



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



**Processo nº** 10166.723933/2013-62  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.139 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, ausente a similitude fática e jurídica, o que impede a comparação entre os acórdãos recorrido e paradigmas e, conseqüentemente, a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide Contribuição Previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, que não integram o salário de contribuição (RE 1.230.957/RS, julgado na sistemática de repercussão geral, e Parecer PGFN 485, de 2016).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. REINCIDÊNCIA.  
CARACTERIZAÇÃO.

Não caracteriza reincidência o cometimento de infração em momento anterior à decisão administrativa definitiva, relativa a outra infração.

AUXÍLIO EXCEPCIONAL. ISENÇÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA

Não há na legislação de regência qualquer dispositivo que afaste a incidência de contribuição previdenciária sob os valores pagos a título de auxílio excepcional para empregados com dependentes portadores de necessidades especiais, razão pela qual não é possível afastar, para efeitos previdenciários, a natureza de salário-de-contribuição.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE  
SOLIDÁRIA LEGAL.

Verificada a existência de grupo econômico legalmente constituído, o conjunto de empresas que o integram responde solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991, não havendo necessidade de demonstração de interesse comum na realização do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à “incidência de Contribuições sobre o aviso prévio indenizado” e “agravante de reincidência quanto aos AI-30 e 59”, e no mérito, negar-lhe provimento. Acordam, ainda, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte e solidários, apenas quanto à “incidência de Contribuições sobre o ‘abono excepcional’” e parte da matéria “impossibilidade de responsabilização por solidariedade apenas com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa (*debcad 51.03.252-8*) e daquelas a cargo dos segurados (*debcad 51.033.253-6*), além das multas a seguir especificadas. As contribuições incidiram ecniárias devidas a terceiros (*debcad 51.033.257-9*), incidentes sobre (a) aviso prévio indenizado; (b) bônus anual; (c) auxílio dependente excepcional; (d) divergência entre folha e GFIP; (e) reembolso educação; e (f) pagamento de remuneração a empregados por meio da associação de deficientes físicos do Estado de Goiás.

Multas:

**51.033.254-4** CFL 30 – Não preparar folha de pagamento de acordo com os padrões estabelecidos pela RFB.

**51.033.255-2** CFL 34 – Não lançar em títulos próprios na contabilidade

**51.033.256-0** CFL 59 – Não arrecadar mediante desconto contribuições devidas pelos segurados.

Foram arrolados como responsáveis solidários a seguintes empresas:

- a) OI S A - CNPJ: 76.535.764/0001-43
- b) BRT SERVIÇOS DE INTERNET S/A – CNPJ: 04.714.634/0001-67
- c) 14 BRASIL TELECOM CELULAR S/A – CNPJ: 05.423.963/0001-11

- d) BRT CARD SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA – CNPJ: 10.213.810/0001-80
- e) VANT TELECOMUNICAÇÕES S/A – CNPJ: 01.859.295/0001-19
- f) BRASIL TELECOM CABOS SUBMARINOS LTDA – CNPJ:02.934.071/0001-97
- g) BRASIL TELECOM COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA LTDA – CNPJ:02.041.460/0001-93.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 75/113.

O lançamento foi impugnado às fls. 1141/1217.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgou-o procedente em parte às fls. 1551/1589.

O autuado, bem como os solidários, apresentaram Recurso Voluntário às fls. 1607/1665.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu parcial provimento ao recurso por meio do acórdão 2401-004.470 às fls. 51506/51562.

Opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional às fls. 51564/51567, admitidos pela Presidência da Turma às fls. 51570/51571, novo acórdão foi prolatado às fls. 51573/51581, por meio do qual se aclarou o motivo pelo qual o colegiado teria afastado a agravante pela reincidência das obrigações acessórias (CFL 30 e 59) – acórdão 2401.004.806.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 51581/51631, pugando pela sua admissão e provimento para reformar o acórdão recorrido, na forma de sua fundamentação.

Em 7/8/17 - às fls. 51635/51651 - foi dado seguimento parcial ao **recurso da Fazenda Nacional** para que fossem rediscutidas as matérias “**Recurso de Ofício - Provimento x Nulidade por Vício Formal**”, “**Incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado**”, “**Auto de Infração CFL 34**” e “**Agravante de Reincidência - Autos de Infração CFL 30 e CFL 59**”. Não houve seguimento quanto à matéria “Agravante relativa ao dolo, fraude - CFL 39 e CLF 59”

Cientificado do acórdão de recurso voluntário e de ofício, do de embargos, do recurso interposto pela União, bem como do despacho que lhe dera parcial seguimento, os sujeitos passivos interpuseram Embargos de Declaração às fls. 52919/52941, suscitando omissão no acórdão combatido, que foram rejeitados pela Presidente da Turma às fls. 53216/53222.

Em 17/8/18, os sujeitos passivos apresentaram contrarrazões tempestivas ao recurso da União às fls. 52972/53017, propugnado pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Não conformados, os autuados também apresentaram Recurso Especial às fls. 53230/53294, propugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para: reformar o aresto recorrido, reconhecendo-se a) a nulidade especificamente no que tange ao julgamento do item Folha de Pagamento não Declarada em GFIP, por ter deixado de analisar o farto conjunto probatório colacionado aos autos e b) a necessidade de reforma dos outros itens, cancelando-se integralmente as exigências de contribuições previdenciária sobre os demais itens recorridos (Reembolso Educação; Auxílio Dependente Excepcional e Bônus Anual). E mais, que fosse provido para excluir os responsáveis solidários do polo passivo do processo, reconhecendo a inexistência de grupo econômico, bem como a impossibilidade de imputar responsabilidade

solidária sem que haja a comprovação de que as empresas tinham interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal (art. 124 do CTN).

Na sequência, em **8/5/19** - às fls. 53476/51677 - foi dado seguimento parcial ao recurso do **sujeito passivo** para que fossem rediscutidas as matérias “**Do reembolso educação**”, “**Do auxílio dependente excepcional**” e “**Da inexistência de grupo econômico e da impossibilidade de responsabilização**”. Não foi dado seguimento quanto às matérias “Nulidade - Ausência da demonstração das divergências entre folha de pagamento e GFIP” e “Do bônus anual”

Inconformados, os autuados interuseram Agravo às fls. 53543/53551, que foi parcialmente acolhido pela Presidente da CSRF para dar seguimento também à matéria “**Do bônus anual**” - fls. 53562/53566.

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte em 27/5/21 (processo movimentado em 27/4/21 – fl.53632), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 53633/53649 em 7/5/21 (fl.53650), propugnando pelo seu não conhecimento e, sucessivamente, pelo seu desprovimento.

É, enfim, o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator.

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão embargos em 25/6/17 (processo movimentado em 26/5/17 – fl. 51582) e apresentou seu recurso tempestivamente em 30/6/17 (fl. 51632). Passo, com isso e mais a frente, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

De sua vez, o sujeito passivo tomou ciência do despacho que rejeitara seus embargos tempestivos em 20/2/19 (fl. 53227) e apresentou seu recurso, também tempestivamente, em 7/3/19 (fl. 53229). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seu seguimento admitidos para que fossem rediscutidas as matérias “**Recurso de Ofício - Provimento x Nulidade por Vício Formal**”, “**Incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado**”, “**Auto de Infração CFL 34**” e “**Agravante de Reincidência - Autos de Infração CFL 30 e CFL 59**”, por parte da Fazenda Nacional; e “**Do reembolso educação**”, “**Do auxílio dependente excepcional**”, “**Da inexistência de grupo econômico e da impossibilidade de responsabilização**” e “**Do bônus anual**”, por parte do sujeito passivo.

O acórdão de recurso voluntário apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Com fulcro no artigo 30, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as

das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo constante da legislação de regência.

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.**

Em face da natureza eminentemente não remuneratória do verba denominada Aviso Prévio Indenizado, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

**SALÁRIO INDIRETO. BÔNUS ANUAL, AUXÍLIO EXCEPCIONAL E REEMBOLSO EDUCACIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

Desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada. Na hipótese dos autos, assim não o tendo feito, relativamente as verbas intituladas Bônus Anual, Auxílio Excepcional e Reembolso Educacional, é de se manter a exigência fiscal na forma lançada.

**NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DEMONSTRAÇÃO IMPOSSIBILIDADE AFERIÇÃO DIRETA NOS DOCUMENTOS OFERTADOS PELA CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.**

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 8.212/91, a constituição do crédito tributário por arbitramento somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta da base de cálculo de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples constatação de pequenos equívocos na escrituração contábil ou mesmo mínimas divergências nos valores informados em GFIP e folhas de pagamento, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento, mormente quando a documentação ofertada pela autuada no decorrer do procedimento fiscal ou nos documentos de arrecadação seriam suficientemente capazes de determinar as remunerações dos segurados, fatos geradores das contribuições ora indevidamente lançadas por aferição indireta.

**RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.**

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios e/ou motivos de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal por arbitramento, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a improcedência da autuação.

#### GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

**AUTOS DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIAS DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARTIGOS 30, INCISO I, "A", E 32, INCISO I, LEI Nº 8.212/91.**

Constitui fato gerador de multa preparar o contribuinte folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço em desacordo com os padrões e normas previstas na legislação previdenciária.

De conformidade com o artigo 30, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91, constitui infração deixar a empresa de arrecadar as contribuições previdenciárias, mediante desconto nas remunerações dos segurados empregados e/ou contribuintes individuais a seu serviço, abrangidos pelo Regime Geral de Previdência Social.

**AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARTIGO 32, INCISO II, LEI Nº 8.212/91. NÃO CONFIGURAÇÃO**

O mero equívoco, somente constatado a partir da ação fiscal, no registro dos fatos geradores na contabilidade da contribuinte, em contas distintas, não tem o condão de ensejar o descumprimento da obrigação acessória sob análise, de maneira a caracterizar a infração à norma prevista no artigo 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91, não havendo, portanto, a subsunção do fato à norma, passível de justificar a imputação da penalidade ora aplicada, impondo seja decretada a sua improcedência.

*In casu*, a contribuinte não deixou de informar em títulos próprios de sua contabilidade as remunerações pagas aos segurados empregados, mas, sim, assim o fez de maneira equivocada na conta Serviço de Call Center, código 0310357000.

**AUTOS DE INFRAÇÃO DECORRENTES DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.**

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da pretensa inobservância de obrigação acessória, cujas constatações foram apuradas em Autuação Fiscal pertinente ao descumprimento de obrigação principal, declarada improcedente, quanto aos fatos geradores vinculados a este processo, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso de ofício e, no mérito, por maioria, negar provimento, vencidas as conselheiras Maria Cleci Coti Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini. Por

unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, exceto quanto ao questionamento sobre a incidência de juros sobre a multa, que restou vencida a conselheira Maria Cleci Coti Martins. Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade quanto ao levantamento "FP - Folha de Pagamento não Declarada em GFIP", vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares. No tocante ao mérito do recurso voluntário: (i) por maioria de votos, dar provimento para excluir o levantamento relativo ao aviso prévio indenizado, vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini; (ii) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à responsabilidade solidária e aos juros de mora sobre a multa, vencidos o relator e os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Carlos Alexandre Tortato e Luciana Matos Pereira Barbosa; (iii) por unanimidade de votos, dar parcial provimento para excluir as circunstâncias agravantes do auto de infração CFL 30, mantida a multa no seu valor mínimo; (iv) por unanimidade de votos, dar provimento para tornar insubsistente o auto de infração CFL 34; (v) por unanimidade de votos, dar parcial provimento para excluir as circunstâncias agravantes do auto de infração CFL 59, mantida a multa no seu valor mínimo, vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, que dava provimento para afastar integralmente a penalidade; e (vi) por unanimidade de votos, negar provimento quanto às demais questões. Para as matérias responsabilidade solidária e juros sobre a multa, foi designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

Antes de passarmos aos recursos, impõe-se resumir o caso.

Conforme o Relatório Fiscal, as Contribuições incidiram sobre as rubricas "Aviso Prévio Indenizado", "Bônus Anual", "Auxílio Dependente Excepcional", "Folha de Pagamento não Declarada em GFIP", "Reembolso Educacional" e "Associação Deficientes Físicos" (fls. 73/113).

O Colegiado recorrido negou provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a exclusão dos valores relativos à rubrica "Associação Deficientes Físicos", promovida na decisão de primeira instância. Quanto ao Recurso Voluntário, excluiu da exigência o levantamento relativo ao aviso prévio indenizado, o Auto de Infração CFL – 34, e as agravantes de reincidência e de dolo.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

#### **CONHECIMENTO - Provimento do Recurso *versus* Nulidade por Vício Formal**

Quanto a essa matéria, trata-se do "Recurso de Ofício", em face da exclusão do lançamento, pelo Colegiado de primeira instância, dos valores relativos à rubrica "Associação Deficientes Físicos", posicionamento este mantido *in totum* na decisão recorrida.

De plano, registre-se que a Fazenda Nacional, na parte do recurso em que demonstrou a alegada divergência, restringiu-se à discussão acerca da insubsistência do lançamento (como fez o Colegiado recorrido) ou, em vez disso, declarar-se que este padeceria de vício de natureza formal (como entendeu-se nos paradigmas).

Entretanto, na parte do apelo em que apresentou as razões de recurso, a Fazenda Nacional alterou os seus argumentos, passando a sustentar a não ocorrência de qualquer nulidade, já que não teria havido prejuízo à autuada ou, alternativamente, caso assim não se entendesse, que se considerasse que teria ocorrido erro de natureza formal no lançamento.

A autoridade lançadora considerou os pagamentos registrados na contabilidade feitos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo de contribuições previdenciárias decorrentes da caracterização do vínculo empregatício entre os empregados da referida associação e a autuada, utilizando-se, portanto, do procedimento chamado de aferição indireta, cujos fundamentos legais transcrevem-se abaixo:

Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 8.212, de 1991

**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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O arbitramento, ou aferição indireta, é uma medida de exceção, que deve ser utilizada quando a autoridade lançadora não disponha de meios (ou tais meios não sejam confiáveis) para se chegar aos valores efetivos das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, que no caso seriam os salários-de-contribuição pagos aos empregados que mantinham vínculo empregatício formal com a Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, e o vínculo empregatício de fato com a Brasil Telecom Call Center S/A.

A autoridade lançadora não fundamentou o motivo pelo qual considerou o total das notas fiscais de serviço emitidas pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

Convém lembrar que os valores dos salários recebidos pelos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, estão disponíveis em vários tipos de documentos emitidos pela referida associação, tais como folhas de pagamento, RAIS, GFIP e DIRF, e as informações contidas em tais documentos estão disponíveis nos sistemas informatizados da RFB.

Contudo, a autoridade lançadora não informou se tais documentos seriam inexistentes, ou porque motivos as informações constantes neles não mereceriam fé.

Como bem alegou as impugnantes, a autoridade lançadora consultou a GFIP apresentada pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, para relacionar o nome de todos os empregados formalmente vinculados a esta (item 85 do relatório fiscal e anexo VII), para comprovar a pessoalidade dos serviços prestados à autuada.

Por qual razão não teria a autoridade lançadora considerado os salários informados nessa GFIP como base de cálculo?

Vê-se, portanto, que autoridade lançadora poderia dispor dos valores dos salários-de-contribuição efetivamente pagos a cada um dos empregados formalmente vinculados à

Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, mas assim não o fez.

Ainda que a autoridade lançadora tivesse apresentado os motivos para desconsiderar todas as informações acerca dos valores dos salários pagos aos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, a **Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, prevê percentuais mínimos a serem considerados como custo de mão-de-obra no caso de aferição indireta feita com base em notas fiscais:**

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 50% (cinquenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Embora a norma citada acima preveja percentuais mínimos a serem considerados como remuneração da mão-de-obra, mostra-se evidente que considerar o percentual máximo do valor dos serviços informados em notas fiscais dependeria de justificativa por parte da autoridade lançadora, o que não ocorreu no presente caso.

Esse procedimento adotado pelo sujeito passivo ainda não se mostra razoável, pois

- considera que todos os valores constantes em notas fiscais corresponderiam a salários-de-contribuição, não havendo qualquer tipo de pagamento sobre o qual não incidiria contribuições previdenciárias;

- considera que a empresa contratada faria a intermediação de mão-de-obra de forma gratuita.

Em razão do exposto, devem ser excluídos do lançamento todos os valores das contribuições previdenciárias objeto dos seguintes levantamentos:

- AS – PAGAMENTO À ADFEGO – SEGURADOS EMPREGADOS (EMPRESA);

- CS – PAGAMENTOS À ADFEGO – CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS (SEGURADOS). (grifei)

Destarte, constata-se que os fundamentos do acórdão recorrido, nesta matéria, corroborando a decisão de primeira instância, são os seguintes:

- não se trata de nulidade e sim de questão de mérito;

- o fato gerador foi demonstrado pela Fiscalização, porém o método utilizado para apuração da base de cálculo não obedeceu à legislação de regência;

- verificou-se o descumprimento dos artigos 148, do CTN, e 33, § 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista a ausência de fundamentação para a aplicação do arbitramento com base nos valores das notas fiscais de serviço emitidas pela Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás (ADFEGO), uma vez que o Fisco não teria demonstrado que estava impossibilitado de mensurar as bases de cálculo a partir da documentação comprobatória de remuneração (folhas de pagamento, GFIPs, RAIS, etc);

- ainda que se admitisse o arbitramento, este foi levado a cabo considerando-se o valor total constante das notas fiscais, o que não poderia ser admitido, conforme o art. 450, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que, descumpridos os dispositivos legais acima especificados, a

conclusão não fosse a exclusão, do lançamento, da parte relativa às bases de cálculo equivocadas mas sim a declaração de nulidade por vício formal.

Entretanto, os paradigmas indicados não se revestem dessas características, conforme será verificado.

Para comprovar a divergência, foram indicados como paradigmas os Acórdãos **2302-00.308** e **2302-00.110**. Confira-se a forma como a Fazenda Nacional descreve a alegada divergência:

Verifica-se, nessa toada, que os acórdãos citados (recorrido e paradigmas) dão, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária.

Observa-se a semelhança das situações fáticas, pois em todos os casos cotejados foi identificada uma insuficiência na descrição dos fatos, da exposição dos motivos que levaram a auditoria fiscal a lavrar o Auto de Infração.

O fato de um dos casos tratar do próprio fato gerador da obrigação tributária e outro tratar do procedimento de apuração das bases de cálculo não prejudica o dissídio. Isso porque em todos os casos, os Colegiados concluíram que a fiscalização não se desincumbiu do ônus que lhe cabia ao lavrar o Auto de Infração, o que prejudicaria, em princípio, a subsistência da exigência tributária tal lançada. Segundo os arestos, o lançamento não foi devidamente motivado.

De todo modo, verifica-se que o fato gerador e a base de cálculo são elementos componentes da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do CTN. Na situação *in casu* não há fundamentos razoáveis para estabelecer distinção entre esses dois elementos essenciais.

Todavia, divergiram os acórdãos confrontados.

Enquanto o primeiro defende que a ausência de descrição dos fatos que fundamentaram a exigência tributária resulta no cancelamento do Auto de Infração, os paradigmas entendem que não. Os acórdãos paradigmas ressaltam que tal ausência somente conduz ao reconhecimento de nulidade do lançamento por vício formal.

(...)

Anote-se que a matéria sobre a qual versa a presente divergência jurisprudencial é circunscrita às normas gerais do processo administrativo tributário. Logo, particularidades como o fato de tratar-se de um ou outro tributo, ou a diversidade dos documentos faltantes não influem na demonstração do dissídio. Também cumpre destacar que a potencialidade do impacto dos citados vícios sobre o exercício do direito de defesa seria o mesmo, não se cogitando num ou noutro caso de alguma consequência ou prejuízo específico.

A questão central a ser focada é que os acórdãos confrontados discutiam sobre a preliminar de nulidade do lançamento. Em todos os casos observou-se a ausência ou deficiência na descrição (e até mesmo na demonstração de sua ocorrência) dos fatos geradores do lançamento da autuação.

Contudo, nada obstante tratem de situações fáticas similares, os acórdãos cotejados chegaram a conclusões diversas. Os paradigmas entenderam que o vício ensejador da nulidade teria índole formal. A decisão recorrida, ao revés, decretou a insubsistência do lançamento.

Inquestionável, portanto, a caracterização do dissídio.

Destarte, constata-se que a Fazenda Nacional parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que o acórdão recorrido teria tratado de nulidade do lançamento, à luz das normas gerais de direito tributário e, assim, apresenta paradigmas que, embora compatíveis com a premissa, tratam de situações que em nada se assemelham ao que ocorreu no caso do acórdão recorrido.

Quanto ao primeiro paradigma, o Colegiado entendeu que o Fisco teria caracterizado trabalhador como segurado empregado sem haver demonstrado a ocorrência do pressuposto fático-jurídico da subordinação. Com efeito, em nenhum momento o paradigma refere-se à legislação tratada no acórdão recorrido, relativa a arbitramento de base de cálculo com esteio no valor total constante de notas fiscais, sem explicação acerca da desconsideração dos documentos que permitiriam o acesso aos dados efetivos, tal como se verificou no acórdão recorrido. Aliás, no que tange à demonstração do vínculo de emprego dos trabalhadores da ADFEGO com a atuada, repita-se que não foi mencionado qualquer vício no lançamento. Confira-se os trechos do paradigma colacionados no recurso:

### **2302-00.308**

#### **Ementa**

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Data do fato gerador: 03/07/2006.

**CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO, VÍCIO NO RELATÓRIO FISCAL, INCOMPLETO.**

Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

A formalização do ato de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. **O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no ato de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco.** De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo. (destaques da Recorrente)

#### **Voto**

Entendo que o lançamento possui um **vício na formalização**. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está incompleto, uma vez que não houve detalhamento acerca da subordinação, para a maioria dos casos o Auditor sequer indicou qual seria a atividade prestada pelo segurado, fl. 37.

(...)

E compulsando-se o inteiro teor do paradigma, confirma-se a ausência de similitude fática em relação ao acórdão recorrido. Dos trechos acima já se conclui que, no paradigma, a Fiscalização não demonstrou a contento a existência de vínculo de emprego, que pudesse justificar a caracterização de segurados como empregados, sem qualquer referência a aferição indireta de base de cálculo, procedimento cuja inadequação levou o Colegiado recorrido a excluir do lançamento os respectivos valores. Por outro lado, no que tange à caracterização dos segurados, repita-se que o acórdão recorrido considerou hígida a demonstração levada a cabo pela Fiscalização.

Assim, não se vislumbra liame entre os acórdãos recorrido e paradigma, já que as situações examinadas são absolutamente diversas, na parte em que a Fazenda Nacional pretende rever o lançamento e, nesse sentido, ausente a similitude fática, não há que se falar em divergência jurisprudencial. Na parte comum aos dois julgados – demonstração do vínculo de

emprego – no acórdão recorrido o trabalho da Fiscalização foi considerado correto, de sorte que a Fazenda Nacional sequer teria interesse de agir.

Destarte, o Acórdão n.º **2302-00.308** não se presta a comprovar a divergência suscitada.

Quanto ao segundo paradigma, foram transcritos pela Fazenda Nacional os seguintes trechos:

### **2302-00.110**

#### **Ementa**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/05/2005

RETENÇÃO 11%. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. **RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.**

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.711/1998.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra. A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235. (destaques da Recorrente)

#### **Voto**

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra.

Não se pode confundir uma simples prestação de serviços com a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Somente o fato de constar na lista prevista no Regulamento da Previdência Social não é suficiente para que surja a obrigação da retenção. Por exemplo, o serviço de vigilância e segurança consta na referida lista, entretanto pode ser realizado com ou sem cessão de mão-de-obra, como na vigilância remota; a obrigação da retenção será exigida somente no primeiro caso.

(...)

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). **A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador,**

**devido ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco.** De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, àquela suficiente para o convencimento do juízo.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

(...)

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

(...)

**Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18** é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral.

**É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância,** entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema.

(...)

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de **vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.** (destaques da Recorrente)

O segundo paradigma não é hábil a demonstrar a divergência, já que também não trata de aferição indireta de base de cálculo, e sim do reconhecimento de vício na formalização do lançamento, em razão da falta de comprovação de que houvera, naquele caso, a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra.

A falta de similitude fática é clara, uma vez que, conforme já mencionado, no acórdão recorrido o lançamento foi considerado improcedente, tendo em vista que o Fisco aplicou arbitramento, mesmo tendo acesso a folhas de pagamento e GFIPs, e ainda utilizando o valor total das notas fiscais de prestação de serviços. E quanto à demonstração da ocorrência do fato gerador, repita-se que a atuação da Fiscalização foi considerada como correta, e nesse ponto repita-se que a Fazenda Nacional sequer teria interesse de agir.

Assim, esse segundo paradigma também não é apto a demonstrar a alegada divergência.

Destarte, seja porque o Recurso Especial intenta rever decisão já acobertada pelo manto da definitividade, seja em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, o apelo não pode ser conhecido, relativamente a esta primeira matéria.

Com efeito, encaminho por não conhecer do recurso do tocante a esta matéria.

**CONHECIMENTO – Incidência de Contribuições sobre “Aviso Prévio Indenizado”**

Quanto à segunda matéria que obteve seguimento – **incidência de Contribuições sobre “aviso prévio indenizado”** - em sede de Contrarrazões o Contribuinte também pede o não conhecimento do apelo. Nesse sentido, alega que o paradigma indicado – Acórdão 2302-003.218 – foi proferido em 17/07/2014, portanto antes da edição da Nota PGFN/CRJ n.º 485, de 2016, que determina que os Procuradores da Fazenda não apresentem recurso quanto a esta matéria.

Entretanto, observa-se que no acórdão recorrido não se adotou como fundamento para exclusão do aviso prévio indenizado do salário de contribuição a referida Nota da PGFN, mas sim o Recurso Especial 1.230.957/RS, julgado pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos, conforme se extrai do seguinte excerto:

Na hipótese dos autos, não obstante a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça afastou qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, nos autos do Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, com a seguinte ementa:

(...)

E, de conformidade com o artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, impõe-se ao julgador deste Colegiado a observância às decisões do Superior Tribunal de Justiça, tomadas em sede de Recurso Repetitivo, nos termos do artigo 543-C, do CPC, hipótese que se amolda ao caso vertente, senão vejamos:

(...)

Partindo dessas premissas, diante da definitividade da decisão do STJ, tomada em sede de Recurso Repetitivo, impõe-se a esta Corte Administrativa adotar a jurisprudência mansa e pacífica dos nossos Tribunais Superiores, provendo o pleito da contribuinte no sentido de reconhecer a natureza indenizatória da verba concedida a título de Aviso Prévio Indenizado, em observância, inclusive, aos artigos 62, § 2º, do RICARF.

No paradigma, entendeu-se que não se aplicaria ao caso o art. 62-A, do Anexo II do Ricarf (atual art. 62, § 2º), uma vez que a decisão do STJ no bojo do REsp 1.230.957/RS não seria definitiva. Confira-se o voto condutor do paradigma:

"A recorrente alega que não incide contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados a título de auxílio-doença, auxílio-acidente, 1/3 de férias, **aviso prévio indenizado** e 1/3 constitucional de férias.

Compulsando o dispositivo legal que trata das exceções ao salário de contribuição e examinando as verbas tratadas pela recorrente como indevidas, deve ainda ser observado, que o que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do **REsp 1.230.957**, quando os membros da Primeira Seção do Tribunal concluíram pela não incidência de contribuição previdenciária nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias indenizadas, sobre o adicional referente às Tal decisão foi proferida no julgamento de recursos especiais, nos quais se discutia a incidência de contribuição patronal no Regime Geral de Previdência Social e os recursos foram submetidos ao regime do artigo 543C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo)

Embora, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria n.º 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/73), devem ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, atente-se para o fato de que a decisão não é definitiva antes do trânsito em julgado, o que até a presente data ainda não ocorreu. Portanto, as rubricas "15 dias anteriores ao auxílio-doença", "adicional de 1/3 deférias" e "aviso prévio

indenizado" **continuam a ser base de incidência contributiva previdenciária, na forma do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.**" (destaque da Recorrente)

Nota-se, assim, que a divergência foi demonstrada em relação à aplicação do art. 62-A, do antigo RICARF, atual art. 62, § 2º, para exclusão da base de cálculo o aviso prévio indenizado, entendendo o Colegiado recorrido aplicável o citado dispositivo regimental, enquanto no paradigma manifestou-se entendimento contrário.

Conheço, pois, do recurso quanto a esta matéria.

**CONHECIMENTO** - Procedência da Autuação quanto ao AI-34.

Nesse ponto, verifica-se que o Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, cancelando a multa aplicando dois fundamentos. Confira-se:

De conformidade com o Relatório fiscal, a multa em comento fora aplicada uma vez que a contribuinte teria deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos no período fiscalizado.

Com mais especificidade, informa o fiscal autuante que as *remunerações pagas a segurados empregados não foram contabilizadas em títulos próprios de forma discriminada, não sendo consideradas como rubricas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias e foram contabilizadas na conta Serviço de Call Center, código 0310357000* Não obstante as substanciosas razões da autoridade fiscal ao aplicar a presente multa, sua pretensão não merece prosperar, especialmente por incorrer em erro na capitulação legal da penalidade.

Antes de contemplar a análise da questão propriamente dita, mister transcrever o dispositivo legal que lastreia a exigência fiscal, como segue:

*"Lei n.º 8.212/91 Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*[...]*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos; "*

*"Decreto n.º 3.048/99 - RPS Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*[...]*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

*[...]"*

Extraí-se das normas legais encimadas que a obrigação acessória sob análise é a necessária informação em contabilidade, em títulos próprios, dos fatos gerados das contribuições previdenciárias.

**Na hipótese do autos, a contribuinte não deixou de informar em títulos próprios de sua contabilidade as remunerações pagas aos segurados empregados, mas, sim, assim o fez de maneira equivocada na conta Serviço de Call Center, código 0310357000.**

**Ou seja, o mero equívoco, somente constatado a partir da ação fiscal, no registro dos fatos geradores na contabilidade da contribuinte, em contas distintas, não tem o condão de ensejar o descumprimento da obrigação acessória sob análise, não havendo, portanto, a subsunção do fato à norma, de maneira a justificar a imputação da penalidade ora aplicada.**

**Não bastasse isso, a autuação em epígrafe encontra lastro essencialmente nos pagamentos pretensamente realizados à segurados empregados por meio da Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás - ADFEGO, cujo julgador de primeira instância entendeu por bem rechaçar, em razão da ocorrência de erro na apuração da base de cálculo por aferição indireta, o que seu ensejo a interposição de recurso de ofício, o qual fora rejeitado por esta egrégia Turma nesta sessão de julgamento.**

Dessa forma, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à decisão levada a efeito no levantamento retromencionado (ADFEGO), em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que as contribuições que pretensamente deixaram de constar das folhas de pagamento foram exigidas naquele lançamento principal.

Na esteira desse entendimento, **uma vez rechaçada a exigência fiscal com esteio nas pretensas remunerações dos segurados empregados, pagas por meio ADFEGO, consubstanciadas nos Levantamentos AS e CS que deu margem à presente autuação, explicitado acima em se de RO, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada neste julgamento, afastando, por conseguinte, a penalidade, na linha do decidido no levantamento principal, em face do nexos causal entre tais autuações.**  
(destaquei)

Como se vê, o Colegiado recorrido entendeu que:

- o fato de a contabilização de remunerações dos segurados vinculados à ADFEGO ter sido efetuada em conta não representativa de remuneração não se amoldaria à norma que impõe a referida obrigação acessória, já que o Contribuinte não teria deixado de efetuar o registro em título da contabilidade que pensou ser o correto, entendendo que seriam devidos a pessoa jurídica; e

- ademais, os respectivos valores foram excluídos do lançamento, não podendo assim integrar a obrigação acessória correlata.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento da matéria, alegando ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Quanto ao segundo fundamento – exclusão, do lançamento, do valor relativo às verbas que ensejaram a multa – a Fazenda Nacional argumentou que este já estaria automaticamente rechaçado, em face da primeira matéria suscitada – provimento *versus* nulidade por vício formal. A esse respeito, registre-se que, nesta mesma assentada, não se conheceu dessa matéria, referente ao Recurso de Ofício, portanto já se tornou definitiva a exclusão, da base de cálculo, do valor pago à ADFEGO.

É bem verdade que a Fazenda Nacional, quanto ao AI-34, poderia ter suscitado divergência jurisprudencial em face da própria caracterização do fato gerador da obrigação principal que ensejou essa multa - vínculo dos trabalhadores da ADFEGO com a autuada – considerada hígida nas duas instâncias precedentes. Não o fazendo mas sim optando por questionar a multa do AI-34 pelo ângulo do defeito na base de cálculo da obrigação principal, não há como conhecer do Recurso Especial, no que tange a esse fundamento adotado no acórdão recorrido. E não se conhecendo do Recurso Especial quanto a um dos fundamentos do acórdão recorrido, não há utilidade na análise da admissibilidade quanto ao primeiro fundamento, de forma que o apelo não pode ser conhecido, no que tange a esta matéria.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional também em relação a esta matéria.

**CONHECIMENTO - Agravante de Reincidência quanto aos AI-30 e 59 – Conhecimento.**

No que diz respeito a esta última matéria, o Colegiado recorrido afastou a majoração da multa, por entender que a falta de decisão condenatória irrecurável do procedimento fiscal anterior à infração impediria a aplicação da agravante de reincidência. Confira-se:

**a) AI DEBCAD n.º 51.033.254-4 - CFL 30**

A presente multa fora imputada à contribuinte em razão de a empresa deixar de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS, mais precisamente deixando de incluir os valores pagos por intermédio da ADFEGO, bem como os destinados ao custeio de educação aos funcionários da empresa.

Consoante se infere do Relatório Fiscal, **a multa em questão sofreu majoração por duas agravantes**. Porém, para que esse procedimento seja possível, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

(...)

**Quanto a agravante específica, reincidência, essa também não merece prosperar tendo em vista a falta de decisão condenatória irrecurável do procedimento fiscal anterior.**

(...)

**c) AI DEBCAD n.º 51.033.256-0 - CFL 59**

Aludida multa por imposta em virtude de a contribuinte ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas por segurados que lhe prestaram serviços.

Igualmente ao AI DEBCAD n.º 51.033.254-4, **a penalidade aplicada fora duplamente agravada**, em razão de pretensamente ter agido com dolo, fraude ou má-fé, **bem como por se enquadrar em conduta reincidente**.

(...)

E, no mesmo sentido adotado no AI DEBCAD n.º 51.033.254-4, **impõe-se afastar os agravante da multa**, seja em razão da ausência da demonstração do dolo, fraude ou má-fé, **ou mesmo diante da não configuração da reincidência**, tal qual restou circunstanciadamente demonstrado no Auto de Infração retromencionado.

(grifei)

A análise da reincidência foi complementada no Acórdão de Embargos 2401-004.806, conforme se vê do seguinte trecho:

Conforme se depreende dos trechos do relatório fiscal encimado, nota-se que há procedimento fiscal anterior com Auto de Infração lavrado e decisão irrecurável anterior à lavratura da presente demanda.

Contudo, sabidamente observou este Colegiado, que o presente Auto de Infração se refere a falta ocorrida no período de 01/09 a 12/09, ou seja, quando sequer havia sido lavrado o Auto do procedimento anterior (lavrado apenas em 29/06/2011) e baixado por pagamento com decisão em 02/08/2011.

Assim por não haver Auto de Infração anterior à época do cometimento da infração em análise, não há que se falar em reincidência.

A questão a ser observada para questão de agravante por reincidência, não é a data da lavratura do Auto de Infração, mas sim a época do cometimento da falta.

Dito isto, resta aclarado o motivo pelo qual a Turma afastou a agravante pela reincidência das obrigações acessórias (CFL 30 e 59).

Como se vê, afastou-se a agravante de reincidência, ao fundamento de que as infrações tratadas no presente processo seriam anteriores ao Auto de Infração citado como referência para caracterização da reincidência.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do recurso, por ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, bem como falhas na demonstração do alegado dissídio interpretativo.

Para comprovar a divergência foram indicados como paradigmas os Acórdãos **2302-003.336** (erroneamente citado como 2302-003.335) e **2803-003.481**.

Quanto ao primeiro paradigma, foram transcritos os trechos abaixo.

### **2302-003.336**

#### **Ementa**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Ementa:

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada.

SAT.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998.

Administração Pública em Geral CNAE 75.116 utilizado até 05/2007. A partir de 06/2007, passa a vigorar a tabela do CNAE FISCAL e o correto enquadramento é o 84116/00 — Administração Pública em Geral. A mudança implementada pelo Decreto n.º 6.042/2007, alterou o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho de 1% para 2%, a partir de 06/2007.

MULTA.

Quanto à multa, não possui natureza de confisco a exigência da multa na forma do artigo 35A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

MULTA DA LEI N.º 9298/96. INAPLICABILIDADE.

Diante da especificidade da legislação tributária, não há que se aplicar as multas previstas no Código de Defesa do Consumidor. Nesse sentido é o teor da Súmula n.º 51 do CARF.

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INFRAÇÃO.**

É obrigação da empresa exibir à fiscalização todos os documentos relacionados à contribuições previdenciárias.

**AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS.**

A empresa deve de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Art. 32, inciso

II, da Lei n.º 8.212/91. A falta de registro contábil discriminado das parcelas passíveis de incidência contributiva previdenciária, acarreta lavratura de auto de infração.

**AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA CND. CONTRATAÇÃO PODER PÚBLICO.**

O servidor deve exigir Certidão Negativa de Débito CND, da empresa, quando da licitação, da contratação com o poder público, ou no recebimento de benefícios ou de incentivo fiscal ou crédito concedidos por ele.

**REINCIDÊNCIA.**

Caracteriza-se reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que houver decisão administrativa definitiva condenatória ou homologatória referente à infração anterior. (destaques da Recorrente)

### **Voto**

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, está contida no artigo 283, inciso II, letra “j”, do RPS, conforme descrito no Auto de Infração, em fundamentos legais da multa aplicada e foi atualizada pela Portaria Interministerial n.º15, de 10/01/2013, na forma descrita pelo artigo 373 do Regulamento da Previdência Social e elevada em duas vezes pela ocorrência da circunstância agravante de reincidência.

Por reincidência se entende a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou seu sucessor, dentro de cinco anos, da data em que se tornar irrecurável administrativamente a decisão condenatória referente a autuação anterior, conforme disposto pelo parágrafo único do artigo 290, do já citado Regulamento da Previdência Social:

(...)

No caso em tela, pelos dados constantes no processo, temos que a recorrente foi autuada em duas ações fiscais anteriores, a primeira abrangendo o período de 01/2006 a 08/2009, no CFL 78, e a outra no mesmo o período, no CFL 59, com decisões transitadas em julgado administrativamente em 12/03/2011 e 13/08/2011, respectivamente.

Assim, resta configurada a reincidência já que a autuada praticou nova infração dentro de cinco anos da data em que se tornou irrecurável aquela decisão administrativa. (destaques da Recorrente)

Observa-se que neste paradigma as infrações ocorreram entre 01/2009 e 12/2010 (período de apuração) e as autuações consideradas para caracterizar a reincidência referem-se a infrações cometidas no período de 01/2006 a 08/2009, com decisões administrativas transitadas em julgado em 12/03/2011 e 13/08/2011.

**Constata-se que foi efetivamente demonstrada a divergência:**

- no caso do acórdão recorrido, a definitividade da infração anterior, relativa a Auto de Infração lavrado em 29/06/2011, cuja data dos fatos geradores sequer foi considerada, ocorreu em 02/08/2011 (data do pagamento), portanto posteriormente às competências da infração analisada, de 01/2009 a 12/2009, decidindo-se por afastar a reincidência; a inexistência de Auto de Infração relativo à infração anterior, ao tempo da autuação em julgamento, foi a motivação do afastamento da reincidência;

- no caso do paradigma, as decisões irrecuráveis acerca das infrações anteriores, relativas a fatos geradores de 01/2006 a 08/2009, ocorreram em 12/03/2011 e 13/08/2011, portanto também posteriormente às competências da infração analisada, de 01/2009 a 12/2010, decidindo-se por manter a reincidência; o fundamento foi a prática de “nova infração dentro de cinco anos da data em que se tornou irrecurável aquela decisão administrativa”.

Destarte, em que pesem as alegações postas em Contrarrazões, constata-se que se a lógica do paradigma fosse aplicada ao caso do acórdão recorrido, o resultado efetivamente seria diferente, o que confirma a demonstração do dissídio interpretativo.

Passo à análise do segundo paradigma.

### **2803-003.481**

#### Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS. MAJORAÇÃO DA MULTA. REINCIDÊNCIA GENÉRICA COMPROVADA.

Ao deixar de escriturar em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, o sujeito passivo comete infração à legislação da Previdência Social, por descumprimento de obrigação acessória.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Comprovada a existência de reincidência de infrações diferentes, a multa deve ser majorada na forma genérica.

#### Voto

##### DA MAJORAÇÃO DA MULTA

21. Alega a contribuinte que não é reincidente uma vez que não sofreu este tipo de infração em auditorias anteriores. Em caso de manutenção da multa, requer que seja proporcional e razoável.

22. Para que se possa aferir a possibilidade de concessão do benefício pretendido pelo recorrente, é importante verificar o disposto no art. 290, do RPS, que define o que seja circunstância agravante da infração:

(...)

23. No caso concreto, o agente lançador trouxe aos presentes autos a comprovação da existência da infração anterior, data de seu cometimento; números dos Debcad's; data do pagamento do AI, conforme item 10 do Relatório Fiscal da Infração.

24. Pelo exposto, verifica-se que a recorrente possui circunstância agravante, por ser reincidente. Assim sendo, prospera a majoração da multa aplicada, na forma genérica.

25. Dessa forma, mantenho a decisão de primeira instância, eis que proferida em consonância com a legislação previdenciária e tributária de regência da matéria.

##### CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, conheço do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento.

Como se pode constatar, os trechos desse segundo paradigma colacionados pela Fazenda Nacional em seu apelo não permitem comprovar a alegada divergência, já que deles não constam as datas envolvidas naquela situação, para que se possa efetuar a devida aferição acerca do critério aplicado para a manutenção da agravante de reincidência. Com efeito, as informações dessas datas, trazidas pela Fazenda Nacional em seu recurso, não foram extraídas do acórdão paradigma mas sim do Auto de Infração, o que não pode ser aceito para fins de demonstração de dissídio interpretativo.

Assim sendo, no caso deste segundo paradigma a Fazenda Nacional efetivamente não logrou demonstrar a alegada divergência, ônus que obviamente é seu.

Não obstante, repita-se que o primeiro paradigma demonstrou a divergência arguida. Nesse passo, a alegada falta de similitude fática em sede de Contrarrazões não deve prevalecer, já que sob a ótica dos requisitos que caracterizam a reincidência, tanto no caso do acórdão recorrido como no primeiro paradigma, há decisões condenatórias acerca de infrações anteriores que se tornaram definitivas somente em momento posterior ao cometimento das novas infrações, que foram objeto da declaração de reincidência.

Com efeito, encaminho por conhecer do recurso no que tange a esta matéria.

### **MÉRITO - Incidência de Contribuições sobre “Aviso Prévio Indenizado”**

A matéria já se encontra pacificada, em face da decisão no Recurso Especial 1.230.957/RS, julgado pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos. Naquela assentada, foi reconhecida a natureza indenizatória da verba, conforme a ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: **TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.** (...) No que se refere ao adicional de férias relativo às **férias indenizadas**, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" . 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).

**2.2 Aviso prévio indenizado.** A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (...)

**2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.** No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. (...).

Ademais, a própria Fazenda Nacional emitiu a Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, autorizando a desistência de recursos:

**Aviso prévio indenizado.** ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. **Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.** Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Diante do exposto, e considerando o art. 62, § 2º, do Anexo II, do Ricarf, no mérito nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, relativamente a esta matéria – incidência de Contribuições sobre “aviso prévio indenizado”.

**MÉRITO - Agravante de Reincidência quanto aos AI-30 e 59.**

Nesse ponto, trago à colação o Acórdão **9202-008.667**, de 23/10/2019, que tratou do tema. Naquela assentada, este Colegiado entendeu, à unanimidade, que a agravante de reincidência só caberia em situações em que a nova infração fosse praticada a menos de cinco anos da data em que se tornou irrecurável administrativamente a decisão condenatória referente à autuação anterior. Confira-se o voto da lavra da Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri:

O art. 290 c/c art. 292, IV do Regulamento da Previdência Social prevê a aplicação em dobro da multa sempre que restar caracterizada a reincidência genérica na conduta do contribuinte:

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgamento administrativo a decisão condenatória ou homologatória da extinção do crédito referente à infração anterior. (redação original)

(...)

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

(...)

Da interpretação literal do texto normativo – “caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação” – não há margem para a interpretação adotada pelo acórdão recorrido. **O disposto em momento algum condiciona a constatação da infração à necessidade de lançamento, a infração é caracterizada pela simples conduta do contribuinte, que para afastar a reincidência não pode ter sido cometida dentro de cinco anos da extinção da discussão da primeira infração.**

No presente caso, verifica-se que o período das infrações relativas aos CFL 30 e 59 é 01 a 12/2009 e o Auto de Infração considerado para caracterizar a reincidência foi lavrado posteriormente, em 29/06/2011, portanto a definitividade de tal procedimento jamais poderia ter ocorrido antes das multas sobre as quais se declarou a reincidência.

Assim, aplicando-se ao caso do acórdão recorrido a mesma lógica do julgado ora adotado como razão de decidir, é de se negar provimento ao apelo, já que a definitividade do procedimento considerado como caracterizador da reincidência teria ocorrido após a constatação da conduta tratada no Auto de Infração em julgamento. Com efeito, não se sustenta a caracterização da reincidência por não atender aos requisitos do parágrafo único do art. 292 do Decreto 3.048, de 1999, já que no período da infração ora em julgamento inexistia decisão condenatória definitiva relativa a infrações à legislação previdenciária.

Forte no exposto, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

## **Recurso Especial do Contribuinte**

### **CONHECIMENTO - Incidência de Contribuições sobre “Bônus Anual”.**

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo no que toca ao bônus anual, alegando inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, especificamente quanto à questão da periodicidade nos pagamentos para apreciação da sua habitualidade, de sorte que convém examinar as situações fáticas retratadas nos julgados em confronto.

No que tange a esta verba, o Colegiado recorrido entendeu que deveria ser mantida na base de cálculo, ainda que paga apenas uma vez ao ano, pelo fato de o sujeito passivo, mesmo devidamente intimado, não haver esclarecido a natureza do pagamento. Confira-se o acórdão recorrido:

No que tange aos pagamentos concedidos aos segurados a título de Bônus Anual, contrapõe-se à pretensão fiscal, sustentando que estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, porquanto pagos por mera liberalidade do empregador, de forma eventual, na forma do item 7, alínea "e", do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não havendo a comprovação por parte da autoridade fiscal de que tais valores

estivessem vinculados a fatores de eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros relacionados ao desenvolvimento do labor.

(...)

Não obstante as alegações de fato e de direito ofertadas pela contribuinte, o entendimento acima alinhavado não é capaz de rechaçar a exigência fiscal, mormente quando pagos em desconformidade com a legislação de regência.

Isto porque, uma vez a autoridade fiscal se desincumbindo do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, o que ocorreria *in casu*, cabe ao contribuinte demonstrar que os pagamentos concedidos aos seus segurados não possuem natureza remuneratória, o que não se vislumbra no caso vertente. A rigor, no decorrer da ação fiscal, a recorrente quedou-se silente quando chamado a explicitar as condições para o pagamento de tal rubrica.

Em verdade, em sede de impugnação e, posteriormente, recurso voluntária, a contribuinte escora seu pleito no fato de o Bônus Anual ter sido pago numa única oportunidade no ano, olvidando-se, porém, da natureza de contraprestação por serviços prestados, ou seja, pagos pelo trabalho, o que determina sua condição de verba remuneratória.

A propósito da matéria, o julgador de primeira instância foi muito feliz ao rechaçar o pleito da contribuinte, como segue:

"[...]

#### **BÔNUS ANUAL**

*Verifica-se que a autoridade lançadora, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 04 (fl.126) requisitou esclarecimentos à autuada sobre a rubrica bônus anual, código 480. Contudo, a autuada manifestou-se acerca de outros pontos da referida intimação fiscal (fls.254 a 256), mas silenciou-se em relação ao alegado bônus.*

*Uma vez que o sujeito passivo preferiu não se manifestar em relação ao bônus anual, e de comprovar que se tratava de rubrica isenta de contribuições previdenciárias, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores registrados a esse título na folha de pagamento da empresa.*

*Agiu corretamente a autoridade lançadora nesse caso, pois a comprovação de que o pagamento do bônus anual enquadrar-se-ia em uma das hipóteses de isenção previstas no §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, caberia ao sujeito passivo, pois essa prova foi requisitada a ele.*

*Por essa razão, não procede o argumento dos impugnantes de que essa prova caberia à autoridade lançadora.*

*Poderiam os impugnantes ter trazidos elementos de prova junto à peça impugnatória que determinassem a não incidência de contribuições previdenciárias sobre referido bônus, porém, limitaram-se apenas a alegar que tais valores estariam enquadrados na norma de isenção prevista no item 7 da alínea e) do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991.*

*Não exercido o ônus da prova junto à impugnação, deve ser mantido o lançamento das contribuições previdenciárias que incidiram sobre os valores de bônus anual registrados na folha de pagamento da empresa. [...]"*

Para comprovar a divergência, o sujeito passivo indicou como paradigma o Acórdão **2403- 002.244**, limitando-se a transcrever a respectiva ementa:

**EVENTUALIDADE. BÔNUS GERENCIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

É eventual o pagamento efetuado pela empresa a título de bônus gerencial quando não caracterizado periodicidade ou habitualidade anual nos pagamentos. No caso concreto, a ocorrência de três pagamentos mensais a título de bônus gerencial em um período de cinco anos **evidencia a eventualidade de tais ganhos, razão pela qual não há que se**

**falar de sua integração ao salário de contribuição e consequente incidência de contribuição previdenciária.** (destaques da Recorrente)

Como se pode constatar, no caso do paradigma a apuração fiscal cobriu um período de cinco anos, em que foram localizados três pagamentos a título de bônus, o que levou o Colegiado a concluir pelo caráter eventual da verba, excluindo-a do salário de contribuição, uma vez que, para afastar a eventualidade, o pagamento teria que ter sido efetuado em pelo menos uma vez a cada período analisado. Confira-se o respectivo voto:

Feitas essas considerações, percebo que, conforme informações constante no Mandado de Procedimento fiscal n. 10.1.04.00201100701, de 21 de novembro de 2011, o período verificado no procedimento fiscal foi de janeiro de 2007 a dezembro de 2011.

Repita-se, foi constatada a ocorrência de pagamento a título de bônus gerencial nos meses de março de 2008, abril de 2009 e julho de 2009. Afirma a DRJ que há periodicidade no mínimo anual.

Fere o postulado da razoabilidade, afirmar que existe periodicidade anual para o caso em análise, **tendo como parâmetro base temporal analisada pelo fiscal, em 05 (cinco) anos de apuração, apenas foi constatado o pagamento em 03 (três) meses, um em 2008 e outros dois 2009, apenas.**

**Para caracterizar a habitualidade anual, estes pagamentos deveriam ter sido realizados não apenas nestes dois anos (em três meses), mas em entenderia por habitual o pagamento nos 04 (quatro) ou 05 (cinco) anos,** descaracterizando-os como ganhos eventuais/abonos, para qualificá-los como distribuição de lucros ou resultados. (grifei)

Assim, no que tange à periodicidade do pagamento, caso o entendimento do paradigma fosse aplicado ao caso do acórdão recorrido, seria mantida a exigência, vez que, como a própria denominação da verba está a revelar – bônus anual - seu pagamento era efetuado anualmente. Com efeito, na decisão paradigmática entendeu-se que a verba era eventual por não ter sido paga em todos os anos do período de apuração. Destarte, em face de bônus anual, pela lógica aplicada pelo Colegiado prolator do paradigma teria sido afastada a alegação de eventualidade.

Concluindo, não houve demonstração da alegada divergência jurisprudencial, tendo em vista que a lógica aplicada no paradigma infirma a tese da Contribuinte, de que os pagamentos anuais seriam eventuais, de sorte que o apelo não pode ser conhecido, nesta parte.

**CONHECIMENTO - Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre “Reembolso Educacional”**

Em sede de Contrarrazões, mais uma vez a Fazenda Nacional alega a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Relativamente a esta matéria, o sujeito passivo assim apresentou a divergência jurisprudencial:

Conforme restará demonstrado a seguir, o acórdão recorrido reconhece, em termos claros e límpidos, que foi apresentada a informação de que se tratavam-se (sic) de pagamentos de cursos de idioma e cursos de pós graduação, entretanto, mesmo assim, crivou um entendimento à margem do ordenamento jurídico, o que resta evidente ao compararmos a interpretação plasmada no acórdão paradigma n.º. 2201-004.073, o qual não foi objeto de reforma pela CSRF até a presente data.

No acórdão paradigma n.º. 2201-004.073, restou reconhecido que as despesas relativas a reembolso educacional dos empregados, não integra a base de cálculo previdenciária em face de expresse afastamento de caráter remuneratório pela lei trabalhista.

Desta feita, resta comprovado que o acórdão ora combatido aborda matéria idêntica à constante no acórdão paradigma e, ao realizar o cotejo entre os critérios de julgamento utilizados em ambos os acórdãos, percebe-se que o acórdão ora hostilizado utilizou-se de interpretação equivocada, mantendo a exigência de contribuição previdenciária sobre reembolsos educacionais, afrontando de forma abissal o entendimento consubstanciado no v. acórdão paradigma, senão vejamos:

(...)

Entretanto, nota-se que a premissa adotada pela Contribuinte mostra-se equivocada, ao asseverar que, no caso do acórdão recorrido, o lançamento teria sido mantido a despeito de estar demonstrado nos autos que os pagamentos se vincularam a cursos de idioma e de pós graduação. Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido não confirma tal afirmação. Ali resta consignado que a documentação necessária à verificação da natureza das despesas com educação não foi apresentada durante a auditoria fiscal, tampouco no transcurso do processo administrativo fiscal, e esta foi a razão do não provimento do Recurso Voluntário. Confirma-se o voto condutor do acórdão recorrido:

Como se observa, a contribuinte instada a se manifestar sobre o pagamento do Reembolso Educacional, muito embora tenha apresentado planilha especificando parte das informações solicitadas, **deixou de esclarecer qual o tipo de ensino disponibiliza aos beneficiários do Reembolso Educacional.**

Assim, em que pese ter informado que aludida verba comporta despesas com cursos de idiomas e cursos de pós-graduação, **não especificou quais as condições para o seu pagamento, bem como quais cursos precisamente são ofertados.**

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte seja afastada a tributação sobre aludida verba, argumentando que foram lançados os reembolsos com cursos de idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários, palestras, entre outros, estando completamente equivocado o auditor e a DRJ, uma vez que tais valores despendidos pela autuada não servem para remunerar serviços prestados, mas, sim, custear a qualificação de seus funcionários, com o fito de melhor executarem suas atividades, ou seja, é concedida não pelo trabalho, mas para o trabalho, o que impossibilita a incidência de contribuições previdenciárias, conforme entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Constata-se que a contribuinte, **ao invés de melhor aclarar a demanda, colacionando aos autos as informações pertinentes a cada curso oferecido, com o destinatário, a natureza do curso, etc, sobretudo objetivando subsumir o fato à norma isentiva, simplesmente traz à colação questões de direito periféricas, que em nada contribuem para o deslinde da controvérsia.**

Ao contrário, ao buscar repousar sua pretensão em simples alegações de não incidência de contribuições previdenciárias sobre o custeio educacional de seus funcionários, o que é de conhecimento geral e consta da própria lei, **deixou de proceder o mais importante, que é a comprovação de que o auxílio educacional ofertado observa os pressupostos legais para fins de não incidência dos tributos ora lançados.**

Neste sentido, aliás, fora a decisão de primeira instância ao rechaçar as alegações da contribuinte, de onde peço vênha para transcrever parte e adotar como razões de decidir:

"[...]"

*A autoridade lançadora informou que a autuada apenas apresentou planilha informando os valores pagos a cada um dos segurados beneficiados a título de reembolso educacional, deixando, contudo, de especificar, individualmente, qual seria o tipo de curso freqüentado pelos segurados beneficiados (fl.85).*

*Os impugnantes também não trazem documentos que possam comprovar que tipo de curso cada um de seus segurados beneficiados pelo referido reembolso teriam*

*freqüentado, o que impossibilita saber se esses pagamentos poderiam ser enquadrados no dispositivo legal acima citado.*

*A mera alegação de que se trataria de verba indenizatória também não é suficiente para afastar a incidência das contribuições previdenciárias, pelos motivos que já foram apontados no presente voto.*

*Destarte, deve ser mantido o lançamento em relação aos pagamentos registrados na contabilidade como reembolso educacional.*

[...]"

**Nestes termos, muito embora não compartilhe com parte da conclusão fiscal, que dá a entender que cursos de pós-graduação e de idiomas não estariam abarcados pela norma isentiva em comento, por não se caracterizarem como educação básica e/ou capacitação profissional, entendimento que foge à própria essência da verba sub examine, o certo é que a contribuinte em momento algum ofereceu condições/informação para se aferir se, de fato, o benefício/auxílio por ela concedido encontra sob o manto dos preceitos do artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/1991.**

Nessa toada e, na linha do decidido no Acórdão recorrido, impende manter a exigência de contribuições previdenciárias sobre a verba denominada Reembolso Educacional ofertado pela contribuinte aos seus funcionários.

Assim, partindo de premissa equivocada, observa-se que o sujeito passivo indica o paradigma que, embora compatível com a premissa, trata de situação que não aborda a questão determinante à formação de convencimento do Colegiado recorrido – falta de apresentação da documentação comprobatória da natureza dos pagamentos dos cursos disponibilizados aos segurados.

Quanto ao paradigma – Acórdão nº **2201-004.073** – este trata de situação em que o Colegiado se viu diante da comprovação de que efetivamente teria havido o pagamento de despesas com educação. Confira-se os trechos do paradigma colacionados no recurso:

#### PAGAMENTOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDOS

Recorda a Recorrente, o motivo do lançamento quanto a esta verba (fls. 294): "Ainda, de acordo com o relatório fiscal que instruiu as autuações em referência (autos de infração nos 37.378.4708; 37.378.4716 e 37.378.4694), estariam sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias as verbas pagas a título de "bolsa de estudo" (auxílio educação).

Em seu relatório, o Ilustre Agente Fiscal aduziu que:

*"2.2.4.10. Os pagamentos efetuados pela empresa, destinados a custeio de educação superior, (graduação, pós-graduação e MBA) de parte dos empregados, não se enquadram na educação básica definida no inciso I do Art. 21 da Lei nº 9.394 de 20/12/1996, e ainda, não estão disponível a totalidade dos empregados e dirigentes, conforme indicado no Regulamento de Benefícios, configurando-se assim, uma complementação salarial.*

(...)

*Os valores pagos pela empresa a título de Bolsa Estudo, consignado na conta contábil: '0050413003', relativos a graduação, pós-graduação e MBA, concedido aos segurados empregados, constituem-se em parcela integrante do salário de contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28 inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.*

*O referido benefício está acessível à parte dos empregados conforme indicado no subitem '2.2.4.5' deste Relatório, ou seja, excluem os menores aprendizes, os*

*empregados contratados por prazo determinado e os empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício).*

*Dessa forma, os valores pagos ou creditados pela empresa a título de 'Bolsa de Estudo' relativos à graduação, pós-graduação e MBA, por não se encontrarem em conformidade com os requisitos estabelecidos na alínea 'f' do § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 para que não sejam enquadrados no conceito de salário-de-contribuição, serão considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias e terceiros."*

São os argumentos recursais (fls. 296):

*"Tal situação se amolda perfeita a hipótese dos pagamentos efetuados pela Recorrente, em conformidade com o seu regulamento interno de concessão do benefício, do qual se depreende a clara necessidade de vinculação do curso à atividade da empresa e à função desempenhada pelo empregado, vinculando, inclusive, o trabalho de conclusão do curso à área de atuação específica do empregado.*

*Nesse cenário, resta muito bem evidenciado que os pagamentos objeto das autuações em referência, correspondentes à bolsa de estudo, jamais se vincularam ou substituíram parcela salarial, amoldando-se perfeitamente à hipótese de não incidência prevista pelo art. 28, § 9º, Y da Lei n.º 8.212/91.*

***Da mesma forma, o artigo 458, § 2º, II da CLT não considera como remuneração os valores destinados à educação do empregado:***

*"Art. 458*

*(...)*

***§ 1º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:***

*(...)*

***II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;"***

*Corroborando com as razões sustentadas pela Recorrente, a jurisprudência, tanto judicial como administrativa, já pacificou seu posicionamento pela não incidência de contribuições previdenciárias em situações idênticas a dos presentes autos:*

*(...)" (destaquei)*

Cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação. Explico. Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, a Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.711/98, explicita:

*(...)*

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei n.º 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que: ·

i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.

ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador.

Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando peremptoriamente a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

*"Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que*

*a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

(...)

*§ 2o Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001) (destaquei)*

Cristalina a alteração da lei trabalhista. **Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorde o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.**

(...)

Nesse sentido, **não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória, que por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.**

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento. (Destques da Recorrente)

Nota-se que no paradigma não há qualquer menção à falta de apresentação de esclarecimentos solicitados pelo Fisco, concluindo-se assim que era fato incontroverso nos autos que as verbas intituladas “bolsas de estudo” eram destinadas a cursos de graduação, pós graduação e MBA.

Percebe-se, assim, que recorrido e paradigma não guardam similitude fática, pois, embora tratem de tributação sobre despesas com educação, apresentam configurações fáticas distintas. No caso do acórdão recorrido, a exigência foi mantida em razão da ausência de esclarecimentos da Contribuinte acerca da verba em tela, enquanto que no caso do paradigma não se verificou tal particularidade, eis que não havia dúvida quanto à natureza dos pagamentos efetuados.

Ademais, na conclusão do voto do acórdão recorrido consta o registro no sentido de que, a despeito de não haver incidência de Contribuições sobre despesas com educação dos empregados, caberia ao sujeito passivo comprovar que os dispêndios foram efetivamente efetuados com fornecimento de educação aos segurados a seu serviço e, não o tendo feito, a tributação sobre essa verba deveria prevalecer.

Com efeito, acerca da incidência de Contribuições Previdenciárias sobre despesas com educação, os julgados em confronto na verdade convergem para o entendimento da não incidência, todavia os resultados dos julgamentos diferem em razão das especificidades verificadas em cada caso, de sorte que não houve a demonstração da alegada divergência.

Posto dessa forma, tenho que o recurso não deve ser conhecido também quanto a esta matéria.

**CONHECIMENTO – Incidência de Contribuições sobre “auxílio dependente excepcional”**

No que tange à matéria, o Colegiado recorrido entendeu não haver previsão legal para exclusão da verba do salário de contribuição. A Contribuinte, por sua vez, pretende a reversão desse entendimento.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento da matéria, alegando que:

Nos casos discutidos nos paradigmas indicados, os votos vencedores consideraram a existência de regras, condições e restrições no pagamento da verba. Verifica-se que o pagamento desses valores estavam condicionados por regras e limitações estabelecidas em convenção coletiva e/ou em regulamento da empresa. Não é o caso do presente feito.

Como paradigma a Contribuinte indicou o Acórdão **2403-002.949**, colacionando a respectiva ementa, conforme a seguir:

**PREVIDENCIÁRIO - AUXÍLIO EXCEPCIONAL - NÃO INCIDÊNCIA**

O rol descrito no art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/1991, e o art. 214, §9º, do Decreto 3.048/1999 é taxativo acerca dos valores que não integram o salário-de-contribuição. **Entretanto, o mesmo artigo 28 determina que a tributação incida sobre valores destinados a retribuição do trabalho. Assim, se não restar claro como a verba possa ser tributada à luz dos comandos dos arts. 22, I e 28, I, da Lei n.º 8.212/91 em razão de os pagamentos não se revestirem de natureza de retribuição aos trabalhos prestados pelos empregados, a situação fática não se amolda à hipótese legal descrita.** (destaques da Recorrente)

O cotejo efetuado pela Contribuinte demonstra a ocorrência do dissídio: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se não haver previsão legal para exclusão da verba “auxílio excepcional” do salário de contribuição, no paradigma afastou-se a incidência com base na interpretação do arts. 22, I e 28, I, da Lei n. 8.212, de 1991. Com efeito, a leitura do paradigma não permite concluir que a decisão tenha sido condicionada a regras, condições e restrições estabelecidas em convenção coletiva e/ou regulamento da empresa, como asseverou a Fazenda Nacional em suas Contrarrazões.

Assim sendo, encaminho por conhecer do recurso quanto a esta matéria.

**CONHECIMENTO – Inexistência de Grupo Econômico e Impossibilidade de Responsabilização por Solidariedade Apenas com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991.**

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional assim argumenta:

A caracterização do grupo econômico é fato incontroverso, pois não foi questionado no recurso especial com comprovação da divergência.

Além disso, uma vez caracterizado o grupo econômico, bem como outras constatações como acima afirmado, fica clara a ausência de interesse de agir no recurso apresentado. Isso porque estão presentes outros fundamentos para manter a mesma conclusão do acórdão recorrido.

Com efeito, constata-se que, embora no Recurso Especial a Contribuinte discuta a própria existência de grupo econômico, não apresentou paradigma que demonstrasse a respectiva divergência jurisprudencial, limitando-se a citar decisões judiciais, que não servem a esse propósito, conforme o art. 67, do Anexo II, do Ricarf.

Assim, constata-se que a divergência demonstrada centra-se apenas na questão da necessidade de demonstração do interesse comum na realização do fato gerador, para vinculação de empresas integrantes de grupo econômico por solidariedade. Confirma-se a apresentação do dissídio pela Contribuinte:

Em total dissonância com o acórdão paradigma n.º 2301-004.163 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária (doc. 07), o presente acórdão recorrido mantém a responsabilização das empresas apontadas como solidárias, ao argumento de que estando caracterizado o grupo econômico há consequente responsabilidade pelas contribuições previdenciárias.

Com todo respeito, trata-se de um entendimento à margem do ordenamento jurídico e da jurisprudência do CARF, o que resta evidente ao compararmos a interpretação plasmada no acórdão paradigma n.º 2301-004.163, o qual não foi objeto de reforma pela CSRF até a presente data.

O acórdão paradigma, **cujo entendimento é irretocável, reconhece que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art.124 do CTN.** Em realidade, afigura-se indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. (grifei)

Assim, quanto a esta última matéria, há que se verificar se os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente divergem acerca da necessidade de aplicação conjunta dos arts. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991 e 124, I, do CTN, para atribuição da responsabilidade solidária.

A Contribuinte indicou como paradigma o Acórdão **2301-004.163**, colacionando a respectiva ementa, conforme a seguir:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR POR UMA SÓ EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI 10.101/2000.

Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico. O fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art.124 do CTN. Somente existirá a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação. (...)

O entendimento vazado no paradigma é no sentido de que, mesmo comprovando-se a existência de grupo econômico, somente é possível a atribuição de responsabilidade solidária às empresas integrantes, caso reste comprovada a autuação conjunta na realização do fato gerador. E esse posicionamento diverge daquele constante no acórdão recorrido, no sentido de que a existência de grupo econômico, por si só, é suficiente para atribuição da solidariedade, conforme inciso IX, do art. 30, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Nesse passo, não há que se falar em falta de interesse recursal, como constou das Contrarrazões da Fazenda Nacional, já que, se na análise de mérito prevalecer a tese da necessidade de demonstração do interesse comum, a solidariedade terá de ser afastada, ainda que a caracterização de grupo econômico não esteja em julgamento.

Forte no exposto, no que tange a esta quarta e última matéria, conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas quanto à **impossibilidade de responsabilização por solidariedade apenas com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991** e passo a analisar o mérito, nesta parte.

#### **DO MÉRITO - Incidência de Contribuições sobre “auxílio dependente excepcional”**

Quanto a esta rubrica, assim consta do Relatório Fiscal:

FATO GERADOR: AUXILIO DEPEDENTE EXCEPCIONAL

38. Pelo exame das folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte, verificou-se o pagamento, a segurados empregados, de rubrica designada Auxílio Dependente Excepcional, código 205.

39. Intimada a esclarecer a natureza do pagamento de tal benefício a empresa informou que o mesmo foi “definido em acordo coletivo de trabalho e que consiste em ajuda financeira para o colaborador que tenha filhos com deficiência e que necessite de cuidados especiais.”

40. Portanto, o pagamento do auxílio dependente excepcional é um valor concedido aos empregados, por liberalidade, com a finalidade de auxiliá-los nos gastos com a manutenção de filhos portadores de necessidades especiais.

41. Ressalte-se que a empresa paga aos empregados, também o auxílio creche, portanto, o pagamento do auxílio excepcional configura um “plus” na remuneração dos empregados alcançados por tal benefício.

42. Como a legislação previdenciária não prevê o pagamento, pela empresa, de auxílio dependente excepcional como fator de exclusão da remuneração para apuração da base de cálculo, deve-se considerá-lo como parcela tributável.

43. Desta forma verifica-se que a integração à base de cálculo de contribuições previdenciárias dos valores pagos aos segurados, a título de auxílio excepcional, decorre da própria definição legal de salário-de-contribuição, prevista no artigo 28 da Lei n.º 8.212/01, que dispõe:

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

***I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação alterada pela MP n.º 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/97);***

***III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5.º;”***

44. Os valores considerados pela fiscalização, referentes ao pagamento de Auxílio Dependente Excepcional, discriminados por trabalhador, encontram-se no Anexo XI.

45. Para fins de organização do trabalho de auditoria, as bases de cálculo referentes ao pagamento do auxílio dependente excepcional foram discriminadas no seguinte Código de Levantamento:

46. AD – Auxílio Dependente Excepcional

A matéria não é nova nesta Turma, objeto do Acórdão **9202-009.067**, de 23/09/2020, cujo entendimento é no sentido de que não há como afastar-se a incidência de Contribuições, por ausência de previsão legal. Confira-se a ementa desse julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUXÍLIO EXCEPCIONAL. ISENÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há na legislação de regência qualquer dispositivo que afaste a incidência de contribuição previdenciária sob os valores pagos a título de auxílio excepcional para empregados com dependentes portadores de necessidades especiais, razão pela qual não é possível afastar, para efeitos previdenciários, a natureza de salário de contribuição.

Na oportunidade acompanhei o voto da lavra do Ilustre Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que ora adoto como minhas razões de decidir:

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à **inclusão dos valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio excepcional**.

#### DO AUXILIO EXCEPCIONAL

Tal verba se refere a valores pagos aos empregados com a finalidade de auxiliá-los nos gastos com a manutenção de filhos portadores de necessidades especiais.

Trata-se a decidir se a legislação em regência permite afastar tais pagamentos da contribuição previdenciária. Vejamos a legislação que trata o tema:

*Lei 8 212/1991*

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos o creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n' 9.528, de 10/12/97)*

...

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10/12/97)*

...

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei n • 9.528, de 10/12/97)*

Da leitura da norma retro, tenho que é possível afastar a incidência de contribuição previdenciária de tais verbas, mas apenas do caso de efetivo reembolso de despesas médicas e similares, comprovadamente incorridas.

A recorrente não comprovou que tais despesas ocorreram, não demonstrando assim que efetivou reembolso aos segurados. A deliberação 002.96, de 23 de fevereiro de 1996 determina o pagamento de tais verbas a segurados com filhos excepcionais, sem maiores contrapartidas, bastando que o empregado demonstre a paternidade de filho excepcional para ter direito ao benefício, situação não albergada na exceção legal.

Nessa linha, compartilhando do entendimento acima esposado, entendo como procedente o lançamento nessa parte.

O Contribuinte, por sua vez, afirma que o valor pago a título de auxílio excepcional não pode integrar o salário de contribuição, eis que não tem por finalidade retribuir o trabalho, mas conceder um reembolso de despesas adicionais do empregado com os cuidados com seu dependente portador de necessidade especial.

Considera que deve ser dado ao auxílio excepcional o mesmo tratamento dado ao auxílio-creche.

No acórdão recorrido, por sua vez, o Relator tratou o pagamento como despesas de assistência à saúde que se enquadrariam na alínea “q”, do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, no entanto, manteve o lançamento ao argumento de que o Contribuinte não lograva comprovar a efetiva realização dessas despesas.

Sobre o tema, convém ressaltar que os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelecem as bases sobre as quais devem incidir as contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos empregados. Vejamos:

(...)

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, a seu turno, traz os pagamentos que não estariam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, bem como os requisitos a serem cumpridos pelos contribuintes para que seja afastada a incidência. Vejamos o que constava do dispositivo quando da ocorrência dos fatos geradores:

(...)

Por certo, que nenhuma das alíneas acima transcritas dispõe que o auxílio excepcional fornecido pelo Contribuinte deveria ser retirado da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Cumprido ressaltar que, para supressão de determinada parcela da base de cálculo das contribuições sociais, faz-se necessário sua previsão expressa em lei específica, eis que a isenção é modalidade de exclusão do crédito tributário, cuja legislação que dispõe a respeito deve ser interpretada literalmente, conforme preceitua o art. 111 do CTN, *verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; Isso posto, e considerando que inexistente norma que conceda isenção a essa modalidade de auxílio, reputo correto o entendimento da Autoridade autuante que considerou tal verba como parcela integrante do salário-de-contribuição, devendo ser mantido o acórdão recorrido.*

O entendimento ora exposto é plenamente aplicável ao presente caso, já que, além da falta de previsão legal para exoneração dessa verba, o julgado acrescenta que não há como aplicar-se o art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212, de 1991, que exclui do salário de contribuição a assistência médica. Este é inclusive um dos argumentos recursais.

Com efeito, não houve no presente caso a comprovação de que a verba teria constituído reembolso de despesas médicas, além do que, no período do lançamento somente gozavam de isenção as despesas efetuadas com o próprio segurado, não se estendendo aos seus dependentes. Registre-se ainda que a empresa também paga auxílio-creche.

Diante do exposto, nego, nesse ponto, provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

**DO MÉRITO - Impossibilidade de responsabilização por solidariedade apenas com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991.**

Quanto à parte da matéria que foi conhecida, passo a manifestar-me no mérito. Nesse passo, o Recurso Especial é no sentido da necessidade de demonstração do interesse comum na formação do fato gerador, para imputação da solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Observe-se que no voto condutor do acórdão recorrido, a conclusão foi no sentido de que a configuração societária apontada pelo Fisco demonstra a existência de um grupo econômico legalmente constituído, integrado pelas empresas que interpuseram em conjunto o Recurso Especial.

Assim, superada a questão da existência do grupo econômico, que é inclusive pública e notória, resta analisar as consequências desta conclusão, no que tange à responsabilidade solidária das empresas OI S/A; BRT Serviços de Internet S/A; 14 Brasil

Telecom Celular S/A ; BRT Card Serviços Financeiros Ltda; Vant Telecomunicações S/A; Brasil Telecom Cabos Submarinos Ltda e Brasil Telecom Comunicação Multimídia Ltda, que é a última questão trazida no apelo.

De fato, o autuante, no relatório fiscal, fez menção ao artigo 124, II, CTN ao mesmo tempo em que sustentou a solidariedade com esteio no inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/91.

Note-se que a redação deste último dispositivo já garante ao Fisco, uma vez constatada a existência de grupo econômico, e isso parece-me incontroverso, o posicionamento das empresas que integram referido grupo no polo passivo da exação, na condição de solidárias pelo débito, sem que, para isso, precise empreender maiores esforços investigativos.

Veja-se que, aliás, esse é o permissivo que se extrai do inciso II daquele mesmo artigo 124.

Tenho que o artigo 124 do CTN, versando sobre normas gerais de Direito Tributário, estabelece duas hipóteses de solidariedade: uma, a prevista em seu inciso I, que exige do autuante um esforço maior no sentido de demonstrar que as pessoas-alvos possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Inegavelmente, nesse caso espera-se da Fiscalização um maior esforço investigativo. Já na hipótese consubstanciada em seu inciso II, o legislador deixou a cargo da lei fossem estabelecidas as situações em que, dada as suas circunstâncias, as pessoas ao entorno da obrigação principal pudessem ser chamadas a responder pelo débito na condição de responsável solidária. Pode-se dizer, assim penso, que nesses casos, a própria lei cuidaria de presumir o interesse comum na hipótese então posta, tal como se tem no inciso IX do artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91).

Com isso, no âmbito do lançamento e da arrecadação das contribuições e de outras importâncias devidas à Seguridade Social estabelecidas na Lei 8.212/91, a demonstração da existência de grupo econômico é motivo o suficiente e o bastante para seja caracterizada a solidariedade na satisfação do crédito tributário.

Quanto às decisões judiciais invocadas pelas Recorrentes, não se trata de decisão que vincule o CARF.

Nesse rumo, imperioso o desprovimento do recurso no tocante a esta matéria.

Forte no exposto, CONHEÇO parcialmente do Recurso Especial da União, apenas quanto à **“incidência de Contribuições sobre o aviso prévio indenizado”** e **“agravante de reincidência quanto aos AI-30 e 59”** para, na parte conhecida, NEGAR-LHE provimento; CONHEÇO parcialmente do Recurso Especial do contribuinte e solidários, apenas quanto à **“incidência de Contribuições sobre o ‘abono excepcional’** e parte da matéria **“impossibilidade de responsabilização por solidariedade apenas com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991,** para, na parte conhecida, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

