



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	23034.000400/95-86
ACÓRDÃO	2001-008.223 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: **01/08/1992 a 30/09/1994**

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. FNDE. EXIGÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A contribuição ao Salário-Educação é devida sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados. A falta de recolhimento, total ou parcial, autoriza a constituição do crédito tributário mediante lançamento.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. O crédito regularmente constituído goza de presunção de legitimidade, cabendo ao sujeito passivo a comprovação de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DECISÃO DO CRPS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições os valores referentes à participação nos lucros, quando amparados por decisão proferida pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. TEMA Nº 985 DO STF. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

Em razão da modulação dos efeitos fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 985, afasta-se a exigência das contribuições incidentes sobre o terço constitucional de férias relativamente aos fatos geradores alcançados pela modulação.

BOLSA DE ESTUDO. FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI Nº 9.528/97. INCIDÊNCIA.

Inexistindo, à época dos fatos geradores, previsão legal que excluísse a

verba bolsa de estudo da base de cálculo das contribuições previdenciárias, mantém-se a incidência.

DEMAIS VERBAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA MANTIDA.

Mantém-se a exigência das contribuições incidentes sobre as verbas de reembolso de seguro de vida em grupo, material escolar e verba de representação, por ausência de comprovação de sua natureza indenizatória.

Recurso voluntário **parcialmente provido.**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares arguidas, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para:

- i) **acolher** os efeitos da decisão proferida pelo **Conselho de Recursos da Previdência Social**, às fls. 462, a fim de **excluir os valores relativos à verba “participação nos lucros”**, com o conseqüente **cancelamento da DEBCAD nº 32.054.869-4**;
- ii) **afastar a incidência** de contribuições previdenciárias sobre a verba correspondente ao **terço constitucional de férias** (DEBCAD nº 32.054.870-8), em razão da **modulação dos efeitos fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema nº 985**.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Jose Marcio Bittes (substituto integral), Lilian Claudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente) Ausentes a conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, substituída pelo conselheiro Jose Marcio Bittes.

RELATÓRIO

O presente processo trata de crédito referente à **contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE – Salário-Educação)**, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, apurada nas competências **08/1992 a 09/1994**, relativamente às seguintes verbas: **participação nos resultados** (DEBCAD nº **32.054.869-4**), **1/3 de férias** (DEBCAD nº **32.054.870-8**), **reembolso de seguro de vida em grupo** (DEBCAD nº **32.054.371-6**), **bolsa de estudo** (DEBCAD nº **32.054.872-4**), **verba de material escolar** (DEBCAD nº **32.054.873-2**) e **verba de representação** (DEBCAD nº **32.054.874-0**), conforme descrito no relatório fiscal.

Regularmente cientificada da notificação (fl. 08/45), a empresa contribuinte apresentou **impugnação** (fl. 08) à **Diretoria Financeira do FNDE – Ministério da Educação e Desporto**, a qual decidiu por considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário em sua integralidade (fl. 51).

A referida decisão se fundamentou no Parecer nº 22/94 da Procuradoria-Geral do FNDE, emitido em 24/05/1994, no qual a Procuradoria Geral de FNDE se posiciona pela cobrança do salário educação.

Em seguida, a contribuinte apresentou **recurso à Diretoria Financeira do FNDE (fl. 69)**, alegando, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância do referido órgão, pela falta de fundamentação. E, no mérito, alega suspensão da exigibilidade do crédito relativo ao FNDE, inexistência de legislação que determine o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre tais rubricas, e, por fim, que teria recolhido corretamente ao FNDE a parcela mensal devida.

Em análise do referido recurso, a autoridade administrativa do FNDE propõe o sobrestamento dos autos até o pronunciamento do INSS (fl. 117/119) a respeito dos recursos impetrados pela recorrente junto àquele órgão, discutindo a não incidência de contribuição sobre as verbas com base nas quais resultou o lançamento em análise.

De acordo com o Ofício nº 02.201.4/2004 da Procuradoria Federal Especializada – INSS localizado na fl. 228 (22/01/2004), naquela ocasião, as verbas objeto deste processo se encontravam com exigibilidade suspensa, exceto a da DEBCADs nº 32.054.371-6 (Reembolso Seg. V. Grupo), que havia sido extinta da ação.

Com base nos artigos 3º e 4º da Lei nº 11.457/2007, que **transferiram os processos administrativos fiscais das contribuições sociais devidas a terceiros para a RFB**, os autos do presente processo foram migrados, em 2012, dos sistemas de controle próprios do FNDE para os sistemas de controle de lançamento e de cobrança da RFB, SISCOL e SICOB, respectivamente (fl. 251).

Importa destacar que, em relação à NFLD nº 32.054.872-6, houve extinção da ação e, em relação à NFLD nº 32.054.873-2, a PGFN, em 10/11/2009 (fl. 876), solicitou à autoridade preparadora (DAS) para que cancelasse a referida notificação, em cumprimento à coisa julgada que se formou nos autos do processo nº 96.000408-0 (fl. 68/86).

Em seguida, o processo foi encaminhado ao **CARF**, que decidiu por **anular a decisão recorrida** e determinar o **retorno dos autos a origem**, para que fosse prolatado acórdão pela DRJ que observasse o devido processo legal, o que fez pelas seguintes razões:

[...] 2. Ao compulsar os autos, observo que não consta decisão ou acórdão referente à Defesa de fls. 08/45. Nas fls de nº 52/68 há apenas um Parecer da Procuradoria Geral do FNDE, assinado por um Assistente Jurídico da PG/SE/FNDE, que foi aprovado pela autoridade superior com um simples “*concordo*”.

3. O Parecer apresentado, que posteriormente foi aprovado, não logrou bom êxito em apreciar todas as matérias arguidas na defesa da recorrente, restando incontestes a lesão ao seu direito de defesa.

4. Certamente, o julgador não está obrigado a abordar individualmente a cada um dos diplomas normativos atinentes à matéria, entretanto, não pode julgar de forma arbitrária, ignorando a defesa apresentada, como aconteceu no caso em comento. [...] 8. Dessa forma, tendo em vista que não cabe a este Conselho o primeiro conhecimento da matéria, sem que ela tenha sido objeto de análise por instância *a quo*, entendo que o Parecer aprovado é nulo. Consequentemente, os autos devem retornar a origem para a prolação de acórdão que aborde adequadamente a fundamentação da impugnação, para que, se assim desejar a contribuinte apresente seu recurso voluntário para apreciação por esta Corte Administrativa (CARF).

9. Em observância ao disposto no §2º do art. 59 do Dec. nº 70.235/1972, deverá o Fisco cientificar a contribuinte dessa decisão, emitindo em primeira instância nova decisão, reabrindo, inclusive, o prazo legal de 30 dias e tomar as devidas providências para a continuação do contencioso.

10. Em vista de tudo isto, é imperioso que se realize o saneamento dos autos como acima delineado, para que se possa julgar a procedência ou não do lançamento fiscal, bem como a análise do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Recebidos os autos pela **DRJ**, os membros da **13ª Turma da DRJ/RJO** deram parcial provimento à impugnação (fl. 935), reconhecendo o cancelamento da NFLD nº 32.054.873-2 (verba de material escolar) e determinando a retificação do lançamento, retirando a referida rubrica. Manteve, em sua integridade, o crédito tributário remanescente.

Com isso, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando:

- i) **Prescrição intercorrente** e inaplicabilidade da súmula CARF nº 11;
- ii) **Ocorrência de coisa julgada**, ao alegar que as rubricas e competências ora discutidas já teriam sido objeto de decisão definitiva em outro processo envolvendo estabelecimento diverso da mesma empresa, o que impediria nova exigência tributária sobre a matéria;
- iii) **Ausência de fundamentação suficiente do lançamento e ofensa ao contraditório e à ampla defesa;**
- iv) Ausência de liquidez e certeza do crédito tributário;
- v) Que há, no processo, uma decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social de 04/12/95, no qual é analisada mais uma rubrica (salário habitação), sobre a qual foi solicitados maiores esclarecimentos (fl. 203), que não tiveram resposta e, após 05 anos, localizaram o processo no FNDE;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

II. PRELIMINARES

II.1. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

A recorrente suscita, preliminarmente, a ocorrência de **prescrição intercorrente**, ao argumento de que o processo administrativo permaneceu paralisado por longo período sem a prática de atos impulsórios por parte da Administração, o que, em seu entender, implicaria a extinção do crédito tributário.

Sustenta, ainda, a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 11 ao caso concreto, sob o fundamento de que, com o advento da Emenda Constitucional nº 45/2004, teria sido assegurado o

direito fundamental à razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal), o qual estaria sendo violado no presente caso.

A preliminar não merece prosperar.

Nos termos do ordenamento jurídico vigente, **não há previsão legal para o reconhecimento da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal**. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o processo administrativo tributário federal, não contempla hipótese de extinção do crédito tributário em razão da inércia da Administração durante a tramitação processual.

Ao revés, a jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que a prescrição intercorrente é instituto próprio do processo judicial de execução, nos moldes do art. 40 da Lei nº 6.830/1980, não sendo aplicável ao processo administrativo fiscal. Tal entendimento encontra-se consolidado na Súmula CARF nº 11, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

No que se refere à alegação de violação ao princípio da razoável duração do processo, introduzido expressamente no texto constitucional pela EC nº 45/2004, cumpre esclarecer que tal garantia, embora de observância obrigatória pela Administração Pública, **não tem o condão de criar, por si só, nova causa de extinção do crédito tributário não prevista em lei complementar**, nos termos do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal e do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, a eventual demora na tramitação do processo administrativo pode ensejar providências de natureza correicional ou administrativa, mas não autoriza o reconhecimento da prescrição intercorrente sem expressa previsão legal.

A jurisprudência administrativa deste Conselho é pacífica no sentido de que o princípio da duração razoável do processo não afasta a aplicação da Súmula CARF nº 11, tampouco legitima a extinção do crédito tributário no âmbito do contencioso administrativo. Veja-se:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1994, 1995, 1996 Ementa: PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. **Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal**. (Súmula 1º CC nº 11). Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1994, 1995, 1996 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO. As informações constantes de DIRF regularmente entregue presumem-se verdadeiras até prova em contrário. Ademais, se os dados são confirmados através de diligência junto ao emitente, pode o Fisco utilizar esses valores na formalização do lançamento de ofício. Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 1994, 1995, 1996 Ementa: CSLL E PIS. LANÇAMENTOS DECORRENTES. Em se tratando de lançamentos formalizados como decorrência da autuação do IRPJ, aplica-se à exigência da CSLL e da

contribuição ao PIS o resultado daquele julgamento, pelo liame fático que os une.¹

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – Não há que se falar em prescrição do direito de cobrança do crédito tributário, enquanto a sua exigibilidade estiver suspensa, nos termos do artigo 151, do CTN. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então vigente. IRPJ - EXERCÍCIO 1989 – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO - A não comprovação com documentos hábeis e idôneos dos valores declarados como obrigações na conta Fornecedores, justifica a presunção legal de omissão de receitas, ressalvado o direito ao contribuinte de provar a improcedência da tributação. PIS, FINSOCIAL, IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - A solução dada ao litígio principal relativo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. JUROS DE MORA E TAXA SELIC – São aplicáveis em conformidade com a legislação de regência, sendo cabível a aplicação da taxa SELIC por expressa disposição legal. MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal. O princípio constitucional que veda o confisco refere-se exclusivamente a tributos, não se aplicando às penalidades. Recurso Negado.²

Diante do exposto, **rejeita-se a preliminar de prescrição intercorrente.**

II.2. DA ALEGAÇÃO DE COISA JULGADA

A recorrente sustenta a ocorrência de coisa julgada, ao argumento de que as rubricas e competências ora exigidas já teriam sido objeto de apreciação definitiva em outro processo administrativo, cujo entendimento deveria ser aplicado ao presente caso.

Ocorre que a decisão mencionada como “coisa julgada” ou “precedente” pela recorrente é, na verdade, **a decisão proferida por este conselho nos autos deste mesmo processo.**

Como narrado no relatório, o presente processo tramitava no âmbito dos sistemas de controle próprios do FNDE e, com o advento dos artigos 3º e 4º da Lei nº11.457/2007, foi encaminhado para controle e cobrança da RFB.

Posteriormente, o processo foi encaminhado para apreciação do CARF, que decidiu (fl. 912) **anular a decisão recorrida, por vício formal**, com determinação de retorno dos autos à instância de origem para que fosse proferida nova decisão, devidamente fundamentada.

Com isso, a DRJ proferiu a decisão presente nas fls. 937, sobre a qual a recorrente apresentou o presente recurso.

¹ Processo nº 13808.000125/99-91. Acórdão nº 103.23.562. Sessão: 17 de setembro de 2008. Relator Leonardo de Andrade Couto.

² Processo nº 10880.067828/93-14. Acórdão nº 101-95.042. Sessão: 16 de junho de 2005. Relator Valmir Sandri.

Nessas essas circunstâncias, é inequívoco que a decisão sobre a qual se refere a recorrente **não encerrou o litígio**, nem apreciou de forma definitiva o mérito da exigência tributária, razão pela qual **não se reveste de natureza terminativa**, tampouco produz os efeitos próprios da coisa julgada administrativa.

Com efeito, a anulação da decisão recorrida e a devolução dos autos à instância de origem constituem providências típicas de saneamento processual, cujo efeito é justamente permitir a continuidade do julgamento administrativo, inexistindo qualquer impedimento para a reapreciação da matéria pela autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, a decisão anteriormente proferida por este Conselho **não vincula o julgamento ora recorrido quanto ao mérito da exigência**, não podendo ser invocada como coisa julgada, mas apenas como marco processual antecedente, já devidamente observado com a prolação de nova decisão pela DRJ.

Diante do exposto, **rejeita-se a alegação de coisa julgada**.

II.3 – DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO E DO ALEGADO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Superada a alegação de coisa julgada, passa-se ao exame da preliminar de nulidade fundada na suposta ausência de fundamentação do lançamento e da decisão recorrida, bem como no alegado cerceamento do direito de defesa.

A recorrente alega que *“a autoridade fiscal, em todos os lançamentos, apresenta fundamentação insuficiente e desprovida de elementos de convicção. Relatórios Fiscais com conteúdos sucintos e sumarizados em uma única página [...]”*.

Traz, como precedente, a decisão mencionada no tópico anterior, que, como já dito, é uma decisão deste Conselho tomada neste mesmo processo, que serviu apenas para saneamento processual.

A preliminar igualmente não merece prosperar.

Como já consignado no tópico anterior, o retorno dos autos à instância de origem decorreu de decisão deste Conselho que **anulou a decisão anterior da DRJ por vício formal**, determinando a prolação de **nova decisão**, com enfrentamento das teses deduzidas pela recorrente.

O lançamento tributário encontra-se devidamente formalizado em relatório fiscal que identifica as rubricas exigidas (fl. 02 a 06), as competências alcançadas e o respectivo enquadramento legal, atendendo aos requisitos previstos no art. 142 do CTN.

Ressalte-se que a eventual sucintez do relatório fiscal, por si só, **não implica nulidade do lançamento**, conforme entendimento reiterado deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVAÇÃO SUCINTA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO E DO DIREITO DE DEFESA. Decisão sucinta

não é sinônimo de decisão imotivada, como já decidido pelo STF em sede de repercussão geral (AI 791.292). Inexistência de nulidade do despacho decisório que negou a compensação realizada pelo contribuinte. Inexistência de cerceamento de defesa. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO VENCIDO. ACRÉSCIMOS LEGAIS EXIGÍVEIS. A transmissão de declaração de compensação após o vencimento do tributo a compensar determina a cobrança de acréscimos legais, não sendo mais suficiente para quitar o débito declarado, em virtude desses acréscimos, o crédito em montante igual ao valor original do tributo a compensar.³

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVAÇÃO SUCINTA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO E DO DIREITO DE DEFESA. Decisão sucinta não é sinônimo de decisão imotivada, como já decidido pelo STF em sede de repercussão geral (AI 791.292). Inexistência de nulidade do despacho decisório que negou a compensação realizada pelo contribuinte. Inexistência de cerceamento de defesa.⁴

No caso concreto, verifica-se que a recorrente foi devidamente notificada (fl. 08/45), apresentou impugnação (fl. 08) à Diretoria Financeira do FNDE (órgão responsável, na época), interpôs recurso administrativo também à mesma diretoria (fl. 69), teve suas razões analisadas pela autoridade administrativa do FNDE (fl. 117/119), pelo INSS (fl. 228) e pelo CRPS (fls. 365, 462/502, 651, 752, 844 e 872), antes mesmo do presente processo ser encaminhado à Receita Federal.

Após os autos do presente processo terem sido migrados, em 2012, dos sistemas de controle próprios da FNDE para a Receita Federal do Brasil, esta realizou o saneamento do presente processo, reconhecendo a extinção da ação da NFLD nº 32.054.872-6 e determinando (fl. 876), o cancelamento da NFLD nº 32.054.873-2, em cumprimento à coisa julgada que se formou nos autos do processo nº 96.000408-0 (fl. 68/86).

Em todas as oportunidades que lhe couberam, a recorrente desenvolveu ampla argumentação de fato e de direito ao longo de todas as fases do contencioso, o que evidencia o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, a decisão ora recorrida, proferida após o retorno dos autos à origem, **enfrentou expressamente as teses apresentadas pela recorrente**, expondo as razões de fato e de direito que conduziram à manutenção parcial do crédito tributário, não se verificando qualquer omissão ou deficiência apta a ensejar sua nulidade.

Não se constata, portanto, prejuízo concreto à defesa que pudesse caracterizar cerceamento ou violação ao devido processo legal administrativo.

³Processo nº 10680.720149/2009-05. Acórdão nº 3402006.103 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão 30 de janeiro de 2019. Relator: Diego Diniz Ribeiro.

⁴Processo nº 10865.900573/2015-11. Acórdão 3402006.185 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 25 de fevereiro de 2019. Relator: Waldir Navarro Bezerra.

Diante do exposto, **rejeita-se a preliminar de nulidade por ausência de fundamentação do lançamento e da decisão administrativa, bem como a alegação de cerceamento do direito de defesa.**

III – DO MÉRITO:

III.1 – DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Superadas as preliminares suscitadas pela recorrente, passa-se ao exame do mérito, especificamente quanto à alegada ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído.

Sustenta a recorrente que o crédito tributário seria ilíquido e incerto, em razão de supostas falhas procedimentais reconhecidas no curso da fiscalização, da existência de manifestações do FNDE no sentido da dificuldade de quantificação do crédito, bem como de alegada ausência de correlação entre os valores lançados e as rubricas efetivamente exigidas.

Não lhe assiste razão.

Inicialmente, cumpre registrar que a liquidez e a certeza do crédito tributário decorrem da regular constituição do lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo suficientes a identificação do sujeito passivo, da matéria tributável, do montante devido e do fundamento legal da exigência. Veja-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No caso concreto, como já mencionado no tópico anterior, verifica-se que o crédito tributário foi constituído com base em autos de infração regularmente lavrados, acompanhados de demonstrativos que indicam as rubricas alcançadas, as competências exigidas e os valores apurados, atendendo aos requisitos legais para a constituição do crédito.

A alegação de que o FNDE, em manifestações pretéritas, teria indicado dificuldades na quantificação do crédito não tem o condão de infirmar a validade do lançamento. Tais manifestações inserem-se no contexto da tramitação administrativa do feito e não afastam a presunção de legitimidade e veracidade do lançamento regularmente constituído, sobretudo quando, ao final, foi possível a delimitação dos valores exigidos.

Ademais, eventuais ajustes promovidos ao longo do processo administrativo, como exclusões parciais de rubricas ou competências, em decorrência de decisões administrativas, não descaracterizam a liquidez do crédito remanescente, mas, ao contrário, evidenciam o exercício do controle de legalidade próprio do contencioso administrativo fiscal.

Nesse sentido, é firme o entendimento deste Conselho no sentido de que a redução ou modificação parcial do lançamento não implica, por si só, iliquidez ou incerteza do crédito

tributário mantido, desde que os valores remanescentes estejam devidamente identificados e quantificados, como ocorre no presente caso. Veja-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE MOTIVAÇÃO INEXISTÊNCIA

No Relatório Fiscal estão descritos os fatos que ensejaram a emissão de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD em virtude do FNDE ter verificado irregularidades no recolhimento do salário educação. Não há que se falar em nulidade quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação, o que permitiu a perfeita compreensão da apuração do crédito tributário e observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. SALÁRIO EDUCAÇÃO. SISTEMA DE MANUTENÇÃO DE ENSINO FUNDAMENTAL (SME). MODALIDADES ESCOLA PRÓPRIA E INDENIZAÇÃO DE DEPENDENTES. GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA. Para fins de dedução da contribuição do salário-educação, a empresa optante do Sistema de Manutenção de Ensino Fundamental (SME), nas modalidades de escola própria e indenização de dependentes, deverá observar as regras e condições estabelecidas nos atos normativos expedidos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), sob pena de glosa das deduções efetivadas. A recorrente não traz aos autos prova de que foi enviada ao FNDE a Relação de Alunos Indenizados - RAI, para atualização semestral do Sistema de Relação de Alunos Indenizados - RAT, cujo envio era obrigatório.⁵

Quanto à alegada ausência de correlação entre os valores lançados e as rubricas exigidas, verifica-se dos autos que os demonstrativos fiscais permitem a identificação da origem do crédito, sendo suficiente para a compreensão da exigência e para o exercício do direito de defesa, o qual, como já consignado, foi amplamente exercido pela recorrente.

Diante do exposto, conclui-se que o crédito tributário objeto do lançamento é líquido, certo e exigível, razão pela qual não prospera a alegação de ausência de liquidez e certeza, devendo ser rejeitada.

III.2 – DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS.

Por fim, a recorrente alega que haveria uma decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, datado de dezembro de 1995, no qual é analisada uma rubrica chamada “salário habitação” (fl. 203) e que não haveria, nos autos, qualquer resposta acerca dos esclarecimentos solicitados.

Com isso, conclui que o Auto de Infração seria nulo por incluir indevidamente tal verba na base de cálculo do salário contribuição.

⁵ Processo nº 18108.000021/2008-58. Acórdão 2401-005.981 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão 18 de janeiro de 2019. Relatora: Andrea Viana Arrais Egypto.

No entanto, conforme se verifica nas informações fiscais de fls. 03 a 06, que descrevem os débitos devidos nestes autos, não se encontra a referida verba dentre a cobrança aqui analisada. São objeto desta ação somente as seguintes verbas:

- **Participação nos resultados** (DEBCAD nº **32.054.869-4**),
- **1/3 de férias** (DEBCAD nº **32.054.870-8**),
- **Reembolso de seguro de vida em grupo** (DEBCAD nº **32.054.371-6**),
- **Bolsa de estudo** (DEBCAD nº **32.054.872-4**),
- **Verba de material escolar** (DEBCAD nº **32.054.873-2**) e
- **Verba de representação** (DEBCAD nº **32.054.874-0**).

Não há, portanto, **interesse de agir** por parte da recorrente em relação ao salário habitação, tampouco haveria nulidade do Auto de Infração, que nem mesmo inclui tal verba.

Além disso, há, neste caso, a matéria posta no tópico “V” do recurso, ora analisado, não foi arguida em sede de impugnação, havendo, portanto, preclusão neste caso. É o que entende este Conselho:

PRECLUSÃO ARGUMENTATIVA. MATÉRIA APRESENTADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO PRESENTE NA IMPUGNAÇÃO.

A Recorrente apresenta novos argumentos em seu Recurso, não apresentados em sua impugnação, de modo que ocorreu a preclusão argumentativa. Colhe-se de precedente do CARF o entendimento de que as razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição. A ausência de arrazoadio dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o error in procedendo ou o error in iudicando nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal. De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redundando no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer⁶

É certo que houve a exclusão das verbas referente a reembolso de seguro de vida em grupo (DEBCAD nº 32.054.371-6) e verba de material escolar (DEBCAD nº 32.054.873-2), como já exposto no relatório desta decisão.

E, ao longo do processo, foi mantido o lançamento em relação a Participação nos resultados (DEBCAD nº 32.054.869-4), 1/3 de férias (DEBCAD nº 32.054.870-8), Bolsa de estudo (DEBCAD nº 32.054.872-4) e Verba de representação (DEBCAD nº 32.054.874-0), **sobre as quais, inclusive, a recorrente não recorreu.**

⁶ acórdão 2202-005.350 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 6 de agosto de 2019, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

III.3 – DA EXCLUSÃO DA PARTICIPAÇÃO DE RESULTADOS (DEBCAD nº 32.054.869-4).

Por fim, passa-se a analisar cada uma das verbas mantidas no lançamento. A primeira a ser analisada é a “*participação nos resultados* (DEBCAD nº **32.054.869-4**)”, sobre a qual merece um ponto de atenção.

A DRJ, em sua decisão (fl. 951), considerando que a norma que regulamentou a cobrança de contribuições previdenciárias sobre “*participação de lucros*” foi a Medida Provisória nº 794 de 29/12/94, todos os pagamentos feitos antes da publicação dessa MP seriam tributáveis. tributável.

Ocorre que, ao observar os autos em epígrafe, tem-se na fl. 462, que o Conselho de Recursos da Previdência Social, decidiu, no acórdão nº 3873/95, por dar provimento ao recurso da contribuinte nos seguintes termos:

[...] No mérito, face ao entendimento firmado nesta Câmara de Julgamento, inclusive com inúmeros votos por mim proferidos, razão não assiste ao Instituto, porquanto procura interpretar o texto constitucional e o Regulamento de Custeio da Previdência de forma inversa, no sentido de fundamentar a sua pretensão.

A participação nos lucros constitui-se numa premiação aos empregados que, por sua dedicação e esforço permitiram que a empresa obtivesse lucro ao final de um exercício financeiro.

Não tem ela natureza habitual, mas eventual e condicionada a um resultado financeiro positivo.

Por ser eventual e condicionada, não se incorpora ao salário do empregado, nem para fins trabalhistas, nem para fins previdenciários, pois uma vez integrada ao salário, estaria o empregador sujeito ao seu pagamento independentemente do resultado financeiro da empresa.

Por outro lado, improcede a alegação do INSS de que, ante a falta de regulamentação referida na Lei nr. 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j” e na Constituição Federal, artigo 7º, inciso XI, a incorporação seria obrigatória.

Ora, segundo dispõe a própria Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso II, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Assim, não havendo lei que estabeleça a obrigatoriedade da incorporação da parcela referente a participação dos empregados nos lucros ou resultados, tal imposição é inconstitucional.

A falta de regulamentação daquele dispositivo constitucional não dá ao Instituto o direito de incorporar ao salário-de-contribuição os pagamentos feitos aos empregados, a título de participação nos lucros, muito antes pelo contrário, até porque, tal incorporação é vedada pela Carta Magna e pela Lei nr. 8.212/91, senão vejamos: [...] Assim, considerando que a participação nos lucros tem natureza eventual e condicionada ao resultado da empresa; e

Considerando que a Constituição Federal veda a sua incorporação ao salário-de-contribuição, não cabendo a Lei Ordinária legislar sobre questões que já estão definidas;

CONCLUSÃO

Assim, face ao exposto, conheço do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, julgando insubsistente a NFLD.

Equivoca-se, portanto, a DRJ, em não considerar tal decisão, tomada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social antes do presente processo ter sido remetido à Receita Federal do Brasil, a qual foi baseada no Parecer CJ/n. 541/96.

Entendo, portanto, pela exclusão dos valores de “participação de lucro” e cancelamento da DEBCAD nº 32.054.869-4 neste caso, nos termos da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social de fls. 462.

III.4 – DAS VERBAS INCLUÍDAS NO SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.

Com a exclusão das verbas supracitadas da base de cálculo das contribuições, passa-se a análise das verbas remanescentes.

Antes disso, importa destacar que a Constituição Federal aduz na alínea “a” do inciso I do seu art. 195, *in fine*, que a Seguridade Social será financiada pela atividade empresária, quando do pagamento das contribuições incidentes sobre a folha-salário e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados às pessoas físicas que lhe preste serviço:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

A limitação da incidência das referidas contribuições sobre as verbas que possuem natureza remuneratória pagas aos funcionários em retribuição/contraprestação aos serviços prestados é reafirmada no § 11 do art. 201 da CF/88:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a [...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Já no plano infraconstitucional, a matéria encontra-se regulada pelos incisos I e II do art. 22 da Lei nº. 8.212/91, ao estabelecer que as contribuições previdenciárias a cargo das empresas destinadas à Seguridade Social incidirão sobre as remunerações (folha-salário + demais rendimentos) pagas aos seus funcionários, em retribuição/contraprestação aos serviços prestados:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Logo, a Contribuição Patronal tem como base de cálculo a remuneração que **se destina a retribuir o trabalho** de modo habitual, **cujo entendimento foi expressamente adotado pelo STF de forma vinculante** no julgamento do RE nº. 565160/SC:

Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, **FIXANDO A SEGUINTE TESE: "A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A CARGO DO EMPREGADOR INCIDE SOBRE GANHOS HABITUAIS DO EMPREGADO, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".** ⁷

Nesse cenário, **a controvérsia aqui estabelecida se resume na análise da natureza das verbas objeto de cobrança.** Se consideradas indenizatórias, como alega o contribuinte em sua impugnação (fl. 08), não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Mas se consideradas remuneratórias, devem sofrer tal incidência e, portanto, as glosas estariam corretas.

Passa-se, portanto, a analisar cada uma dessas verbas separadamente.

- **1/3 de férias (DEBCAD nº 32.054.870-8)**

⁷ STF - RE: 565160 SC, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/03/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 23/08/2017

Em relação ao 1/3 de férias, o contribuinte alega em sua impugnação que, do mesmo jeito que o abono de férias (art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91) não integra a base de cálculo das contribuições, o 1/3 de férias, que supostamente teria a mesma finalidade, também não poderia sofrer tal tributação.

Diante disso, é importante lembrar as mudanças jurisprudenciais acerca do tema.

Inicialmente, em 2014, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, em sede de recursos repetitivos (*Tema nº 479*), que o terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, de modo que não poderia compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Mas, **em 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral**, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento (*Tema nº 985*).

Em **dezembro de 2020, a Suprema Corte firmou entendimento vinculante** de que **“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.”** (Recurso Extraordinário nº 1072485, com repercussão geral - Tema 985).

Considerando a mudança na jurisprudência dos tribunais superiores e que de 2014 a 2020 diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, os ministros da Suprema Corte decidiram **modular os efeitos da referida decisão para que fosse atribuído efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar de sua ata de julgamento (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas** judicialmente até essa mesma data, que não seriam devolvidas pela União.

Considerando que o lançamento é referente ao período 01/08/1992 a 30/09/1994 e que, pela decisão de modulação o terço de férias, só deverá compor a base de cálculo dos lançamentos a partir de 15/09/2020, deve ser afastada a cobrança referente ao terço constitucional de férias.

É nesse sentido que tem se firmado a jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2019 a 31/12/2020

PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. DEVER DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PARTE PATRONAL E SEGURADOS. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES. O lançamento deve ser realizado de ofício, sob pena de responsabilização, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte deixou de declarar, por meio de GFIP, a integralidade das contribuições devidas, de acordo com a legislação de regência.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE, INCRA. SEST E SENAT.

São devidas as contribuições sociais destinadas a Terceiros a cargo das empresas em geral sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a

qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença⁸

Entendo que deve ser cancelado o DEBCAD nº 32.054.870-8.

- **Bolsa de estudo** (DEBCAD nº 32.054.872-4),

No que se refere à verba intitulada **bolsa de estudo**, a **DRJ merece razão** ao manter sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Com efeito, a **exclusão expressa** dessa parcela do salário de contribuição somente foi introduzida com a inclusão da alínea “t” no §9º do art. 28 da **Lei nº 8.212/91**, por meio da **Lei nº 9.528/97**, inexistindo, à época dos fatos geradores, previsão legal que autorizasse seu afastamento da incidência.

Considerando que o **CARF exerce atividade vinculada (art. 142 do CTN c/c art. 37 da CF/88)**, não lhe é dado ampliar hipóteses de exclusão nem aplicar retroativamente norma mais benéfica sem expressa autorização legal. Assim, tratando-se de fatos geradores ocorridos **em momento anterior à vigência da Lei nº 9.528/97**, e inexistindo dispositivo legal então vigente que excepcionasse a bolsa de estudo da base de cálculo, impõe-se a manutenção da exigência.

Além disso, não se verifica nos autos comprovação de que a recorrente teria cumprido os requisitos legais necessários para merecer a referida exclusão. É entendimento unanime neste Conselho que *“Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.”*. Veja-se:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007 SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. A concessão de bolsas de estudo aos dependentes dos segurados empregados e contribuinte individual, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, se consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária. Recurso Voluntário Negado⁹

⁸PROCESSO Nº 15588.720728/2021-16. SESSÃO 7 DE MAIO DE 2025. ACÓRDÃO 1001-003.862 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

⁹Processo nº3888.002378/2008-17. Acórdão 2302-003.119 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de abril de 2014. Relatora Liege Lacroix Thomasi.

Por isso, deve ser mantido o lançamento quanto a essa rubrica.

- **Verba de representação** (DEBCAD nº **32.054.874-0**).

Merece razão também o entendimento da DRJ (fl. 953/954) no sentido de que a “*verba de representação*” é uma verba paga com habitualidade e equivale a um percentual do salário que o empregado recebe, razão pela qual deve compor a base de cálculo das contribuições.

É nesse sentido que este Conselho tem se firmado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS DECORRENTES DO TRABALHO. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho e quaisquer proventos ou vantagens percebidas, tais como salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários, além de verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego.¹⁰

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, rejeito as preliminares arguidas, e no mérito, conheço do Recurso e **voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para:

- acolher** os efeitos da decisão proferida pelo **Conselho de Recursos da Previdência Social**, às fls. 462, a fim de **excluir os valores relativos à verba “participação nos lucros”**, com o conseqüente **cancelamento da DEBCAD nº 32.054.869-4**;
- afastar a incidência** de contribuições previdenciárias sobre a verba correspondente ao **terço constitucional de férias** (DEBCAD nº 32.054.870-8), em razão da **modulação dos efeitos fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema nº 985**.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca

¹⁰ Processo nº 13706.005709/2008-61. Acórdão 2401-009.811 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 01 de setembro de 2021. Relatora: Miriam Denise Xavier.