



**Processo nº** 10166.723934/2013-15  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-011.172 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E 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, consequentemente, 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).

**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.

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, no mérito, negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à “incidência de contribuições sobre o abono excepcional” 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, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## 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 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.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 50/74.

O lançamento foi impugnado às fls. 1050/1111.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgou-o procedente em parte às fls. 1227/1256.

O autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 1273/1318.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu parcial provimento ao recurso por meio do acórdão 2401-004.471 às fls. 51126/51171.

Opostos Embargos de Declaração por conselheiro do colegiado às fls. 51172/51175, admitidos pela Presidência da Turma, novo acórdão foi prolatado às fls. 51176/51184, por meio do qual corrigiu-se a omissão apontada no acórdão embargado no que tange à anotação em seu dispositivo relacionada ao recurso de ofício – acórdão 2401.004.807.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 51185/51219, pugnando pela sua admissão e provimento para reformar o acórdão recorrido, na forma de sua fundamentação.

Em 7/8/17 - às fls. 51220/51230 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fossem rediscutidas as matérias “**Recurso de Ofício - Provimento x Nulidade por Vício Formal**” e “**Incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado**”.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário e de ofício, do de embargos, do recurso interposto pela União, bem como do despacho que lhe dera seguimento em 3/8/18, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração às fls. 51279/51298, suscitando omissão no acórdão combatido, que foram parcialmente admitidos pela Presidente da Turma às fls. 51405/51411.

Em 17/8/18, o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas ao recurso da União às fls. 51328/51358, propugnado pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Em 9/7/19, o mesmo colegiado julgou os Embargos propostos para indicar, no *decisum*, o nº do DEBCAD objeto do processo – acórdão 2401-006.702 – fls. 51412/51418.

Não conformado, o autuado também apresentou Recurso Especial às fls. 51444/4553/4572, propugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para: reformar o arresto 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).

Na sequência, em **10/2/20** - às fls. 51659/51677 - foi dado seguimento parcial ao recurso do **sujeito passivo** para que fossem rediscutidas as matérias “**Do reembolso educação**”, “**Do auxílio dependente excepcional**” e “**Do bônus anual**”. Não foi dado seguimento quanto à matéria “Nulidade - Ausência da demonstração das divergências entre folha de pagamento e GFIP”

Inconformado, o autuado interpôs Agravo às fls. 51686/51691, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 51716/51721.

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte em 4/11/20 (processo movimentado em 5/10/20 – fl.51815), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 51816/4729/4738 em 12/12/19 (fl.4739), 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 do processo 10166.723933/2013-62) e apresentou seu recurso tempestivamente em 30/6/17 (fl. 51632 do processo 10166.723933/2013-62). 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 acórdão de embargos em 12/8/19 (fl. 51428) e apresentou seu recurso, também tempestivamente, em 26/8/19 (fl. 51443). 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**” e “**Incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado**”, por parte da Fazenda Nacional; e “**Do reembolso educação**”, “**Do auxílio dependente excepcional**” e “**Do bônus anual**”, por parte do sujeito passivo.

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

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 nº 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 nº 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 nº 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.

**NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.**

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

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

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em 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, Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares. Quanto 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 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; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento quanto às demais questões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

O acórdão de embargos integrou o de recurso voluntário para fazer constar em seu dispositivo:

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.[...]

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

Conforme o Relatório Fiscal de e-fls 48 a 74, 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".

A Impugnação apresentada pela Contribuinte foi considerada procedente em parte, quando do julgamento em primeira instância. Na oportunidade, foi exonerado o crédito tributário no total de R\$ 921.909,43, computando-se Contribuição mais multa, portanto incabível, s.m.j, o Recurso de Ofício, em face do limite de alçada vigente à época - R\$ 1.000.000,00, conforme Portaria MF nº 3, de 03/01/2008. Muito menos caberia dito recurso em face do novo limite de alçada – R\$ 2.500.000,00, estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Destarte, constata-se que a exoneração do crédito tributário levada a cabo pela DRJ já era definitiva desde a prolação da respectiva decisão, em 05/12/2013, de sorte que não mais caberia a sua revisão por meio de Recurso de Ofício.

Não obstante, a DRJ formalizou Recurso de Ofício, que foi conhecido e julgado pelo Colegiado de Segunda Instância, inclusive instado por Embargos de Declaração opostos pelo Conselheiro relator.

Nesse passo, 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.

Na decisão da DRJ, deu-se provimento parcial à Impugnação para cancelar o lançamento na parte relativa à rubrica "Associação Deficientes Físicos", recorrendo-se de ofício quanto a esta exoneração.

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

### **DO 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.

Ocorre que, repita-se, o valor do crédito tributário exonerado encontra-se abaixo do limite de alçada vigente à época do julgamento pela DRJ, portanto trata-se de exoneração já acobertada pelo manto da definitividade. E se sequer cabia Recurso de Ofício, decerto que o Colegiado recorrido não poderia ter conhecido desse recurso, ainda que para, ao final, manter a exoneração do crédito tributário.

Claro está, a meu ver, que as impropriedades relatadas poderiam ter sido suscitadas pela Contribuinte, o que não foi feito. Com efeito, em sede de Contrarrazões ela limita-se a pleitear o não conhecimento dessa matéria, alegando ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Nesse passo, antes mesmo de averiguar a alegação da Contribuinte, já se vislumbra a impossibilidade de conhecimento do apelo da Fazenda Nacional, eis que trata-se de exoneração de crédito tributário levada a cabo em primeira instância em caráter definitivo, conforme determina o art. 42, par. único, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

**Parágrafo único.** Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Ainda que assim não fosse – o que se admite apenas para argumentar – há outras questões que impedem o conhecimento do apelo.

Recapitulando, essa primeira matéria - **provimento do recurso versus nulidade por vício formal** – diz respeito ao “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, esta restringiu-se à discussão acerca da insubstância 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 e, alternativamente, caso assim não se entendesse, que se considerasse que teria ocorrido erro de natureza formal no lançamento. Nesse passo, esclareça-se que não foi apresentado qualquer julgado à guisa de paradigma, para demonstrar divergência, no sentido de ausência de nulidade.

Não obstante, quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial (e-fls. 51635 a 51651), essa particularidade não foi observada, analisando-se apenas a primeira parte do

apelo, identificando-se essa primeira matéria como “**provimento versus nulidade por víncio formal**”.

Por oportuno, registre-se que a Fazenda Nacional teve oportunidade de se manifestar acerca do despacho que deu seguimento parcial ao seu Recurso Especial no processo 10166.723933/2013-62 (de teor idêntico ao do despacho proferido no presente processo, quanto a esta matéria), porém não o fez. Assim, é de se concluir pelo seu conformismo em relação à matéria ora tratada, de sorte que o presente voto abordará unicamente a questão do provimento *versus* nulidade formal, ausente qualquer manifestação em contrário por parte da Fazenda Nacional, quando da intimação de despacho de admissibilidade idêntico, nesta parte.

Em sede de Contrarrazões, repita-se que a Contribuinte pede o não conhecimento dessa matéria, alegando ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

No caso do acórdão guerreado, quanto ao “Recurso de Ofício”, o Colegiado recorrido negou-lhe provimento, mantendo, neste ponto, integralmente a decisão de primeira instância, no sentido de excluir do lançamento a parte relativa à rubrica “Associação Deficientes Físicos”. Confira-se a decisão de primeira instância, mantida *in totum* pelo acórdão recorrido:

#### PRELIMINARES DE NULIDADE

##### **Segundo os impugnantes, o lançamento deve ser declarado nulo pois:**

- Não houve prova que caracterizasse a relação de emprego entre a Brasil Telecom Call Center S/A e os empregados da ADFEGO;
- Não foram apresentados os motivos que conduziram a autoridade fiscal a apurar a base de cálculo dos levantamentos AS e CS (decorrentes da configuração de vínculo empregatício entre a Brasil Telecom Call Center S/A e os empregados da ADFEGO) por meio da aferição indireta, assim como não foi informada a fundamentação legal que ampare esse procedimento;

(...)

**A caracterização de emprego entre a Brasil Telecom Call Center S/A e os empregados da ADFEGO e a alegada natureza jurídica das diferenças entre os valores de folhas de pagamento e GFIP, apesar de serem alegados como preliminares de nulidade, na verdade confundem-se com o próprio mérito do lançamento, motivo pelo qual será tratado a seguir.**

**Alegam os impugnantes que a autoridade lançadora não teria informado a fundamentação legal que amparasse o uso da aferição indireta para apuração de bases de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos que teriam sido feitos aos empregados da ADFEGO.**

**Contudo, o amparo legal do referido procedimento consta no item 062 dos relatórios denominados FLD – Fundamentos legais do débito (fls.52 e 68) dos autos de infração DEBCAD 51.033.252-8 e 51.033.253-6, o qual é transscrito abaixo:**

(...)

Dessa forma, não se vê motivos para que seja decretada a nulidade do lançamento em relação a essas alegações.

(...)

Muito embora a autoridade lançadora tenha demonstrado a ilicitude nesse tipo contratação, a forma pela qual procedeu à apuração das contribuições previdenciárias não se mostra apropriada, pelo que se verá a seguir.

#### INCORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA POR MEIO DE AFERIÇÃO INDIRETA

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 do levantamento AS – PAGAMENTO À ADFEGO – SEGURADOS EMPREGADOS (EMPRESA). (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 demonstrado.

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 outro 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 tratarem 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 autuada, repita-se que não foi mencionado qualquer vício no lançamento. Confira-se os trechos do paradigma colacionados no recurso:

### **Paradigma – Acórdão 2401-00.057**

#### **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 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. (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 nº 2401-00.057 não se presta a comprovar a divergência suscitada.

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

### **Paradigma – Acórdão 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 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, 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, 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.

(...)

Dante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto n.º 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 n.º 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.

## **DO 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 nº 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 nº 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 ao 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 nº 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 nº 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 de férias" 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 e já passo a analisar o mérito.

### **DO 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 QUINTA 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. 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 segunda e última matéria – incidência de Contribuições sobre “aviso prévio indenizado”.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

#### **DO 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 pagamento 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 nº 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.*

*Aguiu 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 nº 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 nº 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.

Reita-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.

#### **DO 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, criou um entendimento à margem do ordenamento jurídico, o que resta evidente ao compararmos a interpretação plasmada no acórdão paradigma nº. 2201-004.073, o qual não foi objeto de reforma pela CSRF até a presente data.

No acórdão paradigma nº. 2201-004.073, restou reconhecido que as despesas relativas a reembolso educacional dos empregados, não integra a base de cálculo previdenciária em face de expresso 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. Confira-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 colações 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 vênia 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-se sob o manto dos preceitos do artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei n.º 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 nº 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

*(...)*

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 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 recorda 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. (Destaques 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 incontrovertido 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 conhecimento também quanto a esta matéria.

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

No que tange à matéria **incidência de Contribuições sobre “auxílio dependente excepcional”**, 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 nº 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 nº 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 e passo-lhe ao mérito.

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

Quanto a esta rubrica, assim consta do Relatório Fiscal:

#### FATO GERADOR: AUXILIO DEPENDENTE 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 nº 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 nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 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 § 5º;*"

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 nº 9.528, de 10/12/97)*

...

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:  
(Redação dada pela Lei nº 9.528, 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.º 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.

Cumpre 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 inexiste 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.

Dante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Forte no exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da União, apenas quanto à “**incidência de Contribuições sobre o aviso prévio indenizado**” e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento; conheço parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, apenas quanto à “**incidência de Contribuições sobre o ‘abono excepcional’**” e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti