



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.730696/2014-86
ACÓRDÃO	2402-013.309 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE MANGANES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. MATÉRIA JÁ ACOLHIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Não se conhece do Recurso Voluntário, por ausência de interesse de agir, quanto à alegação genérica de não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre determinados pagamentos, quando o Acórdão recorrido já cancelou os lançamentos fiscais correspondentes, remanescendo a exigência apenas nas hipóteses específicas não abrangidas pelo pleito recursal. A mera reiteração de tese já acolhida, desacompanhada da apresentação de novos documentos ou de impugnação específica dos fundamentos remanescentes, não configura interesse recursal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA EDUCACIONAL. ESTÁGIO. LEI Nº 11.788/2008. TERMOS DE COMPROMISSO. JUNTADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. VALIDADE. BENEFÍCIOS ADICIONAIS. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO ESTÁGIO. EXTRAPOLAÇÃO DE JORNADA. VERBAS TÍPICAS DE RELAÇÃO DE EMPREGO.

A apresentação, ainda que em sede de impugnação, dos termos de compromisso de estágio é apta a comprovar a existência da relação de estágio, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsa educacional, desde que observados os requisitos da Lei nº 11.788/2008. A concessão de benefícios relacionados a transporte, alimentação, saúde, entre outros, por si só, não descaracteriza o estágio, nos termos do art. 12, § 1º, da referida lei. Todavia, constatado o pagamento de parcelas típicas de relação de emprego, tais como adicional noturno, horas extras e respectivos reflexos, evidenciando extrapolação da

jornada legalmente permitida, os valores percebidos devem ser tratados como remuneração, sujeita à incidência das exações correspondentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. REEMBOLSO EDUCACIONAL. PLANO EDUCACIONAL OU BOLSA DE ESTUDO. ART. 28, § 9º, ALÍNEA “t”, DA LEI Nº 8.212/1991, COM NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI 12513/2011. LIMITAÇÃO POR FAIXA SALARIAL. AUSÊNCIA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores pagos a título de plano educacional ou bolsa de estudo, quando destinados à capacitação do empregado e vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não integram o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991. A limitação do benefício a empregados enquadrados em determinada faixa salarial, quando prevista em acordos coletivos de trabalho e fundada em critérios objetivos e gerais, a partir da redação trazida pela não descaracteriza a natureza não remuneratória da verba, tampouco autoriza sua tributação, após a alteração em sua redação, trazida pela lei 12.513/2011.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. TEMA 985 DO STF. MODULAÇÃO DE EFEITOS. EFICÁCIA EX NUNC. PERÍODO ANTERIOR À PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ (REsp nº 1.230.957/RS). NÃO INCIDÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 985 da repercussão geral, reconheceu a constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, modulando, contudo, os efeitos da decisão para produzir eficácia ex nunc, a contar da publicação da ata de julgamento, em 15/09/2020. Para os períodos anteriores, aplica-se o entendimento anteriormente pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.230.957/RS), segundo o qual o adicional de férias possui natureza indenizatória/compensatória e não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tratando-se de lançamento relativo a período anterior à modulação, impõe-se o cancelamento da exigência fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROVISÃO CONTÁBIL. FÉRIAS E 13º SALÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO.

A mera constituição de provisões contábeis relativas a férias e 13º salário não configura, por si só, hipótese de incidência das contribuições

previdenciárias, as quais recaem sobre valores efetivamente pagos, devidos ou creditados aos segurados. Inexistindo prova concreta do efetivo pagamento dos valores provisionados aos empregados, é inviável a exigência fiscal fundada em presunções ou inferências desacompanhadas de elementos probatórios.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. LEI Nº 10.101/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. AUSÊNCIA. PARTICIPAÇÃO SINDICAL. DESCUMPRIMENTO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados não se beneficiam da isenção prevista na Lei nº 10.101/2000 quando não observados seus requisitos legais. A celebração do acordo poucos dias antes do pagamento do benefício, sem comprovação de que as metas eram de prévio conhecimento dos empregados, descaracteriza a pactuação prévia exigida pela norma. Ademais, a ausência de efetiva participação dos sindicatos representativos das bases territoriais abrangidas pelo acordo compromete a validade da negociação coletiva. Verificados tais vícios, mantém-se a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, inclusive no tocante à PLR extraordinária.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUTOS DE INFRAÇÃO DIVERSOS.

Não se caracteriza bis in idem quando as multas aplicadas decorrem do descumprimento de obrigações acessórias distintas, ainda que formalizadas em autos de infração diversos. Inexistindo identidade entre as obrigações violadas, as infrações apuradas e as penalidades impostas, é legítima a cumulação das multas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (1) por unanimidade de votos, (i) conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, para não apreciar a matéria atinente à parcela exonerada do crédito pela decisão recorrida, (ii) na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para (a) cancelar em parte a autuação relativa à bolsa educacional concedida aos estagiários, mantendo tão somente aquelas em que há pagamentos de adicional noturno e horas extras, (b) cancelar totalmente o crédito atinente a terço constitucional de férias, (c) a valores provisionados a título de décimo terceiro salário e férias; (2) por voto de qualidade, cancelar o crédito atinente a

reembolso educacional a partir da competência de outubro de 2011, inclusive, vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (relatora) que entenderam por cancelar a totalidade de referido crédito. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima (Substituto Integral), Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa, substituído pelo Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário por meio do qual a Recorrente objetiva a reforma do V. Acórdão nº 14-60.029, que, ao apreciar a Impugnação anteriormente apresentada, julgou-a parcialmente procedente.

Os créditos em discussão referem-se às contribuições devidas pela empresa e adicional destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - GILRAT (DEBCAD nº 51.067.142-0); às contribuições devidas pelos segurados, descontada pela empresa (DEBCAD nº 51.067.143-8), e às contribuições a terceiros – FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE (DEBCAD nº 51.067.144-6).

Nos termos do Relatório Fiscal, a Recorrente teria efetuado o pagamento de remunerações a empregados que configurariam fatos geradores das contribuições previdenciárias e de terceiros – quais sejam: diferença de 13º salário, 13º salário, diferença de férias na

contabilidade, 13º indenizado, estagiários sem apresentação de documentos, adicional de 1/3 de férias; participação nos resultados extraordinária; participação nos resultados; reembolso de creche sem comprovação, reembolso educacional de 3º grau; remuneração não declarada –, sobre as quais não teriam sido efetuados os recolhimentos devidos.

Além dos lançamentos dos créditos tributários sobre tais verbas, foram aplicadas multas em razão de a Recorrente ter (i) deixado de registrar mensalmente, em sua contabilidade e de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições (DEBCAD nº 51.067.145-4), e (ii) deixado de exibir todos os documentos relacionados às contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 à d. Fiscalização (DEBCAD nº 51.067.146-2).

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou Impugnação alegando que:

- (i) os valores pagos a título de bolsa educacional aos estagiários estariam amparados por termos de compromisso de estágio, o que os afastaria a incidência de contribuições em questão;
- (ii) os valores pagos a título de reembolso creche e reembolso educacional estariam respaldados em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) firmado com as bases sindicais territoriais, vigente no exercício de 2011, tendo sido apresentados documentos comprobatórios, como certidão de nascimento dos dependentes e recibos emitidos pelas instituições educacionais;
- (iii) os valores pagos a título de PRL encontrariam respaldo no “Termo de Acordo no Programa de Participação nos Resultados da Vale Manganês – exercício 2010”;
- (iv) os lançamentos sobre os valores supostamente pagos a título de 13º salário e férias incidiram, na verdade, sobre meras provisões, não efetivamente pagas aos empregados, sendo que, ainda que fosse, a jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores reconhece a ilegitimidade da incidência das contribuições sobre tais verbas;
- (v) os valores pagos a título terço constitucional de férias gozadas teriam natureza indenizatória, razão pela qual estariam fora do campo de incidência das contribuições em questão; e, por fim,
- (vi) quanto às multas, sustentou que os lançamentos estariam sendo cobrados em duplicidade, pois decorrem do mesmo suposto descumprimento de obrigação acessória.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido Acórdão que deu parcial provimento à Impugnação, para cancelar os lançamentos fiscais relativos à parte dos valores pagos a título de bolsa educacional aos estagiários e de reembolso creche.

No tocante às bolsas educacionais, o Acórdão manteve a tributação nos casos em que não foram apresentados contratos de estágio ou quando foram identificados pagamentos de outras verbas que, em seu entender, desnaturalizariam a relação de estágio.

Quanto ao reembolso creche, a decisão manteve a incidência das contribuições nos casos em que o dependente possuía mais de 5 anos de idade ou quando as despesas não foram devidamente comprovadas nos autos.

Devidamente intimada, interpôs a Recorrente o competente Recurso Voluntário, reiterando as razões anteriormente expostas.

No tocante à incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de bolsa educacional, a Recorrente insurge-se contra a manutenção parcial das autuações, alegando que o pagamento de benefícios adicionais, como plano de previdência e vale-alimentação, não descaracteriza a relação de estágio.

Quanto ao reembolso creche, recorre de forma genérica, sem impugnar especificamente os fundamentos que levaram a DRJ a cancelar apenas parte das contribuições correspondentes.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Relatora

O presente recurso é tempestivo e preenche os demais extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No entanto, quanto às alegações de direito apresentadas no Recurso Voluntário, deixo de conhecer apenas aquela relativa à não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre o reembolso creche, por falta de interesse de agir.

Conforme se extrai dos fatos narrados, o V. Acórdão 14-60.029 cancelou os lançamentos fiscais referentes às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de reembolso creche, mantendo, contudo, as exações apenas em relação às verbas pagas aos dependentes com mais de 5 (cinco) anos de idade e nas hipóteses em que não foram trazidos aos autos o comprovante das despesas.

Considerando que, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente recorre limita-se a reiterar a alegação de não incidência das contribuições sobre tais verbas, sem apresentar novos documentos que comprovem as despesas reembolsadas ou que demonstrem que todos os dependentes possuíam até 5 anos de idade, entendo que carece de interesse recursal. Isso porque

o pleito genérico de afastamento da incidência das contribuições sobre o reembolso creche já foi acolhido pelo Acórdão recorrido.

Passemos à análise dos demais pontos.

BOLSA EDUCACIONAL AOS ESTAGIÁRIOS

Conforme exposto nos fatos, parte da autuação fiscal refere-se às contribuições incidentes sobre os valores pagos pela Recorrente a título de bolsa educacional. Nos termos do Relatório Fiscal, constatou-se que, em sede de fiscalização, a Recorrente apresentou apenas parte dos “termos de cooperação/compromisso ou contratos de estágio”, motivo pelo qual foi procedido o lançamento do crédito tributário correspondente aos valores pagos supostamente a tal título, mas não amparados pela documentação exigida.

Em fase de Impugnação a Recorrente juntou diversos “termos de compromisso de estágio”, buscando comprovar a existência de estágio, sem vínculo empregatício, para grande parte das pessoas que receberam a referida verba.

Em decorrência, o V. Acórdão assim se posicionou:

“Diante disto, no plano teórico, a apresentação, ainda que tardia, ou seja, quando da impugnação à lavratura fiscal, dos termos de compromisso, importaria que este Colegiado os acatasse como documentos formal e materialmente existentes, de forma a demonstrar a efetividade da relação de estágio amparado pela Lei e, de conseguinte, exonerasse as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsa de estágio.

Ocorre, contudo, que este entendimento somente poderia ser concretizado em relação àqueles segurados cujos termos de compromisso constam dos autos, não abrangendo, portanto, os segurados Erick Santana (Matriz em Simões Filho/BA); Mariane do Carmo (Filial Ouro Preto/MG). Dayane de Oliveira, Lorena Otero e Elisangela Augusto (Filial Nova Lima/MG).

Assim, em relação aos segurados cujos termos de compromisso não constam dos autos, não há reparo a ser feito em relação ao Levantamento “ES”.

Assim, o Acórdão acolheu os compromissos de estágio juntados em sede de Impugnação, cujo efeito, considerando o critério jurídico que fundamentou as autuações fiscais, seria suficiente para reconhecer que os pagamentos vinculados a tais documentos estariam eximidos da incidência das contribuições em questão.

No entanto, o Acórdão, embora tenha reconhecido a validade dos compromissos de estágio, entendeu por bem manter a autuação fiscal vinculada a determinados contratos em que verificado o pagamento de outros benefícios, tais como plano de previdência, auxílio-refeição etc.

Entretanto, entendo que tal posicionamento não reflete o disposto nas normas que regem o estágio de estudantes, previstas na Lei nº 11.788/2008. Cite-se, a propósito o art. 12, § 1º, da referida lei:

Art. 12. O estagiário poderá receber bolsa ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, sendo compulsória a sua concessão, bem como a do auxílio-transporte, na hipótese de estágio não obrigatório.

§ 1º A eventual concessão de benefícios relacionados a transporte, alimentação e saúde, entre outros, não caracteriza vínculo empregatício.

Nota-se que a própria lei que regula os estágios estabelece que, embora não seja compulsória a concessão de benefícios relacionados a transporte, alimentação e saúde, entre outros, a pagamento de tais benefícios, por liberalidade da empresa, não caracteriza a relação como de vínculo empregatício.

Assim, não há como descaracterizar a relação de estágio pelo simples fato de a empresa concedente oferecer, além da bolsa educacional, benefícios como vale-transporte, alimentação, assistência saúde, entre outros.

Somente nas hipóteses em que a manutenção de estagiário ocorrer em desconformidade com a Lei nº 11.788/2007 é que o respectivo contrato poderá ser caracterizado como vínculo de emprego, nos termos do art. 15 da referida norma.

Pois bem. Pelos termos de compromisso de estágio juntados aos autos, verifico que apenas o contrato firmado com Leonardo Santos, em razão do pagamento de determinadas verbas, extrapolaria o permitido em lei.

De fato, o art. 10, da Lei nº 11.788/2007, assim determina:

“Art. 10. A jornada de atividade em estágio será definida de comum acordo entre a instituição de ensino, a parte concedente e o aluno estagiário ou seu representante legal, devendo constar do termo de compromisso ser compatível com as atividades escolares e não ultrapassar:

I – 4 (quatro) horas diárias e 20 (vinte) horas semanais, no caso de estudantes de educação especial e dos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional de educação de jovens e adultos;

II – 6 (seis) horas diárias e 30 (trinta) horas semanais, no caso de estudantes do ensino superior, da educação profissional de nível médio e do ensino médio regular.”

Nota-se, do dispositivo acima, que a atividade de estágio – inclusive para garantir sua compatibilidade com as atividades escolares – não podem ultrapassar

- (i) 4 (quatro) horas diárias e 20 (vinte) horas semanais, no caso de estudantes de educação especial e dos anos finais de ensino fundamental; ou

- (ii) 6 (seis) horas diárias e 30 (trinta) horas semanais, no caso de estudantes do ensino superior, da educação profissional de nível médio e do ensino médio regular.

Pois bem. Há casos pontuais, como o de Leonardo Santos, em que, além da suposta bolsa educacional, foram efetuados pagamentos a título de reflexo adicional noturno, adicional noturno, hora extra a 80%, hora extra a 50%, reflexo de horas extras sobre DSR, hora extra a 100%. Tais pagamentos evidenciam a extrapolação da jornada legalmente permitida para o exercício da atividade de estágio.

Diante desse contexto, nos casos específicos em que se verificou o pagamento de parcelas típicas de relação de emprego, os valores percebidos não podem ser considerados decorrentes de relação de estágio, por se encontrarem em desconformidade com os limites legais que a regem, devendo, portanto, ser tratados como remuneração, destinada à retribuição do trabalho, sujeita à incidência das exações em análise.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para determinar o cancelamento das autuações fiscais relativas às exações incidentes sobre os valores pagos a título de bolsa educacional, cujos “termos de cooperação, compromisso ou contratos de estágio” constam dos autos, ressalvados os casos em que houve pagamento de adicional noturno, reflexos de adicional noturno, horas extras, reflexos de horas extras sobre o DSR, ou outras parcelas que evidenciem a extrapolação da jornada legalmente permitida para o exercício da atividade de estágio.

REEMBOLSO EDUCACIONAL

Conforme exposto nos fatos, a d. Fiscalização entendeu por bem constituir crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre o plano educacional ou bolsa de estudo concedida a seus empregados, quando vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa.

Isto porque, embora o art. 28, § 9º, alínea “t” da legislação de regência disponha que os valores pagos a título de planos educacional ou bolsa de estudos aos empregados não integram o salário-de-contribuição para fins de incidências das contribuições em questão, a d. Fiscalização entendeu que o benefício em exame não seria “*extensivo a todos os empregados mas limitado aos que ganham até um valor determinado de salário-base*”, razão pela qual deixou de reconhecer a observância do requisito legal.

Conforme se verifica, o benefício discutido, para os exercícios alcançados pelos lançamentos fiscais, teve origem em acordos coletivos de trabalho firmados com os sindicatos de trabalhadores, que previram:

- (i) Reembolso de 75% (setenta e cinco por cento) dos gastos com cursos de graduação em nível superior, exclusivamente, para os empregados com

salário-base de até R\$ 1.514,70 (um mil, quinhentos e catorze reais e setenta centavos; e

- (ii) Reembolso de 85% (oitenta e cinco por cento) dos gastos com cursos de graduação em nível superior, exclusivamente, para os empregados com salário-base igual ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Ainda que exista a limitação da concessão do benefício a empregados que percebem até determinado valor de salário-base, não vislumbro afronta à norma prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, vigente à época.

Em interpretação teleológica do dispositivo, compreendo que sua finalidade é evitar a concessão de benefícios de forma individualizadas a determinados empregados ou diretores, como meio de mascarar o pagamento de remuneração.

No caso em exame, o benefício não foi concedido de forma pessoal ou restrita, mas de modo geral e objetivo, alcançando todos os empregados situados na mesma faixa salarial. O critério adotado – limitação com base na remuneração – evidencia o intuito de favorecer trabalhadores em início de carreira, promovendo seu desenvolvimento profissional, e não de remunerar o trabalho.

Ademais, trago à colação voto proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se consignou que tais verbas não assumem natureza salarial ou remuneratória, por não terem como finalidade a retribuição pelo trabalho. Vejamos:

Pois bem. Relembremos que o direito previdenciário é dotado de autonomia, porém há forte vinculação com outros ramos do direito e, por isso, sofre diversas influências. De um lado, a concepção de remuneração para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua viga mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991). Por outra parte, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Na essência, a delimitação do salário-de-contribuição equivale à remuneração paga, creditada ou devida ao trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie. No artigo seguinte, além do salário pago em dinheiro, resta autorizado o pagamento ao empregado na forma de utilidades, denominado de salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

Ainda que contenha inegável valor econômico, a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Não se destina a retribuir o trabalho efetivo, sendo uma verba empregada “para o trabalho”, e “não pelo trabalho.

(...)

Para fins de base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, o legislador tributário elegeu as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador escapam à tributação, muito embora o legislador subordine a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária ao atendimento de certas condições fáticas.

(Acórdão nº 9202-011.231 – CSRF/2ª Turma – Sessão de 16 de abril de 2024 – g.n.)

Verifica-se, portanto, que o entendimento da Câmara Superior é no sentido de que tais verbas sequer tem natureza remuneratória, o que, por si só, as exclui do campo de incidência das contribuições em análise.

Cumprе ressaltar, ainda, que a redação do referido dispositivo foi alterada pela Lei nº 12.513/2011, a qual suprimiu o requisito antes previsto. Cite-se, a propósito, a nova redação:

“t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;”

A redação atualmente vigente coaduna-se com a natureza dessas verbas, pois, quando efetivamente concedidas para fins de capacitação do empregado ou diretor, não assumem caráter retributivo pelo trabalho.

Diante desse contexto, entendo que as autuações fiscais relativas às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de reembolso educacional devem ser canceladas. Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente nesta parte.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Parte das autuações fiscais referem-se às contribuições incidentes sobre o terço constitucional de férias, por entender a d. Fiscalização que tais valores possuem natureza remuneratória.

A controvérsia acerca da natureza jurídica do terço constitucional de férias foi reconhecida como tema de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 985). Em julgamento realizado em 31 de agosto de 2020, o Tribunal Pleno, assim decidiu:

“O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 985 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin.

Foi fixada a seguinte tese: **‘É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias’**”

A ata de julgamento foi publicada em 15/09/2020 e o Acórdão em 02 de outubro de 2020.

Em razão da oposição de Embargos de Declaração, que também questionavam a modulação dos efeitos da decisão, o Supremo Tribunal Federal determinou a *“suspensão, em todo o território nacional, dos feitos judiciais e administrativos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC. 32.”*

Posteriormente, em 12 de junho de 2024, os Embargos de Declaração foram julgados, sendo parcialmente providos para modular os efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, atribuir-lhe *“efeitos ex nunc, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.”*

De fato, embora reconhecida a constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, observa-se que tal decisão alterou o entendimento até então pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que o adicional de férias possui natureza compensatória e, portanto, não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual não se sujeita à incidência da contribuição previdenciária patronal.

Ademais, o próprio reconhecimento da repercussão geral já causou surpresa, tendo em vistas diversos precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal no sentido de que as discussões acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas, para fins de incidência da contribuição previdenciária, seriam de índole infraconstitucional. Assim, entendeu a Suprema Corte por bem modular os efeitos desse novo entendimento.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal limitou os efeitos da decisão que reconheceu a constitucionalidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, para que passasse a produzir efeitos apenas a partir de 15/09/2020.

Para o período anterior, prestigiando o princípio da segurança jurídica, manteve-se a aplicação do entendimento anteriormente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.230.957/RS (julgado sob a sistemática dos repetitivos), segundo o qual os valores pagos a título de adicional de férias, referentes às férias gozadas, possuem natureza indenizatória/compensatória e, por não constituírem ganho habitual do empregado, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

A única exceção à modulação fixada pelo Supremo Tribunal Federal refere-se aos recolhimentos efetuados antes 15/09/2020, que não tenham sido objeto de questionamento judicial, os quais não serão devolvidos pela União.

Dessa forma, considerando que o lançamento em análise refere-se ao ano-base de 2011, aplica-se ao caso o entendimento anteriormente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual as verbas pagas a título de terço constitucional de férias não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, para cancelar a parte dos lançamentos fiscais que tiveram como base as verbas pagas a título de terço constitucional de férias.

VALORES PROVISIONADOS A TÍTULO DE 13º SALÁRIO E FÉRIAS

Ainda, a d. Fiscalização procedeu à autuação de valores provisionados a título de 13ª salário e férias, por entender haver indícios de que alguns funcionários transferidos para outra empresa do grupo teriam recebido tais valores.

Nos termos do Relatório Fiscal:

“13. No exame dos registros contábeis foram apuradas diferenças entre os valores lançados a débitos das contas passivas S219211001/Provisão para o 13º salário e S219211002/Provisão para férias e as remunerações correspondentes ao 13º salário e às férias no mês informadas em GFIP ou lançadas pela fiscalização através da folha de pagamento, conforme discriminado na planilha do Anexo III;

(...)

13.4. Ressalta-se que na GFIP da competência 03/2011 os empregados discriminados na planilha do Anexo VIII, num total de 244, foram transferidos para a empresa Vale S.A., conforme informações prestadas pelo contribuinte em resposta aos esclarecimentos solicitados sobre ausências ou permanências após rescisões de empregados em folha de pagamento, mediante emissão do TIF nº 01, em 30/10/41 (planilha nº 03 do TIF);

(...)

13.4.2. A maioria desses empregados foram identificados na GFIP da empresa de destino a partir da competência 03/2011, **no entanto não foram prestadas outras informações que comprovem que realmente não houve pagamento de férias ou outras verbas antes da transferência**. Ressalta-se ainda que as folhas de pagamento apresentadas em arquivo com formato 'pdf' contém dados apenas dos empregados do estabelecimento de CNPJ 15.144.306/0001-99 (MATRIZ), o que não permitiu verificar a correção dos dados do arquivo digital da folha em relação a esses empregados.

12.4.3. Os empregados Cleuciane Maia, José Paulo Magalhães, Márcio José de Resende, Marcelia Bezerra e Tatiana Falnere só foram identificados na GFIP da empresa do destino a partir da competência 04/2011, podendo ser **indícios de gozo de férias antes da transferência**.

14.5. Pelo exposto, os lançamentos da contabilidade podem ser **indícios de que esses empregados receberam remunerações antes das transferências, que não constam no arquivo digital da folha.**"

A provisão de valores previdenciários consiste na reserva de recursos feita mensalmente pelas empresas para **cobrir encargos futuros**, como das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre férias e 13º salário. Assim, a provisão, por si só, não constitui hipótese de incidência das contribuições, as quais recaem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados e trabalhadores avulsos.

De fato, a Fiscalização não pretendeu tributar as provisões em si, mas, por meio de **inferência desprovidas de prova concreta de que tais valores foram efetivamente pagos aos empregados da Recorrente**, entendeu por bem tributar os correspondentes montantes.

Para comprovar suas suspeitas, deveria ter a d. Fiscalização intimado os empregados a fim de verificar se, de fato, receberam valores a título de férias e 13º salário que estavam provisionados. Ademais, sequer é possível aferir se a diferença entre os valores provisionados e os efetivamente pagos a títulos de tais benefícios, corresponderia aos montantes supostamente recebidos pelos empregados mencionados pela Fiscalização.

Dessa forma, entendo que não há como manter esta parte dos lançamentos fiscais, baseados em meras presunções, sem qualquer elemento que comprove o efetivo recebimento dos valores provisionados pela Recorrente a eventuais empregados.

Nestes termos, dou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente nesta parte.

PLR

Insurge-se, também, a Recorrente quanto à parte da autuação fiscal referente aos valores pagos a título de PLR, que, embora em regra não se sujeitem às contribuições ora em análise, foram objeto de tributação sob o fundamento de que não teriam sido observados os requisitos legais para fruição da isenção.

Segundo a d. Fiscalização, (i) a pactuação das metas ocorreu posteriormente ao período aquisitivo do benefício; (ii) não houve a participação de todos os sindicatos representativos; e (iii) a meta de *turnover* não estaria vinculada à produtividade dos empregados da Recorrente, razão pela qual os valores pagos não poderiam ser considerados válidos para fins de isenção das contribuições em questão.

Pois bem. Embora minha interpretação quanto ao requisito da pactuação prévia não seja tão restritiva, entendo, a partir de uma leitura lógica e teleológica da norma vigente à época, bem como da redação atual da Lei nº 10.101/2000, que, no caso vertente — em que as metas estabelecidas para o exercício de 2010, com pagamento em 2011 —, o requisito da negociação prévia não foi devidamente observado.

Isso porque, à época da pactuação da PLR referente ao exercício de 2010 (pagamento em 2011), a legislação não estabelecia prazo específico para a celebração do acordo. Por outro lado, considerando que o objetivo do programa é incentivar o desempenho dos trabalhadores, funcionando como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, não parece razoável que as regras de aferição do benefício sejam formalizadas apenas após o período de avaliação dos resultados.

A Lei nº 14.020/2020, com o propósito de conferir maior objetividade ao requisito da pactuação prévia, passou a prever a necessidade de celebração do acordo com antecedência mínima de 90 (noventa) dias da data do pagamento do benefício.

Por outro lado, entendo que, nos casos em que exista política interna consolidada de divulgação de metas e resultados esperados, capaz de gerar expectativa legítima de recebimento da PLR como forma de incentivo ao desempenho, tal circunstância deve ser considerada para fins de caracterização da pactuação prévia.

Todavia, no caso concreto, verifica-se que o acordo da PLR relativo ao exercício de 2010, cujas parcelas foram pagas em 2011 — objeto da presente autuação —, foi assinado apenas em 20/01/2011, poucos dias antes do pagamento da primeira parcela, ocorrido em fevereiro de 2011.

Ainda, embora tenha sido alegado que o Acordo formalizado em 20/01/2011 tenha ratificado as negociações concluídas em 2010, não há efetivamente nos autos qualquer documento que comprove tal alegação. Há de fato tal menção de que as negociações tenham sido concluídas em 2010, mas não houve a juntada de qualquer documento confirmado tal afirmação.

Ainda que tenha sido demonstrada a similitude entre os planos firmados para os exercícios de 2010 e 2011, não há nos autos elementos que comprovem que as metas e os resultados esperados eram idênticos aos dos anos anteriores, de modo que pudessem ser de conhecimento prévio dos empregados da Recorrente.

Assim, entendo que o requisito da pactuação prévia não foi atendido, razão pela qual os valores pagos em 2011, a título de PLR pactuada para o exercício de 2010, não podem ser

considerados isentos da incidência das contribuições em análise, por inexistirem evidências de que as metas correspondentes fossem de prévio conhecimento dos empregada.

Da mesma forma verifico vício na PRL no que concerne à participação dos sindicatos na negociação do programa. Como mencionado pelo Acórdão recorrido, *“o termo de acordo de PLR para o ano de 2010 (fls. 4.683/4.689) não conta com a assinatura de pessoa física representativa de cada qual dos sindicatos responsáveis pelas bases territoriais envolvidas, havendo a aposição, de uma única assinatura, como sendo de uma pessoa física, “indicada pelos Sindicatos”. Ainda, na mesma página consta que a comissão negociadora foi composta por representantes eleitos dentre os quadros de empregados de cada cidade (Belo Horizonte, Barbacena, Conselheiro Lafaiete, Ouro Preto e Simões Filho). Contudo, na primeira página do referido termo consta um carimbo de recebimento do Sindicato dos Trabalhadores de Empresas Metalúrgicas de São Julião, e outro relativo ao Sindicato de Barbacena.”*

Nota-se, portanto, que não houve efetiva participação dos sindicatos representativos das bases territoriais abrangidas pelo termo, o que resta incontestado que o Acordo firmado não cumpriu requisito que é a principal forma de atestar o ajuste de interesses entre capital e trabalho a ser desenvolvido pelos empregados, atendendo, assim, os objetivos de melhorias das condições de trabalho, remuneração dos trabalhadores e produtividade.

Assim, também em razão do descumprimento de tal requisito, entendo pela manutenção dos lançamentos fiscais no que concerne aos valores pagos a título de PRL.

Por fim, em relação à PRL Extraordinária – Meta de “TURNOVER”, em que pese meu entendimento de que não haveria vício da métrica escolhida para o pagamento de tal plano de forma extraordinária, referido acordo padece dos mesmos vícios do plano acima analisado, do que conluo que em razão da não observância dos regramentos impostos pela Lei nº 10.101/00, os valores pagos a tal títulos não podem fruir da referida isenção pretendida.

Nestes termos, nego provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente quanto ao crédito tributário decorrente dos pagamentos efetuados a título de PLR.

DAS MULTAS DECORRENTES DA NÃO OBSERVÂNCIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – BIS IN IDEM

Por fim, a Recorrente se insurge em relação às multas lançadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, alegando a caracterização do *“bis in idem”*.

No entanto, entendo que no caso em exame, não há bis in idem, pois embora tenham sido lançadas duas multas em razão do descumprimento de obrigação acessórias, cada uma se refere a um fato específico, tal como exposto no Acórdão recorrido, o qual uso como razão de decidir, nos termos do art. 144, do Regimento Interno deste Conselho:

*“Apenas, convém ressaltar que o Auto de Infração DEBCAD no 51.067.146-2, não possui identidade com o Auto de Infração DEBCAD no 51.067.145-4, envolvendo penalidades impostas em razão de **obrigações acessórias distintas descumpridas pelo contribuinte.***

Com efeito, no Auto de Infração DEBCAD no 51.067.145-4, a obrigação acessória violada foi a prevista no artigo 32, inciso II, da Lei no 8.212/91. Neste Auto de Infração DEBCAD no 51.067.146-2, a obrigação acessória violada foi o artigo 33, §§ 2o e 3o , da Lei no 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

... omissis ...

§ 2o A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3o Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Portanto, mesmo entre os Autos de Infração relativos a penalidades impostas por descumprimento de obrigações acessórias, não há bis in idem, uma vez que não há identidade quanto às obrigações, infrações e penalidades impostas.

Em arremate, o contribuinte, tal qual se posicionou em relação ao Auto de Infração DEBCAD no 51.067.145-4, não apresentou impugnação à ocorrência da infração em si. Ao contrário, alguns dos documentos não apresentados quando da fiscalização, e, portanto, motivadores do lançamento das contribuições previdenciárias, vez que impossível a verificação dos requisitos legais de não-incidência (reembolso creche e termos de compromisso de estágio, por exemplo), foram objeto de apresentação com o instrumento de impugnação, o que, em última análise, confirma a ocorrência da infração.

Portanto, procedente é a lavratura fiscal constante do Auto de Infração DEBCAD no 51.067.145-4.”

Assim, quanto às multas lançadas por descumprimento de obrigação acessória, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, redator designado

Em que pese minha total concordância em relação aos demais pontos trazidos no muito bem fundamentado voto da Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e, apesar de militar em favor do reconhecimento da educação como instrumento de transformação social, ousou apresentar um questionamento acerca do item reembolso educação, dada a redação do artigo 28, §9º da Lei 8212/91 modificada pela lei 12.513/2011 abarcar, em parte do período, a redação anterior faz um claro óbice, situação que, entendo, impede o reconhecimento de tais despesas, na sua totalidade, como dedutíveis

Vejamos

A redação alterada era a seguinte:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do [art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

A partir da publicação da Lei 12.513/2011, este inciso passou a ter a seguinte redação:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da [Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

O acórdão recorrido traz as seguintes considerações:

Reembolso 3o Grau (Levantamento RE)

ALEGAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO: o benefício não é extensivo a todos os empregados mas limitado aos que ganham até um valor determinado de salário-base; não há qualquer restrição relativa à área de graduação ou vinculação às atividades da empresa, abrangendo todo e qualquer curso de nível superior.

ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE: o critério do valor da remuneração é objetivo e razoável, pois o empregado cujo salário base se encontra acima da faixa prevista pelo acordo é justamente o empregado que já teve a oportunidade de acesso à educação superior. Conforme entendimento já sedimentado na jurisprudência pátria, não há natureza salarial no pagamento da rubrica reembolso educacional (no caso, reembolso terceiro grau).

Da análise

Ocorre, quanto a este ponto, que os Acordos Coletivos de Trabalho são taxativos ao prever este benefício somente a empregados, **não abrangendo dirigentes, o que evidencia que o benefício não é extensivo a todos, de forma a violar o princípio implícito da isonomia.**(grifei)

Mesmo na nova redação dada à alínea “t” do § 9o . do artigo 28 da Lei no 8.212/91, não se pode conceber pela validade da distinção, pois, em que pese não ter sido mantida uma redação expressa, resta evidente que a Lei de Custeio deve sempre buscar a isonomia quanto às situações concretas que sob o seu manto estejam. Assim, a despeito da supressão da expressão “e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”, há que se observar um mínimo de igualdade de condições entre categorias funcionais que se encontrem na mesma situação. É nesse sentido que se passa a expor:

Ainda que se admita, ad argumentandum, a previsão apenas aos empregados, as normas contidas nos itens 18.3 e 18.4, 20.3 e 20.4 revelam flagrante hipótese de distinção entre eles, violando, portanto, um critério de igualdade entre os segurados empregados, que se constitui princípio inerente à tutela das garantias e direitos fundamentais, conforme artigo 5o . da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, para o ensino médio, a empresa arca com 90%, independentemente da faixa salarial na qual se encontre o segurado. Já para o ensino superior, o custeio pelo contribuinte somente tem cabimento, no percentual de 75% e 85% para aqueles que se encontrem na faixa de salário-base de até R\$ 1.514,70 e R\$ 2.500,00, conforme o acordo seja o de 2009/2011 ou 2011/2013, respectivamente.

Assim, o que as referidas cláusulas fazem, em realidade, é estipular um benefício dirigido aos empregados que se encontrem em faixas salariais

mais baixas, não admitindo o reembolso daqueles que desejem frequentar curso superior de graduação, mas estejam em faixas salariais mais elevadas.

(...)

Destarte, não creio que tenha sido esta a intenção do legislador ao prever esta hipótese de não-incidência, mas, ao revés, o fomento de todos os segurados sem exceção, em níveis de ensino e capacitação profissional que permitam à empresa, de um lado, garantir ao empregado que este evolua e se torne um profissional mais capacitado, seja para si próprio, seja para auferir dele uma melhor prestação de serviços, com a consequente evolução salarial e bem estar social.

Neste panorama, vê-se que a nova redação dada à alínea “t” do § 9o do artigo 28 da Lei no 8.212/91, apenas adicionou um elemento a ser considerado, qual seja: que o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, individualmente, não ultrapasse (a) 5% da remuneração do segurado, ou (b) o valor correspondente a uma vez e meia o limite mínimo mensal do salário de contribuição, o que for maior.

Importa aqui destacar que a alteração legislativa teve como objetivos limitar o valor do benefício (de forma quantitativa – com um limite vinculado a 1.5 sm ou 5% da remuneração do segurado, o que for maior – evitando assim pagamentos de cursos de valores desproporcionais a dirigentes, por exemplo), e, ao retirar (e efetivamente o fez entendendo que o critério financeiro imposto é claro, objetivo e suficiente para evitar abusos) a obrigatoriedade acerca da universalidade, tal situação fora assim aplicada para aumentar a liberdade das partes (patrões e empregados) nas negociações salariais.

A interpretação da lei tributária, conforme consagrado na doutrina e jurisprudência, não pode ser extensiva. Todavia, descabe também, quando consignada na legislação determinação que cria determinada liberalidade, estabelecer interpretação restritiva que a igualaria à redação que fora objeto de alteração.

Neste contexto, entendo, s.m.j, que merece reforma o acórdão recorrido, dada a alteração legislativa supra apontada, de modo a cancelar o crédito atinente a reembolso educacional a partir da competência de outubro de 2011, inclusive.

Sem reparos aos demais itens. É como voto.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria

