições destinadas à Seguridade Social, parte patronal, bem como ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e incluídas, também, as multas de ofício, de mora e multa isolada.

DEBCAD n.º 37.359.672-3, no valor de R\$ 506.955,67 (quinhentos e seis mil novecentos e cinquenta e cinco reais e sessenta e sete centavos), relativo a contribuições devidas pelos segurados empregados e/ou contribuintes

individuais, não descontadas pela empresa das respectivas remunerações, e incluídas, ainda, as multas de ofício e de mora.

De acordo com o Relatório Fiscal os créditos constituídos são relativos às contribuições patronais e dos segurados, não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e não recolhidas. Também estão inclusas as contribuições relativas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

O Relatório Fiscal, fls. 81/112, em apertada síntese, dispõe:

- que a contabilidade demonstra o pagamento em dinheiro a alguns empregados, a título de tíquete-refeição;
- que foram levantados os valores relativos à participação nos lucros ou resultados, pois a empresa não apresentou o instrumento de negociação celebrado com o sindicato, conforme dispõe a lei 10.101/2000;
- que de acordo com a folha de pagamento a rubrica de comissão sobre férias não foi oferecida à tributação previdenciária, não tendo sido tais valores incluídos em GFIP;
- que foram considerados como base de cálculo os valores pagos a título de vale-transporte em pecúnia;
- que foram levantados os valores relativos a divergências encontradas entre os valores declarados em GFIP e os constantes na folha de pagamento da empresa;
- que foram levantadas as diferenças apuradas entre a folha de pagamento e a DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, ano calendário 2008, em razão da apresentação deficiente de documentos por parte da empresa;
- que foram considerados como base de cálculo os valores relativos ao reembolso de cursos de graduação, pois não estão enquadrados como cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades da empresa, de acordo com o previsto na lei 8.212/91;
- que foram localizados na contabilidade contas sob os títulos “Gastos Diversos com Funcionários”, sendo que a fiscalização considerou esses valores como salário de contribuição, em razão de que a empresa justificou que a referida conta contábil registra gastos diversos tais como despesas com reembolso de cursos de graduação, cestas básicas, despesas com exames admissionais/demissionais e lanches. Como não foi possível identificar todos os beneficiários a fiscalização utilizou o instituto da aferição indireta;
- que em razão dos fatos geradores apurados foram calculadas contribuições devidas relativas à parte dos segurados empregados.

Esclarece a Autoridade Lançadora que a multa em lançamento de ofício, a partir da edição da Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), passou a ser de 75% sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias, nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata e, em razão

disso, fez-se necessário comparar o valor da multa que seria aplicável à época dos fatos geradores, ou seja, antes da edição da MP, com a multa aplicável a partir da vigência da Medida Provisória, para fins de adoção da medida menos severa ao contribuinte, de acordo com o que preceitua o art. 106, II do Código Tributário Nacional – CTN.

Por fim, ressalta que a *multa de ofício* prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, foi agravada de metade, em razão do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado em intimação, da apresentação dos arquivos digitais e de esclarecimentos solicitados.

### DA IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar o contribuinte contestou o lançamento, por meio dos instrumentos de fls. 484/492 e 514/522, cujas razões de defesa, resumidamente, são as seguintes:

- que o pagamento em pecúnia do vale-refeição não altera o caráter indenizatório da verba, e cita jurisprudência;
- que os vales-refeição são dados aos funcionários por meio de cartão magnético e não em pecúnia;
- que a empresa não distribuiu valores a título de distribuição de lucros e desconhece de onde a Autoridade Lançadora extraiu tais valores;
- que a empresa, ao contrário do que afirma a fiscalização, sempre integrou à base de cálculo os valores pagos a título de comissão de férias aos seus funcionários;
- que a tributação sobre o vale-transporte pago em pecúnia é inconstitucional;
- que todos os pagamentos relativos à folha de pagamento foram devidamente declarados em GFIP e recolhidos, sendo indevida, portanto, qualquer aferição indireta;
- que não poderia haver tributação sobre os valores pagos a título de educação, uma vez que este é pago com o intuito de qualificação dos funcionários, não podendo ser considerado salário *in natura*, pois esta não foi a intenção do legislador.

Ao final, requer:

- Sejam julgados improcedentes os lançamentos efetuados pela Autoridade Fiscal;
- Seja suspensa e exigibilidade dos créditos tributários nos termos do art. 151, III, do CTN;
- Seja autorizada a produção de todas as provas admitidas em Direito e perícias necessárias.

2.1. Acrescente-se a reprodução de quadro apresentado no item 108 do Relatório Fiscal (e-fls 110) por traçar uma visão da estrutura da ação fiscal desenvolvida.

<b>Tipo</b>	<b>DEBCAD</b>	<b>FATO GERADOR</b>
AI	37.359.669-3	Contribuições previdenciárias patronais, referentes à glosa de compensações, 01/2008 a 12/2008.
AI	37.359.670-7	Contribuições previdenciárias patronais, referentes à glosa de compensações, 03/2007 a 12/2007.
AI	37.359.671-5	Contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre: auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, PLR, comissões sobre férias, diferenças entre FOPAG e GFIP.
AI	37.359.672-3	Contribuições previdenciárias dos segurados que prestaram serviços à empresa incidentes sobre: - auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, PLR, comissões sobre férias, diferenças entre FOPAG e GFIP.
AI	37.359.673-1	Contribuições sociais destinadas a outras entidades ou fundos e incidentes sobre: - auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, PLR, comissões sobre férias, diferenças entre FOPAG e GFIP.
AI	51.008.172-0	Contribuições previdenciárias patronais, referentes à glosa de compensações, 01/2009 a 01/2011.
AI	51.008.173-8	CFL 30 - deixar a empresa de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.
AI	51.008.174-6	CFL 34 - deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos no exercício de 2008.
AI	51.008.175-4	CFL 59 - deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas por segurados que lhe prestaram serviços.
AI	37.359.674-0	CFL 68 - - Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.
AI	37.349.675-8	CFL 69 - Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.
AI	51.008.177-0	CFL 78 - Apresentar a empresa a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, com incorreções ou omissões

2.2. Ao julgar procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais fazem coisa julgada às partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA

Para que o auxílio-alimentação não sofra a incidência de contribuições previdenciárias é necessário que seja fornecido in natura. O fornecimento em espécie não afasta a tributação.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

#### **ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.**

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, salvo exceções previstas em lei.

#### **REEMBOLSO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA.**

Integram o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.

#### **VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.**

Em decorrência do entendimento da AGU, manifestado pela Súmula nº 60, de 08 de dezembro de 2011, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

#### **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. SUSPENSÃO.**

As impugnações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo tributário, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

#### **DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.**

A diligência ou perícia requerida pelo impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considera-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

#### **PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.**

As provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

2.3. A decisão de primeira instância excluídos do lançamento os montantes pagos a título de vale transporte em pecúnia, como se pode observar na parte conclusiva do voto (e-fls 729/730):

Em razão de todo o exposto, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, retificando-se o crédito lançado para:

a) Excluir, integralmente, todos os lançamentos constantes do presente processo sob o fundamento de vale-transporte pagos em pecúnia, os quais se encontram sob os códigos TO –TRANSPORTE – OFICINAS, TO1 – TRANSPORTE – OFICINAS, TO2 –TRANSPORTE – OFICINAS, TP – TRANSPORTE – POSTOS, TP1 – TRANSPORTE – POSTOS, TP2 – TRANSPORTE – POSTOS, TV – TRANSPORTE – VENDAS, TV1 – TRANSPORTE – VENDAS e TV2 – TRANSPORTE – VENDAS.

b) Permanecem inalterados os demais lançamentos.

Deverá ser revisto o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, no momento em que for postulado o seu pagamento.

---

CONTENCIOSO EM SEGUNDA INSTÂNCIA

---

3. Passo a tratar do desenvolvimento dos atos processuais praticados no contencioso de segunda instância (subitens 3.1 a 3.5 infra)

3.1. Constatam registros de interposição de Recursos Voluntários pelos responsáveis solidários:

3.1.1. DISBRAVE SERVIÇOS FINANCEIROS (e-fls 780/790);

3.1.2. DISBRAVE ADM DE BENS IMOVEIS (e-fls 791/800);

3.1.3. DISBRAVE LOCADORA DE VEÍCULOS (e-fls 801/857);

3.1.4. DISBRAVE COMBUSTÍVEIS (e-fls 858/918).

3.2. Consta interposição de recurso voluntário pelo Contribuinte (e-fls 919/1020), com as razões (e-fls 920/929) subdivididas conforme quadro apresentado a seguir:

DAS RAZÕES DE RECURSO VOLUNTÁRIO	920/929
I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS	920
1. DAS RAZÕES DE REFORMA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO LANÇAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS	921
A- FATO GERADOR: TICKET REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO	921/923
B. FATO GERADOR: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E NOS RESULTADOS	923
C. FATO GERADOR: COMISSÃO SOBRE FÉRIAS	923/928
FATO GERADOR: FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP	928
FATO GERADOR: DIVERGÊNCIAS ENTRE FOLHA DE PAGAMENTO GFIP E DIRF (AFERIÇÃO INDIRETA)	928
FATO GERADOR: GASTOS DIVERSOS COM FUNCIONÁRIOS/EDUCAÇÃO SUPERIOR	928

3.2.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 929):

## II. PEDIDO

Pelo exposto, e mais que dos autos consta, requer seja dado integral PROVIMENTO ao presente recurso para desconstituir o crédito tributário objeto do DEBCAD n. 37.359.671-5 e 37.359.672-3, com o conseqüente arquivamento do presente Processo Administrativo, para a mais lúdima Justiça!

3.2.2. O recurso voluntário está instruído com os documentos comprobatórios (e-fls. 930/1020), constituído por dados da folha analítica (e-fls 930/970) e pelos instrumentos representativos das Convenções Coletivas de Trabalho (e-fls. 971/985; e-fls. 987/1001; e-fls. 1002/1020).

---

Resolução n.º 2301-000.480

---

3.3. Por meio da Resolução n.º **2301-000.480** (e-fls 1204/1206), de 07 de outubro de 2014, o julgamento foi convertido em diligência, Segue-se a transcrição do voto:

Após a interposição dos recursos voluntários pelo autuado e as empresas do grupo econômico, há diversos documentos emitidos pelo fisco dando conta de adesão, ainda que parcial, a programa de parcelamento especial. Necessário, saber, portanto, quais rubricas e períodos foram incluídos no parcelamento, a fim de delimitar o âmbito de devolutividade dos recursos interpostos.

Assim, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a autoridade fiscal produza informação fiscal discriminando quais as rubricas e períodos levantados no auto de infração remanesçam fora do parcelamento e, ato seguinte, intime o sujeito passivo para que no prazo de 30 (trinta) dias manifeste-se a respeito.

3.3.1. Produzidas informações fiscais pela unidade preparadora: Informação Fiscal PAPRV/DICAT/DRF/BSB (e-fls. 1227/1228) e Informação Fiscal Dicat/DRF-Brasília/DF N.º 0022/2017, de 02 de fevereiro de 2017 (e-fls 1275/1276).

3.4. Despacho de saneamento (e-fls 1278/1280) determina o retorno dos autos à unidade preparadora.

3.5. Em resposta, prolatado Despacho n.º 0293/2019 (e-fls 1306):

Em atenção ao despacho de saneamento de fls. 1278-1280, informo que o contribuinte foi cientificado em 16/04/2018 da cópia do Despacho de Saneamento do processo exarado pelo CARF, cópia da Informação Fiscal PAPRV/DICAT/DRF/BSB e Informação Fiscal DICAT/DRF/BSB N.º 0022/2017; e não apresentou recurso.

Ressalto que não foi localizado no processo pedido de desistência da discussão administrativa para incluir o débito no parcelamento do PERT.

Diante disto e tendo em vista que o débito não encontra-se parcelado, proponho o RETORNO do processo ao CARF para providências

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-006.516 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.728778/2011-17

## Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. Detendo-nos na admissibilidade dos recursos, há de se conhecer somente do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, ora Recorrente.

4.1. Não se conhece dos recursos especificados nos subitens 3.1.1, 3.1.2, 3.1.3 e 3.1.4, interpostos pelos responsáveis solidários, uma vez que não há notícia do ingresso por parte dos mesmos de peças impugnatórias. Opera-se, portanto, a preclusão consumativa.

5. No que respeita à delimitação da matéria devolvida, e consoante transcrição apresentada no subitem 3.5 supra, considero conclusiva a informação produzida no Despacho n.º 0293/2019 (e-fls. 1306). Assim, não há que se cogitar em desistência, e todas as matérias ventiladas no recurso voluntário estão devolvidas para apreciação do Colegiado no julgamento em segunda instância. Passa-se pois à análise das questões recursais.

### EDUCAÇÃO SUPERIOR – BOLSA DE ESTUDOS.

6. O Recorrente sustenta a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de educação de nível superior de seus empregados, uma vez que estes pagamentos visam à qualificação e capacitação profissional dos trabalhadores, não se constituindo em salário *in natura*, por não retribuir o trabalho efetivo, além de suscitar a intenção do legislador em não tributar tais valores.

6.1. Do relatório fiscal (e-fls. 81/112), cabe destacar o trecho que guarda pertinência com a matéria (e-fls. 98/100). Faz-se a transcrição:

#### FATO GERADOR: GASTOS DIVERSOS COM FUNCIONÁRIOS/EDUCAÇÃO

73. Pelo exame da contabilidade, foi verificado o custeio de despesas com cursos de graduação para seus empregados, cujos lançamentos foram registrados nas contas codificadas sob os números 4.01.01.0011-6 e 5.1.1.01.05.003 – Gastos Diversos com Funcionários.

74. A fiscalização identificou tais pagamentos por meio da análise dos históricos dos registros contábeis que faziam referência ao pagamento de mensalidade de faculdades para alguns empregados, sendo possível, portanto, a identificação dos empregados beneficiários.

75. A empresa foi intimada a esclarecer a natureza dos lançamentos contábeis registrados nas contas acima identificadas e alegou o que segue: “ GASTOS DIVERSOS COM FUNCIONÁRIOS – Despesas com formação educacional de funcionários para aprimoramento dos serviços da empresa por reembolso de mensalidades de cursos de graduação em todos os níveis; Cestas básicas distribuídas mensalmente para os funcionários conforme acordo coletivo; Despesas com exames admissionais e demissionais; Lanches para pessoal da oficina conforme acordo coletivo firmado com o sindicato da classe dos mecânicos.”

76. Os valores referentes ao custeio de cursos de graduação não foram declarados em GFIP, portanto, não foram considerados pela empresa como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

77. O gasto do contribuinte com o custeio de cursos de graduação de seus empregados é considerado fato gerador de contribuição previdenciária, uma vez que os valores despendidos com referido benefício, embora relativos à despesa com educação, não se encontram alcançados pela norma de isenção de que trata a alínea “t” do § 9º<sup>1</sup> do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, que prevê parcela não integrante do salário de contribuição do segurado. Portanto, deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

78. De fato, para que o valor despendido com educação não integre o salário-de-contribuição, devem ser atendidos, de forma cumulativa, os requisitos estabelecidos pela legislação, quais sejam: a) plano educacional que caracterize o oferecimento de educação básica ou de cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades da empresa, b) o benefício não pode substituir parcela salarial e, c) disponibilidade de acesso a todos os empregados. E, em se tratando de norma de exceção que confere isenção tributária, deve ser interpretada restritivamente.

79. Assim, valor concedido aos empregados a título de ressarcimento de despesas com custeio de cursos de graduação não é isento de contribuições previdenciárias, sendo considerado salário in natura e, portanto, na qualidade de salário indireto, integra o salário-de-contribuição do segurado empregado para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

80. Para fins de organização do trabalho de auditoria, as bases de cálculo referentes ao custeio de despesas de cursos de graduação (educação superior) estão discriminadas no anexo XIII e foram discriminadas nos seguintes Códigos de Levantamento:

EV – EDUCAÇÃO - VENDAS (01 a 09/2011 e 11/2008);

EV1 – EDUCAÇÃO – VENDAS (10/2008);

EV2 – EDUCAÇÃO – VENDAS (12/2008).

6.2. Ao manter a exigência fiscal relativa ao pagamento das bolsas de estudos, a decisão de primeira instância traz a fundamentação (e-fls. 723/727) ora transcrita:

---

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 03-054.061

---

Os valores despendidos com educação, para que não sofram incidência previdenciária, estão previstos na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, *in verbis*:

---

<sup>1</sup> LEI 8.212/1991

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à **educação básica**, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a  **cursos de capacitação e qualificação profissionais** vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).(g.n)

Vê-se que a citada alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91, prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição, desde que atendam aos demais requisitos da lei, a saber:

a) educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 1996; e

b) cursos de capacitação e qualificação profissionais;

As duas situações mencionadas se encontram perfeitamente estabelecidas na estrutura da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que fixa os diversos níveis e modalidades de educação (básica, superior e profissional) e, inicialmente, dispõe:

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

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

II - educação superior.

Da leitura do dispositivo supra se apura que a educação escolar se divide em educação básica e educação superior, sendo que a alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91 objetivamente promove a exclusão da segunda de seu campo de abrangência.

A Lei n.º 9.394, de 1996, em sua redação original, dispunha quanto à educação profissional que essa se integra às demais formas de educação porém, não se confunde com a educação superior conforme consta claramente do art. 39 e parágrafo único, como segue:

Lei 9394/96

#### DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.

Parágrafo único. O aluno matriculado **ou egresso do ensino fundamental, médio e superior**, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, **contará com a possibilidade de acesso à educação profissional**. (grifamos)

Com as modificações introduzidas na Lei n.º 9.394, de 1996, pela Lei n.º 11.741, de 16 de julho de 2008, a definição de **educação profissional** ficou ainda mais evidente, marcando sua distinção em relação à **educação superior** corrente. A Educação Profissional Tecnológica de Graduação e Pós-graduação é uma novidade introduzida na Lei n.º 9.394, de 1996, pela Lei n.º 11.741, de 2008, que promoveu alterações e inclusões no Capítulo III da Lei, passando o mesmo a ter a seguinte redação:

### CAPÍTULO III

#### Da Educação Profissional e Tecnológica

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino.

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;

II – de educação profissional técnica de nível médio;

**III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.**

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação.

Art. 40. A educação profissional será desenvolvida em articulação com o ensino regular ou por diferentes estratégias de educação continuada, em instituições especializadas ou no ambiente de trabalho.

Art. 41. O conhecimento adquirido na educação profissional e tecnológica, inclusive no trabalho, poderá ser objeto de avaliação, reconhecimento e certificação para prosseguimento ou conclusão de estudos.

Art. 42. As instituições de educação profissional e tecnológica, além dos seus cursos regulares, oferecerão cursos especiais, abertos à comunidade, condicionada a matrícula à capacidade de aproveitamento e não necessariamente ao nível de escolaridade. (grifamos)

O Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006, trata a matéria, no art. 42, da seguinte forma:

Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de  **cursos superiores de tecnologia** terão por base o  **catálogo de denominações de cursos** publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto nº 6.303, de 2007) (grifamos)

A nova legislação institui um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008), cujo pagamento pelo empregador não integra o salário de contribuição, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Vê-se que se trata de curso **diverso**, dos demais cursos superiores, com os quais não se confunde. É a própria Lei que o define e, portanto, diferencia um do outro.

Não há dúvida de que a educação como um todo e em todos os seus níveis e modalidades, tem relevância para a capacitação e qualificação profissional. Todavia, os denominados  **cursos profissionalizantes** são dotados de conteúdos mais práticos e

direcionados, enquanto os  **cursos regulares, de nível básico e superior**, dotados de conteúdos gerais e teóricos, ou seja, possuem características e finalidades diversas, por isto a Lei os diferencia, embora estabeleça a integração entre eles.

Importante reforçar que as finalidades e características da educação profissional se distingue claramente das finalidades e características da educação superior, conforme estabelecidas na Lei n.º 9.394, de 1996:

#### CAPÍTULO IV

##### DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Art. 44. A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas:

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente; (Redação dada pela Lei n.º 11.632, de 2007).

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;

IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

(...)

Art. 45. A educação superior será ministrada em instituições de ensino superior, públicas ou privadas, com variados graus de abrangência ou especialização.

(...)

Cabe mencionar a existência do “**Catálogo Nacional dos Cursos Superiores de Tecnologia**”, publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica com fundamento no art. 42 do Decreto n.º 5.773, de 9 de maio de 2006 (o catálogo pode ser obtido no sítio do Ministério da Educação):

Da Autorização, Reconhecimento e Renovação de Reconhecimento de Cursos Superiores de Tecnologia

Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de **cursos superiores de tecnologia** terão por base o **catálogo de denominações de cursos** publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.303, de 2007)

Pelo exposto, resta demonstrado que a educação superior de que trata os arts. 43 e seguintes da Lei n.º 9.394, de 1996, em vista da clara identificação dos diversos níveis e modalidades de educação, bem como as características estabelecidas nesta Lei, nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional, entendimento agora reforçado pela nova redação da Lei n.º 9.394, de 1996, promovida pela Lei n.º 11.741, de 2008, que apontou o que constitui educação profissional de nível superior, no Capítulo III, deixando de fora os demais cursos superiores então tratados no Capítulo IV.

---

final da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 03-054.061

---

6.3. Ao examinar as informações descritas no Relatório Fiscal (subitem 6.1 supra) e a fundamentação exposta no acórdão recorrido (subitem 6.2 supra), me parece necessário fazer algumas ressalvas.

6.3.1. Pela leitura da exposição deduzida nos itens 76 a 79 do Relatório Fiscal, parece-nos que a autoridade fiscal teria considerado como determinante, a mera circunstância de terem sido feitos pagamentos a título de reembolso de mensalidades de cursos de graduação. Não se ocupou o relatório fiscal em analisar a pertinência do curso superior ofertado às seguradas no Anexo XIII (e-fls. 406) com a atividade desenvolvida pela Recorrente, tampouco faz menção acerca da disponibilidade de acesso a todos os empregados. Ao examinar o Anexo XIII (e-fls. 406), este se limita a relacionar gastos diversos com funcionários/educação, trazendo a relação nominal das seguradas beneficiárias, mas também sem qualquer menção à natureza do curso superior ofertado. Considero, pois, que a fiscalização deixou de demonstrar a incompatibilidade dos cursos superiores ofertados, à luz dos requisitos estabelecidos na norma isentiva (alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91).

6.3.2. A decisão de primeira instância também merece reparos. A fundamentação procurou evidenciar a distinção conceitual entre “educação profissional” e “educação superior”, ao se municiar de um aparato legislativo específico, se apegando ao fundamento de que os reembolsos a título de curso de graduação se mostram, por si só, incompatíveis com a não incidência da contribuição previdenciária. Tal como a fiscalização, a decisão de primeira instância não se ocupa em analisar a situação concreta, a pertinência do curso, a disponibilidade

de acesso, e a partir desta constatação, entendo que há elementos de convicção suficientes nos autos para afastar a exigência.

6.4. Saliente-se que a jurisprudência do CARF tem acolhido a possibilidade de curso superior se enquadrar na norma isentiva, desde que vinculado a programa de qualificação na forma de curso de capacitação e qualificação profissional.

6.5. Com a realização das sessões extraordinárias do Pleno em setembro/2019, a matéria acabou sendo pacificada com a edição da Súmula CARF n.º 149:

**Súmula CARF n.º 149**

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

6.6. Em vista das considerações delineadas, considero que a situação fática dos autos se amolda ao enunciado da Súmula CARF n.º 149, e deste modo, há que se excluir do lançamento os valores lançados a título de bolsa de estudos de educação superior.

**MÉRITO – DEMAIS QUESTÕES RECURSAIS**

7. Com pertinência às demais questões recursais, em vista da coincidência entre a argumentação deduzida no recurso e aquela ofertada ao tempo da impugnação, e por concordar com a análise da decisão de primeira instância. Faz-se uso da prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno, com a transcrição da parte do voto inserto no acórdão recorrido.

---

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 03-054.061

---

**Do auxílio-alimentação em pecúnia ou tíquetes.**

A Impugnante alega que o auxílio-alimentação em pecúnia não altera o caráter indenizatório da verba e, além disso, diferentemente do que alega a Autoridade Lançadora, os vales-refeição são dados aos funcionários por meio de cartão magnético e não em pecúnia.

Tal entendimento não merece prosperar, eis que o conceito in natura se refere tão somente ao fornecimento de alimentos diretamente ao empregado, sendo o caso da disponibilização de refeições prontas para consumo no próprio local de trabalho.

Neste ponto é certo que a jurisprudência do STJ afeta ao assunto afirma que, para que não incida contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação, mesmo não estando o contribuinte inscrito no PAT, tal benefício deve ser fornecido in natura e não em espécie. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial,

esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS.

2. Recurso especial desprovido.

(REsp 827.832/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT . AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE AOS EMPREGADOS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO FGTS. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA Nº 326/77. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS PELA TR/TRD. APLICABILIDADE.

(...)

3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15). **O auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária.**

Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005;

EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.

4. "O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT" (EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).

Seguindo esta linha de pensamento a PGFN exarou o parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 (aprovado pelo Ministro da Fazenda em 22/11/2011 DOU de 24/11/2011), com a seguinte ementa:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Porém, como acima descrevemos, o fornecimento de alimentação in natura não é o fundamento deste lançamento, uma vez que a Impugnante, não inscrita no PAT, em vez de fornecer alimentação in natura, efetua a entrega em pecúnia, tíquete-refeição ou cartão magnético. Vejamos o julgado a seguir, que trata do tema:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE: EM "TICKET" OU VALE-REFEIÇÃO. CARÁTER REMUNERATÓRIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.**

1. O auxílio alimentação que inibe a carga tributária é aquele prestado "in natura", pois o auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. É a interpretação que se harmoniza com o art. 111, do CTN. 2. Somente o auxílio-alimentação pago "in natura", justamente por gerar despesas operacionais, de acordo com o art. 28, § 9º, alínea c, da Lei n. 8212/91, não integra o salário inibindo, pois, a carga tributária, ao passo que se pago em espécie e com habitualidade é passível de incidência da contribuição previdenciária, como é o caso em epígrafe, em que houve pagamento de parcelas habituais por meio de "ticket" refeição e vale refeição, nos termos do acordo coletivo juntado em fls. 48/49. 3. Apelação improvida. (TRF3 MAS 12697 SP 1999.61.00.0126971)

A fim de não restar dúvidas acerca da abrangência do conceito de alimentação in natura a PGFN emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.726/2012, o qual foi publicado como sendo interpretativo do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, acima citado, que, após detida análise do posicionamento dos Tribunais Superiores afirma:

14. Destarte, como salientado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, que subsidiou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, revela-se "(...) assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais. **Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária**".

15. Conserva, então, o STJ o mesmo entendimento majoritário à época da lavratura do ato declaratório em questão

(...)

Para logo a seguir concluir:

(...)

Pelo exposto, esta Procuradoria-Geral entende **que o auxílio-alimentação fornecido pelo empregador na forma de ticket-alimentação não está abrangido pela dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos** tratada no Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011(...). (grifamos)

Assim sendo, entendemos que o lançamento consubstanciado nos autos não é abrangido pelo Ato Declaratório PGFN no 3, de 2011, não estando também enquadrado nas hipóteses restritas de não incidência de contribuição previdenciária arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, sendo, portanto, de se manter o crédito apurado.

### **Da participação nos resultados**

A empresa foi autuada pelo não recolhimento de contribuições patronais incidentes sobre valores pagos a segurados a título de participação nos resultados da empresa.

A impugnante apenas alega que a empresa não distribuiu valores a título de distribuição de lucros e desconhece de onde a fiscalização extraiu tais valores.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 92, que a fiscalização extraiu os valores da Folha de Pagamento da empresa, os quais estavam lançados na rubrica denominada Participação nos Lucros ou Resultados (código 0192), sendo que a Autoridade Lançadora discriminou, por segurado, os valores recebidos a este título, fls. 394/395.

Portanto, descabe qualquer alegação de desconhecimento por parte da Impugnante, uma vez que os valores constam de sua própria folha de pagamento entregue à fiscalização.

O parágrafo 9º, alínea “j”, do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, que trata do custeio previdenciário, estabelece que:

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

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (Grifou-se)

No tocante a essa matéria, foi editada a Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, sucessivamente reeditada, até a sua transformação na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que estabelece:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (g.n.)

I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Vê-se, portanto, que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar:

- Regras claras e objetivas;
- Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo;
- Periodicidade da distribuição;
- Período de vigência e prazos para a revisão do acordo;
- Critérios e condições, tais como:

- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Assim, somente estará excluída da tributação a participação nos lucros ou resultados que for concedida a empregados na forma da lei específica.

Embora a fiscalização tenha solicitado para a empresa o instrumento de negociação celebrado com o Sindicato ou Comissão, nos moldes da Lei 10.101/2000, a empresa nada apresentou.

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais devidas incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros.

### **Das Alegações Desacompanhadas de Provas**

A empresa alega que, ao contrário do que afirma a fiscalização, sempre integrou à base de cálculo os valores pagos a título de comissão de férias pagas a seus funcionários.

Embora a empresa afirme que houve a contribuição previdenciária sobre a referida base de cálculo, é preciso esclarecer que, caso a Impugnante assim tivesse procedido, tais valores teriam sido informados em GFIP, mas a empresa não diz em sua defesa porque não informou os valores relativos a essa rubrica nas GFIP do período objeto do presente lançamento.

A fiscalização apresentou, fls. 396/397, os valores individualizados, por segurado, que deixaram de ser informados nas GFIP do período ora lançado, sendo que, em contrapartida, a empresa não apresentou nenhum elemento, de qualquer dos segurados relacionados pela fiscalização, que demonstre o contrário.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação, tal como prevê, de forma expressa, a legislação inframencionada:

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo)

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil)

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A apresentação dessas provas pelo impugnante deve ser feita no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo se ocorrer alguma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, as alegações aqui mencionadas, por estarem desprovidas de elementos probatórios, não são úteis e não servem para modificar o crédito lançado.

Em relação às outras diferenças lançadas pela fiscalização, devido a divergências constatadas quando confrontados os valores informados em GFIP com aqueles constantes da folha de pagamento e DIRF, a Impugnante também alega que todos os pagamentos relativos à folha de pagamento foram devidamente declarados em GFIP e recolhidos.

Da mesma forma que as alegações relativas às comissões sobre férias, a Impugnante apenas alega, sem apresentar elementos que demonstrem sua afirmação. A fiscalização, por sua vez, relacionou individualmente, referente a estas divergências, fls. 398/405, as diferenças, por seguro, que estavam divergentes da declaração em GFIP.

---

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 03-054.061

---

#### RETROATIVIDADE BENIGNA – CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

8. No caso concreto, havendo simultaneidade nas lavraturas de auto-de-infração de obrigações principais (Debcad nº 37.359.671-5) e de auto-de-infração de obrigações acessórias (Debcad nº 37.359.674-0; Processo nº 10166.728781/2011-22), verifica-se a aplicabilidade do enunciado da Súmula CARF nº 119.

##### **Súmula CARF nº 119**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

8.1. Esclareça-se que a decisão do Colegiado acerca da exclusão dos valores lançados a título de bolsas de estudos de educação superior (subitem 6.6 supra) no auto-de-infração de obrigações principais (Debcad nº 37.359.671-5) deve se refletir no cálculo da multa na sistemática vigente à época dos fatos geradores (Debcad nº 37.359.674-0; Processo nº 10166.728781/2011-22), conforme estatuído pela citada Súmula.

**PEDIDO DE PERÍCIA – INDEFERIMENTO.**

9. No recurso voluntário foi formulado pedido de perícia, destacadamente quanto à parte da exigência relacionada ao pagamento de PLR. Por considerar desnecessária, indefiro o pedido (artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972).

**CONCLUSÃO**

10. Em vista do exposto, VOTO por não conhecer dos recursos interpostos pelos responsáveis solidários (subitem 4.1 supra), indeferir o pedido de perícia e dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos a título de bolsa de ensino de curso superior (Súmula Carf n.º 149) e determinar a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo da multa por omissão em Gfip para aplicação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula Carf n.º 119:

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles