



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10860.721949/2013-01  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-007.582 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
GLOBO CENTRAL DE USINAGEM LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

AVISO PREVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL N° 1.230.957/RS - STJ. PARECER PGFN 485/2016

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada.

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a qualificação da multa de ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Adotando as informações do acórdão recorrido, esclareço que a autuação versa sobre cobrança de contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte da empresa, dos segurados e ao financiamento dos benefícios da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, em relação ao período de 01/01/2009 a 31/12/2011.

Os DEBCADs são: AIOP nº 51.044.8593 (patronal), AIOP nº 51.044.8607 (segurados empregados), DEBCAD 51.044.8623 (AI 34), DEBCAD 51.044.8631 (AI 35), DEBCAD 51.044.8640 (AI 38). Figuram no pólo passivo o contribuinte e demais empresas cujas atividades e composição societárias levaram, no entender da fiscalização, a caracterização de confusão patrimonial.

De acordo com o Relatório Fiscal, a autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIS LTDA, considerando os seus segurados empregados e contribuintes individuais como, de fato, vinculados à autuada, diante da constatação de *simulação, evasão e elisão fiscal* na constituição da pessoa jurídica desconsiderada, com propósito exclusivo de se beneficiar de sistema de tributação menos oneroso – SIMPLES, não possuindo endereço ou estrutura própria, ocupando o mesmo domicílio da autuada, cujos sócios também compõe o seu quadro societário. Tal situação fática motivou a qualificação das multas aplicadas.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos levantamentos abaixo elencados:

**Levantamento F1/F2 – “FP Globo Equipamentos declarada em GFIP”** contribuições da parte da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que prestaram serviços a autuada (Globo Central), mas que formalmente estavam registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, nos estabelecimentos CNPJ nº 71.821.342/000110 (**Lev. F1**) e CNPJ nº 71.821.342/000200 (**Lev. F2**);

**Levantamento RA – Remuneração Administrador** contribuições da parte da empresa incidentes sobre o pro labore pago aos segurados contribuintes individuais (Administradores), por serviços prestados a autuada (Globo

Central), mas que formalmente estavam registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, CNPJ nº 71.821.342/000110.

\*Os valores lançados nos levantamentos acima descritos (Fl/F2/RA) foram apurados na análise das Folhas de pagamentos/FP e GFIP, período 01/2009 a 13/2011, declaradas pela Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, nos estabelecimentos CNPJ nº 71.821.342/000110 e CNPJ nº 71.821.342/000200, valores discriminados no Anexo I.

**Levantamento A1/A2 Aviso Prédio Indenizado** contribuições da parte dos segurados empregados e da empresa incidentes sobre o aviso prévio indenizado e seus reflexos, pago por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, não declarados em GFIP, cujos valores, discriminados no Anexo II, foram apurados nas folhas de pagamento de empregados que formalmente estavam registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, CNPJ nº 71.821.342/000110 (**Lev. A1**) e CNPJ nº 71.821.342/000200 (**Lev. A2**), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central).

**Levantamento P1/P2 Participação nos Lucros e Resultados** – contribuições da parte dos segurados empregados e da empresa incidentes sobre remuneração indireta, não declaradas em GFIP, a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, conforme valores discriminados no Anexo III e apurados nas folhas de pagamento de empregados formalmente registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, CNPJ nº 71.821.342/000110 (**Lev. P1**) e CNPJ nº 71.821.342/000200 (**Lev. P2**), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central);

**Levantamento E1/E2 Abono Especial** contribuições da parte dos segurados empregados e da empresa incidentes sobre remuneração indireta, a título de "Abono Salarial – Especial/ASE", pago aos segurados empregados formalmente registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda.ME, CNPJ nº 71.821.342/000110 (**Lev. E1**) e CNPJ nº 71.821.342/000200 (**Lev. E2**), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central), relacionados no Anexo IV. A remuneração indireta não foi incluída em folha de pagamento normal, mas foi apresentada, após solicitação, folhas/relação de pagamentos suplementar exclusivo do Abono (doc. VII), cujos valores não foram declarados em GFIP e não foram considerados como base de cálculo, sob o argumento de que estariam expressamente desvinculados do salário, conforme Convenção Coletiva de Trabalho CCT.

\*As informações contábeis e dos trabalhadores foram extraídas dos arquivos digitais gerados pela empresa Globo Central de Usinagem Ltda. CNPJ nº 03.940.850/000168 no padrão MANAD, e dos arquivos digitais gerados pela empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda.ME CNPJ nº 71.821.342/000110, padrão MANAD.

Após o trâmite processual a 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária julgou parcialmente procedente o recurso voluntário. Por meio do acórdão 2401-004.510, o Colegiado recorrido: **1)** conheceu dos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários e negou-lhes seguimento, **2)** conheceu do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo, para: **a)** afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; e **b)** no mérito: b.1) quanto à caracterização dos segurados empregados e contribuintes individuais

como prestadores de serviços da autuada, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos F1, F2 e RA; b.2) quanto ao pagamento de valores a título de aviso prévio indenizado, por maioria, dar provimento ao recurso, para excluir do lançamento os levantamentos A1 e A2; b.3) quanto ao pagamento de valores a título de participação nos lucros e resultados, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos P1 e P2; b.4) quanto ao pagamento de valores a título de abono especial, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos E1 e E2; b.5) quanto à caracterização de grupo econômico, negar provimento ao recurso; b.6) quanto à multa qualificada, dar provimento ao recurso, para reduzir o percentual da multa aplicada para 75%; b.7) quanto ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, CFL 34, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a agravante e reduzir o valor da multa ao patamar básico; b.8) quanto ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, CFL 35, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a agravante e reduzir o valor da multa ao patamar básico; b.9) quantos às demais alegações, negar provimento ao recurso.

Contra parte do acórdão que deu provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado (levantamentos A1 e A2), e desqualificar e desagravar (CFL 34 e 35) a multa de ofício imputada no lançamento, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial o qual foi, após julgamento de Agravo, integralmente conhecido.

No que tange a primeira matéria, citando como paradigma o acórdão nº 2302-003.218, defende que, até que transite em julgado a decisão proferida no REsp 1.230.957/RS, deve ser mantida a incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado e o 13º salário a ele reflexo. Quanto à multa qualificada, com base nos acórdão paradigm 9202-003.827 e 2401-003.562, defende sua manutenção nos termos em que lançada haja vista a caracterização de dolo consubstanciado na utilização de interposta pessoa para encobrir vínculo empregatício.

Intimados dos acórdão e do Recurso Especial, o Contribuinte e solidários apresentaram Embargos de Declaração os quais foram rejeitados nos termos do despacho de e-fls. 2.031/2038. Foi juntada também contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão nos pontos suscitados pela Fazenda Nacional.

Tempestivamente e de forma conjunta, Contribuinte e solidários interpõem Recurso Especial. Citando como paradigmas os acórdãos nº 3202-000.473 e 2101-01.855 requer a reforma do julgado na parte que afastou a nulidade da decisão de primeira instância. Defendem, por se tratar de um vício sanável, que a autoridade competente antes de não conhecer da impugnação deveria ordenar a intimação dos contribuintes para apresentarem os respectivos instrumentos de representação processual.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não conhecimento do recurso do Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

## Do Recurso da Fazenda Nacional

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade razão pela qual, reiterando a decisão proferida em sede de Agravo, dele conheço.

Conforme consta do relatório o recurso da União tem como objeto a discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado e sobre a qualificação da multa.

### Aviso prévio indenizado

Quanto ao primeiro tema, a matéria recebida pelo despacho de admissibilidade se limita à análise dos efeitos da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp 1.230.957/RS. O acórdão, proferido na sistemática de recurso repetitivo, ainda não teria transitado em julgado haja vista interposição de Recurso junto ao Supremo Tribunal Federal, fato que impediria a conclusão pela improcedência do lançamento por força do art. 62, do Anexo II do RICARF.

Essa Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou sobre o tema. Na ocasião, por voto de qualidade, o Colegiado concluiu estar a verba incluída no conceito de salário de contribuição, entendendo pela inexistência de decisão vinculante em sentido diverso.

Em que pese o entendimento da então maioria, mais uma vez peço vênia para divergir, e o faço adotando como razões de decidir a fundamentação apresentada pela Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, sob forma de declaração de voto, no acórdão nº 9202-006.464. vejamos:

Após o voto do Conselheiro Redator, a quem rendo as minhas homenagens, ouso divergir, com a devida vênia, do posicionamento adotado, mormente quanto à aplicação do Recurso Especial nº 1.230.957 - RS, julgado sob a sistemática dos repetitivos, no qual consta a seguinte ementa:

*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. (...).

1.4 **Salário paternidade.** O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários(...).

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. (...).

Do mencionado Acórdão podemos extrair o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, inclusive, de modo reiterado, em razão do número de precedentes citados no inteiro teor da decisão, no sentido da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas em análise, notadamente: **o terço constitucional de férias, o aviso prévio indenizado e a importância paga nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.**

Convém destacar que foi recebido Recurso Extraordinário contra a decisão do REsp nº 1230.957 - RS, no Supremo Tribunal Federal, no qual a única matéria não recebida, por ausência de repercussão geral, foi o aviso prévio indenizado, pois segundo a Corte Suprema não se trata de tema de cunho constitucional.

Desse modo, houve a separação dos capítulos da sentença, de modo que uns capítulos estão pendentes de julgamentos e um capítulo transitou em julgado, qual seja o capítulo referente ao aviso prévio.

Temos, pela Teoria dos capítulos da sentença, aceita doutrinariamente e prevista 523 do CPC, que, no dizer de Cândido Rangel Dinamarco, *o capítulo da sentença é toda unidade decisória autônoma contida na parte dispositiva de uma decisão judicial.*

Complementa Freddie Didier Jr. que *essa unidade autônoma tanto pode encerrar uma decisão sobre a pretensão ao julgamento de mérito (capítulos puramente processuais), como uma decisão sobre o próprio mérito (capítulos de mérito).*

Além da previsão geral contida no CPC, em meu entender, o Decreto n.º 70.235/72, norma regente do processo administrativo fiscal, aplica a teoria dos capítulos da sentença ao permitir a formação de autos apartados para a imediata cobrança do objeto não contestado, no caso de impugnação parcial, de acordo com o disposto no art. 21, § 1º, abaixo transscrito:

*Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.*

*§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador,*

*antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.*

Como se percebe, o que faz a autoridade preparadora nada mais é do que cobrar o tributo correspondente ao capítulo da decisão transitada em julgado, enquanto as demais matérias continuam em julgamento, pois oportunamente impugnadas.

Nota-se, assim, que a interpretação adotada tem como fundamento de validade tanto a norma específica quanto a norma geral processual, de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, nos termos do art. 15 do Código de Processo Civil:

*Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

Assim, estamos diante do seguinte panorama processual: quanto ao aviso prévio indenizado, capítulo integrante da decisão proferida em repetitivo, não lhe foi atribuída repercussão geral para fins de recebimento do RE interposto, portanto, não se encontra mais pendente de julgamento, tornando-se imutável e indiscutível a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, de modo definitivo, pois não cabe mais recurso (coisa julgada material); no que se referem às demais rubricas objeto do RE, que representam os outros capítulos do Acórdão, convém destacar que encontram-se pendentes de apreciação pela Corte Suprema, restando suspensa a aplicação do repetitivo sobre tais temas, em razão da atribuição de repercussão geral das matérias.

Desse modo, adoto a decisão definitiva sobre o aviso prévio indenizado, proferida dentro do microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios, em razão do efeito vinculante, em obediência ao disposto no art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais abaixo transcrito:

(...)

Apenas para ilustrar o apontado feito pela Ilustre Conselheira, destaco que foi por meio da análise do Recurso Extraordinário nº 892.238/RS que o Supremo Tribunal Federal se manifestou por inexistir viés constitucional na discussão acerca da natureza jurídica das verbas pagas a título de aviso-prévio indenizado. O Ministro Luiz Fux ao fundamentar sua decisão destacou:

*A questão posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do que determina o artigo 28 da Lei 8.212/1991.*

*Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro*

---

*proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).*

(...)

*Ressalte-se que a questão em discussão difere do tema submetido à repercussão geral, nos autos do RE 565.160, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, em sessão realizada em 10/11/2007 (Tema 20), posto que neste último será definida a interpretação do termo “folha de salários”, mencionado expressamente pelo artigo 195 da Constituição Federal, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.*

**Igualmente, não se confunde com a questão posta nos autos do RE 593.068, submetido à repercussão geral em 07/05/2009 e em julgamento por este Plenário, sob a relatoria do Min. Roberto Barroso (Tema 163),** visto que este último trata da delimitação do conceito de remuneração, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público, com base na solidariedade de custeio, prevista expressamente pela Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 41/2003, ao lado do caráter contributivo do regime previdenciário assegurado aos servidores públicos. Diante do exposto, manifesto-me pela inexistência de repercussão geral da questão suscitada.

Vale destacar que, em consulta ao sítio do STJ acerca do status atual do Tema 478, cuja tese firmada ora nos interessa "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.", é possível perceber a seguinte nota de "Anotações Nugep": "REsp 1.230.957/RS sobrerestado pelo Tema 163/STF (decisão da Vice-Presidência do STJ de 25/07/2014)". Ora, tal nota somente faz sentido em relação aos demais pontos enfrentados pelo citado recurso especial, cuja abrangência como destacado pelo próprio Ministro Luiz Fux, e acima citado, não engloba a discussão infraconstitucional da natureza jurídica da verba conhecida como aviso prévio indenizado.

Por fim, relevante destacar a existência de Parecer Normativo da própria Procuradoria da Fazenda Nacional no mesmo sentido. Eis o teor da ementa do Parecer PGFN nº 485/2016, atualizado em 05/10/2017:

**p) Aviso prévio indenizado**

*REsp 1.230.957/RS (tema nº 478 de recursos repetitivos)*

***Resumo:*** *Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.*

***OBSERVAÇÃO:*** *Apesar da possibilidade de o STJ revisitar o tema diante do julgamento do tema nº 020 de repercussão geral, o fato é que o STF, analisando especificamente o tema em referência (nº 759 de repercussão geral), reputou-lhe*

*infraconstitucional e, assim, sem repercussão geral, razão pela qual, ao menos no atual momento, não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522/02.*

**OBSERVAÇÃO 2:** o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp nº 1.359.259/SE; AgRg no REsp nº 1.535.343/CE; e AgRg no REsp nº 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

*Referência: Nota PGFN/CRJ nº 485/2016 e Nota PGFN/CRJ/Nº 981/2017.*

*Data da alteração da redação da Observação 1: 05/10/2017*

Diante do exposto, adotando a teoria dos 'Capítulos da Sentença', deve-se concluir pela existência de trânsito em julgado de parte da decisão proferida no Resp 1.230.957/RS, razão pela qual e por força do art. 62 do RICARF, entendo pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de aviso prévio indenizado.

### Qualificação da multa

Quanto ao segundo tema abordado, qualificação da multa, conforme já manifestado em outras oportunidade, inclusive por meio do acórdão 9202-003.827 citado como paradigma, entendo que a aplicação da multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraude, conduta que deve ser incontestavelmente justificada e comprovada: deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação.

Também entendo que um contribuinte ao estruturar um planejamento tributário, prática que se baseada em atos lícitos é, na verdade, um direito do sujeito passivo - sempre o fará no intuito de reduzir o valor do imposto (essa é sua função) e isso por si só não pode ser considerado como ato fraudulento.

Entretanto, com a devida vênia, ao contrário do voto do Relator no acórdão recorrido, há nos autos elementos suficientes para justificar a qualificação da multa, até porque o dolo que justificou a desconsideração da personalidade jurídica e o consequente reconhecimento do vínculo de emprego, é, no meu entender, o mesmo dolo que caracteriza o tipo Fraude previsto no art. Art 72 da Lei nº 4.502/64.

Ao analisar o relatório fiscal percebemos que o ato praticado pelo contribuinte não pode ser classificado como 'planejamento tributário' ou mera interpretação equivocada do Contribuinte do ordenamento jurídico, afinal utilizar-se de interpresa pessoa (empresa do Simples) com o intuito de camuflar o real valor dos tributos devidos não pode ser considerado conduta lícita. Ocorreu uma deliberada ação do contribuinte no intuito de lesar o fisco e os fatos narrados pelo fiscal são suficientes para comprovar o dolo.

Vejamos, com apoio na descrição feita pelo extenso relatório fiscal, alguns exemplos dessa conduta dolosa:

3.1.1. Com base nas informações extraídas dos Contratos Sociais e respectivas alterações, todos anexados ao presente AIOP (DOC. Ia e Ib), formatamos quadro comparativo da evolução cadastral e societária das duas empresas acima citadas, obtivemos as seguintes informações:

- A empresa "Globo Equipamentos", optante pelo SIMPLES desde 1997, foi constituída em 30/06/1993, com objeto social de "Usinagem, Fabricação de Equipamentos Industriais e Manutenção e Consertos de Equipamentos Afins", tinha seu quadro social composto pelos Sr. MAURO APARECIDO DE PAULA FERREIRA (33,33 % das quotas), ANTONIO CLÁUDIO CHAVETTE (33,33 % das quotas) e GILBERTO GERALDO DE OLIVEIRA (33,33 % das quotas). Já a empresa "Globo Central", constituída em 27/06/2000, com objeto social idêntico ao da "Globo Equipamentos", tinha seu quadro social composto pelas esposas dos administradores / sócios da "Globo Equipamentos", ou seja: Sr<sup>a</sup>. ROSÂNGELA MARIA AMBRÓSIO FERREIRA, com 33,33 % das quotas (ESPOSA do Sr. MAURO), Sr<sup>a</sup>. SIRLENE DA SILVA BARRETO CHAVETTE, com 33,33 % das quotas (ESPOSA do Sr. ANTONIO), e Sr<sup>a</sup>. SILENE ANDREUSSI, com 33,34 % das quotas, (ESPOSA do Sr. GILBERTO).

- Em 06/2004, quase que simultaneamente, as empresas alteraram o domicílio tributário para o mesmo endereço / logradouro (Rua Rodolfo Alberto Wisling, 331 - Dist. Ind. Jambeiro - Jambeiro - SP), e alteram / mesclam seus quadros societários, transferindo, simultaneamente e na mesma proporção, pequenas parcelas das quotas da "GLOBO CENTRAL" aos administradores da "GLOBO EQUIPAMENTOS" (Sr. MAURO e ANTONIO CHAVETTE), cedidas pelas respectivas esposas, enquanto que na "GLOBO EQUIPAMENTOS" a cessão de quotas ocorreria de forma inversa, ou seja, o Sr. MAURO e Sr. ANTONIO CHAVETTE cediam pequenas parcelas às respectivas esposas;

- Também em 06/2004, a "GLOBO CENTRAL" cria o estabelecimento / filial CNPJ nº 03.940.850/0002-49, no município de Botucatu / SP, sito à Av. Paula Vieira, 96 -Vila Jahu - Botucatu - SP. Idêntico movimento, só que desta feita 11/04/2006, foi realizado pela "GLOBO EQUIPAMENTOS", ou seja, cria o estabelecimento / filial CNPJ nº 71.821.342/0002-00, no mesmo endereço (Av. Paula Vieira, 96 - Vila Jahu - Botucatu - SP);

- Em 06/10/2005, a "GLOBO CENTRAL" altera seu objeto social, incluindo novas atividades as já existentes. Mesmo movimento, só que desta feita 12/11/2007, foi realizado pela "GLOBO EQUIPAMENTOS";

- Em 11/2007, quase que simultaneamente, as empresas fazem um novo rearranjo em seus quadros societários, transferindo / remanejando parcelas das quotas, mas mantendo os verdadeiros administradores da "GLOBO CENTRAL" (Sr. MAURO APARECIDO DE PAULA FERREIRA e ANTONIO CLÁUDIO CHAVETTE) e da "GLOBO EQUIPAMENTOS" (Sr. GILBERTO

*GERALDO DE OLIVEIRA), no "controle" dos negócios. Tal afirmativa será comprovada mais abaixo;*

*- Simultaneamente, em 02/03/2010, ambas transferem suas respectivas filiais para novo endereço: Rua Jose Lapenna, 231/233 - Dist. Industrial - Botucatu - SP; e*

*- Por fim, a título de informação, mesmo fora do período auditado, em 09/2012, as empresas realizam idênticas alterações em seu objeto social, remanejam parcelas das quotas do respectivo Capital Social, mantendo, de forma igualitária, os verdadeiros administradores das empresas, ou seja, Sr. MAURO APARECIDO DE PAULA FERREIRA, ANTONIO CLÁUDIO CHAVETTE e Sr. GILBERTO GERALDO DE OLIVEIRA, no "controle" dos negócios, excluindo, em definitivo, dos respectivos quadros societários as respectivas esposas, uma vez que, com o advento da "desoneração da folha de pagamentos" a simulação e a fraude à lei tributária não mais se faziam necessárias.*

...

### **3.2. VÍNCULOS E MASSA SALARIAL x FATURAMENTO**

*3.2.2. Logo, tomando por base apenas as despesas com as remunerações pagas aos segurados e declaradas em GFIP pela GLOBO EQUIPAMENTOS, constata-se que aquelas despesas superam, em muito (quatrocentos e trinta e oito por cento), a receita bruta declarada / extraída das PJSI e/ou DASN, enquanto que na GLOBO CENTRAL a massa salarial total representava apenas 2,4 % (dois vírgula quatro por cento) do faturamento, sendo este faturamento mais de 26 (vinte e seis) vezes superior ao da GLOBO EQUIPAMENTOS, conforme demonstrado nos quadros acima. A explicação para esta discrepância está registrada, principalmente, na contabilidade das duas empresas, as quais serão demonstradas nos tópicos seguintes.*

...

### **3.3. FATURAMENTO X CARTEIRA DE CLIENTES**

*3.3.1. Com base nas informações extraídas das DASN, das Notas Fiscais e da escrituração contábil da GLOBO EQUIPAMENTOS, períodos-base 01/2008 a 12/2011, constata-se que, em média, 90,0 % (noventa por cento) das operações de "vendas de produtos e/ou industrialização efetuada para terceiros" tinham como cliente principal (s/c) a GLOBO CENTRAL, conforme demonstrado no quadro abaixo:*

...

### **3.4. DA CONFUSÃO PATRIMONIAL E DA GESTÃO EMPRESARIAL ATÍPICA**

*3.4.1. Da análise realizada nos documentos auditados da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS Ltda., constatamos que o pagamento da remuneração dos segurados*

*empregados e o pró-labore pago aos segurados contribuintes individuais; o recolhimento das GPS (Guia da Previdência Social) contendo as contribuições devidas / retidas dos segurados empregados / contribuinte individual; o recolhimento das GRF (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço); e dos DARF 0561 (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), dentre inúmeras outras irregularidades, foram efetivados, de forma direta e única, com recursos provenientes, exclusivamente, da GLOBO CENTRAL DE USINAGEM Ltda.*

...

#### *EQUIPAMENTOS*

*Da análise inicial realizada na contabilidade da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS encontramos as seguintes situações que indicam anormalidade: ausência de registros de despesas com aquisição de matérias primas, energia elétrica, combustíveis, aluguel ou depreciação de instalações e equipamentos e ausência de registros de instalações e equipamentos no ativo, tendo ocorrido em todo o período auditado (01/2008 a 12/2011).*

*Os custos ou despesas com mão-de-obra (SALÁRIOS, PRO-LABORE, FÉRIAS, 13º SALÁRIO, RESCISÕES, ...), os encargos sociais (INSS, FGTS, ...), bem como, os dispêndios com alimentação do trabalhador, vale-transporte, assistência médica e demais benefícios, estão registrados à CRÉDITO, através da CONTA: "1.01.01.04.01 - GLOBO CENTRAL".*

...

*- As fotos / informações do subitem 3.9.1.3., dão uma clara visão do tamanho das instalações e do quantitativo de maquinário existente no "grupo" (?). Na página da GLOBO CENTRAL, reiteramos, datada de 2010, são listadas 64 (sessenta e quatro) máquinas / equipamentos. Neste mesmo ano, a GLOBO CENTRAL contou, em média, com 12 (doze) funcionários, enquanto que na GLOBO EQUIPAMENTOS, a média foi de 333 (trezentos e trinta e três) colaboradores. Logo, podemos concluir, mais uma vez, que a atuação "cruzada" das empresas se deu da seguinte forma: enquanto a GLOBO CENTRAL se encarregava, dentre outras obrigações, com a parte operacional (instalações e equipamentos), a GLOBO EQUIPAMENTOS se especializou em fornecer a necessária mão de obra para a prestação de serviços de usinagem de precisão.*

Diante do contexto dos autos, os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte não são suficientes para afastar a caracterização da conduta dolosa, ou melhor, das condutas por ele praticadas com o único intuito de lesar o fisco e reduzir indevidamente o valor do tributo devido.

Assim, dou provimento ao recurso da União neste ponto e mantendo a qualificação da multa de ofício e o agravamento da respectivas multas lavradas em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

### **Do Recurso do Contribuinte:**

Antes de me manifestar sobre o mérito, e considerando as ponderações feitas pela Recorrida, oportuno rever o juízo de admissibilidade da peça recursal.

Segundo descrito no despacho de e-fls. 2.077/2.086, o presente Recurso Especial visa à rediscussão da matéria "Ausência de intimação para regularização de vício processual saneável" (representação processual), onde teria havido divergência de interpretação acerca do artigo 13 do Código de Processo Civil. A divergência foi assim resumida pela autoridade competente:

*Diferentemente do que ocorreu nos paradigmas onde os contribuintes foram intimados a sanear a irregularidade, tal providência não ocorreu nos autos deste processo por parte da RFB, o que levou ao não conhecimento das impugnações dos solidários.*

*Em que pese a irregularidade ter ocorrido quando da apresentação da impugnação e não do recurso, é certo que o entendimento dos paradigmas é no sentido de tratar-se de um vício saneável, cuja regularização está prevista na lei e não foi observada.*

Ocorre que a partir de uma leitura mais detida das decisões entendo que os paradigmas apresentados não são aptos para sustentar a tese das Recorrentes, inexistindo manifestação daqueles Colegiados no sentido de ser nulo acórdão proferido por autoridade competente no caso de inexistir ausência de intimação para regularização processual, considerando que no caso concreto a impugnação foi apresentada de forma conjunta pelas partes - mesma peça processual - razão pela qual todos os argumentos apresentados foram devidamente analisados pelo Colegiado.

No primeiro acórdão citado como paradigma, 3202-000.473, a irregularidade foi constatada pela unidade preparadora no momento em que o contribuinte interpôs 'manifestação de inconformidade' contra despacho decisório que indeferiu seu pedido de restituição/compensação de tributo. O segundo paradigma de nº 2101-01.855, o Contribuinte foi intitulado para regularizar sua representação processual em relação ao Recurso Voluntário. Diante da inércia da parte o Colegiado declarou o recurso deserto.

Em ambos os casos, quando da constatação da irregularidade postulatória, já havia sido instaurada a lide, posto ter havido a correta apresentação de impugnação/pedido de restituição que foi devidamente julgada. A ausência de regularização dos contribuintes nestes casos gerou como efeito uma desistência do recurso, fato comum e admitido no processo administrativo.

De toda forma, mesmo sem entrar no mérito da conduta daqueles contribuintes, fato é que não há como concluir que os Colegiados entenderiam pela nulidade das decisões de primeira instância por ausência de capacidade postulatória do representante notadamente nos casos em que a peça de defesa foi apresentada de forma conjunta pelas partes, tendo os argumentos sido na totalidade enfrentados pela autoridade julgadora.

---

No mais, lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá recurso especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais e no presente caso os acórdãos indicados como paradigmas não fazem qualquer menção acerca da caracterização de eventual nulidade na forma como suscitada pelas Recorrentes.

O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a pressupostos estabelecidos no RICARF. Ao julgar o Recurso Especial, a CSRF não constitui uma terceira instância, mas sim instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, diante das situações fáticas enfrentadas, entendo pela impossibilidade de se estabelecer a divergência na forma como suscitado pelas partes, razão pela qual deixo de conhecer do recurso.

**Conclusão:**

Diante do exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reestabelecer a qualificação da multa e não conheço do recurso interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri