



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.001563/2007-04
ACÓRDÃO	9202-011.891 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FERROVIA CENTRO-ATLANTICA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS.

As contribuições para Terceiros sobre a folha de salários seguem a mesma lógica e sistemática da contribuição previdenciária.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL NEGOCIADA EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARA SUBSTITUIR O DIREITO DO EMPREGADO A ESTABILIDADE NO EMPREGO. SITUAÇÃO QUE NÃO CONFIGURA MERA LIBERALIDADE. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Pagamento feito a título de “indenização especial”, quando da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, em situações nas quais o segurado empregado detinha estabilidade no emprego e se convencionou, por meio de Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), o afastamento dessa estabilidade em contrapartida do pagamento indenizatório, não se constitui em verba pelo trabalho, não estando sujeito à incidência de contribuição social previdenciária ou de Terceiros. A situação quando o segurado empregado detém estabilidade é diversa das hipóteses nas quais não há qualquer estabilidade para manutenção no emprego. A negociação coletiva para afastamento da estabilidade afasta a liberalidade do empregador na concessão da indenização, por isso não tributável.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. DISCUSSÃO SOBRE EXISTÊNCIA OU NÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INTELECÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 99.

O racional da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, é considerar caracterizado o chamado “pagamento antecipado” quando há o recolhimento, ainda que parcial, com base no mesmo fundamento legal da incidência (com referência ao mesmo dispositivo normativo ou mesmo fato gerador), independentemente da parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

A regra disposta no art. 150, §4º, do CTN somente é aplicável quando constatado princípio de pagamento do mesmo fundamento legal da incidência (com referência ao mesmo dispositivo normativo). O pagamento antecipado apto a atrair a regra do artigo 150 do CTN é aquele que se refere ao tributo com a mesma regra matriz de incidência (mesmo fato gerador).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial interposto e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, cancelando o crédito referente às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 – Indenização FGTS 40%”. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nuñez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 863/892) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 979/986) e **despacho de agravo** pela Presidência da CSRF (e-fls. 1.015/1.019) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 07/11/2023, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que, no ponto que ainda interessa ao debate, por voto de qualidade, rejeitou a prejudicial de decadência e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-012.347** (e-fls. 824/851), o qual, no ponto para rediscussão, tratou das matérias que o despacho de admissibilidade passa a rotular como **(i) “A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual”** e **(ii) “Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SUMULA 99 DO CARF.

A Súmula CARF nº 99 tratou apenas da impossibilidade de análise segmentada de componentes da base de cálculo da contribuição previdenciária lançada, para fins de aplicação da regra decadencial pertinente (Tema Repetitivo nº 163 do STJ). A regra disposta no art. 150, §4º, do CTN somente é aplicável quando constatado princípio de pagamento da mesma espécie de contribuição objeto da autuação.

(...)

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÕES AJUSTADAS ENTRE EMPREGADOR E EMPREGADO.

Importâncias pagas, previstas em acordo coletivo de trabalho, correspondentes aos meses que antecedem à aquisição do período aquisitivo do direito à aposentadoria, independentemente da prestação de serviço pelo empregado, em virtude da demissão por interesse do empregador, ainda que seja eventual, devem ser incluídas no salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, por falta de expressa previsão legal.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira,

Jose Márcio Bittes e Wilderson Botto (suplente convocado), que a acolheram. No mérito: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto, tocante às rubricas “INDENIZAÇÃO EQUIV 4.49” e “0450 – INDENIZAÇÃO FGTS 40%”. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado), que deram-lhe provimento; e (ii) por maioria de votos, dar-lhe provimento, tocante à PLR. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Diogo Cristian Denny. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 234/278), após notificado em 11/12/2007, insurgindo-se em face do lançamento de ofício (Debcad 37.027.025-8), para o período das competências de 10/2000 a 12/2006, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 136/150).

Consta, no que ainda importa ao debate, que o lançamento exige contribuições sociais destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), Salário-Educação, lançadas por força do Decreto nº 6.003, de 28/12/2006, combinado com o disposto na Lei nº 11.457, de 16/03/2007, incidentes sobre valores recebidos por segurados empregados em algumas rubricas, dentre as quais, pagamentos de nominadas indenizações por demissão conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT).

Sobre as indenizações recebidas por segurados empregados demitidos, a autoridade fiscal esclarece que a empresa paga na rubrica “0450”, parcela idêntica ao valor da multa rescisória de 40% do FGTS, o que se entendeu ser um pagamento extra. Paga, ainda, na rubrica “0449” um número determinado de salário ao empregado demitido, o que também se entendeu tributável.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 02-23.816 – 9ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 476/514), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento, apenas para excluir por decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, as competências lançadas no período de 10/2000 a 11/2001, mantendo-se as demais do período de 12/2001 a 12/2006. Com relação à exclusão das indenizações especiais pagas previstas em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) para reparar a supressão da garantia de emprego, manteve-se hígido o lançamento e se entendeu não equiparar a verba com Programa de Demissão Voluntária (PDV) ou com Programa de Demissão Incentivada (PDI). Ainda, afastou-se a responsabilidade solidária de empresa imputada, considerando não ter restado demonstrado o interesse entre a imputada e a contribuinte, ausente a caracterização da formação de grupo econômico para fins de responsabilização.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 553/616), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 979/986), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática “*A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual*”.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido por ela, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Todavia, registro que a admissão havia sido parcial, uma vez que a matéria “*aplicação do art. 150, § 4º do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)*” não estava sendo admitida.

Ocorre que, houve interposição de agravo, o qual foi acolhido para ser admitida previamente a temática “*aplicação do art. 150, § 4º do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)*”, a despeito de ser exclusivamente por um dos paradigmas (conferir despacho de agrado, e-fls. 1.015/1.019).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas que entende oportunos, o recorrente pretende rediscutir as matérias que se rotulou como sendo (i) “**A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual**”; e (ii) “**Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)**”.

PARA O TEMA (1)

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois não deve haver incidência da contribuição sobre as indenizações decorrentes de demissão sem justa causa, considerando que não há natureza remuneratória e em razão da norma do Acordo Coletivo de Trabalho (ACT). Referida disposição do ACT visou, por meio de negociação coletiva, retirar do empregado a estabilidade do emprego e, em contrapartida, caso viesse a ser demitido sem justa causa, seria indenizado, logo o objetivo foi reparar o patrimônio do empregado da perda injustificada de seu emprego (a que antes não estava sujeito, face à garantia de emprego, suprimida no aludido ACT), de modo a não haver riqueza nova, inexistindo natureza salarial.

PARA O TEMA (2)

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois sustenta a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 12/2002, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, com base no art. 150, § 4º, do CTN. Alega ter havido pagamento antecipado para Terceiros, ainda que não seja especificamente da rubrica FNDE, mas diz ter havido recolhimentos para INCRA e SEBRAE, conforme resposta de diligência fiscal (e-fls. 699/700). Pondera que tais contribuições possuem a mesma base de cálculo da contribuição destinada ao FNDE (folha de salários) e guardam a mesma natureza jurídica (contribuição para “Terceiros”), de modo que os pagamentos identificados se apresentam suficientes para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN, para configuração da decadência.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 1.021/1.036) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta acerca do conhecimento do recurso.

No mérito, requereu a manutenção do acórdão infirmado por iguais razões ao voto vencedor condutor daquele julgado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2402-012.347**, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temáticas rotuladas pelo despacho de admissibilidade e despacho de agravo, a saber:

(i) Matéria: “A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual”

(i) Paradigma: Acórdão 2201-010.472

(ii) Matéria: *“Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)”*

(ii) Paradigma: Acórdão 2201-005.320

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara e pela Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para as matérias e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Dividirei a apreciação do conhecimento em dois (2) momentos, sendo um deles para cada matéria.

Matéria 1: A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual

Passo a específica demonstração na temática primeira.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2201-010.472**, Processo nº 14485.003354/2007-08 (e-fls. 962/975), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema i) Ementa do Acórdão Paradigma

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos mesmos prazos definidos em lei para as contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas aos Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

(...)

INDENIZAÇÃO ESPECIAL. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. PAGAMENTO EVENTUAL.

Uma vez configurada a natureza eventual dos pagamentos feitos a título de indenização especial, tal como o recebimento de valores na demissão sem justa causa com previsão de condições previstas em acordo coletivo de trabalho, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária (artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/1991).

Muito bem. Os casos fáticos-jurídicos (*acórdão recorrido* e *acórdão paradigma*) estão no âmbito de fiscalização de contribuições de Terceiros, exigida sobre a chamada folha de salários, sendo que para a rubrica que se relaciona com indenização paga por ocasião da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, em razão de cláusula que prevê indenização em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), a fiscalização entende se tratar de verba que integra o salário de contribuição, enquanto o contribuinte instaura o contencioso fiscal ponderando que não deve ser base tributável.

Por sua vez, de um lado, o acórdão paradigma entende que não se trata de verba tributável, pois sem viés salarial.

O acórdão paradigma não se preocupa se o empregado era ou não estável antes da negociação coletiva. Apenas assenta e considera “*que a ‘indenização especial’ paga pela Recorrente é verba não sujeita à incidência previdenciária, posto tratar-se de indenização pelo dano causado pela Recorrente ao desligar o empregado, fazendo cessar temporariamente sua fonte de renda. A previsão para pagamento desta verba consta, expressamente, de acordo coletivo*”

de trabalho, em que são previstas condições específicas e concomitantes para pagamento, quer sejam: a) haver desligamento sem justa causa de empregados e; b) que tais empregados contem com mais de 40 meses de vínculo de emprego com a Recorrente”. Pontua que “[a] indenização recomporia, nessa toada, o dano causado pela Recorrente ao desligar o empregado, fazendo cessar temporariamente sua fonte de renda (previsão em acordo coletivo de trabalho). Assim é ‘ganho eventual’.”. Anota que “[a] controvérsia não está propriamente em se entender como indenização – posto que o título não importa à incidência, mas com a característica da eventualidade”.

Lado outro, o acórdão recorrido, também não se preocupando se o empregado era ou não estável antes da negociação coletiva, entende que deve ser base tributável, pois “*tratam de gratificações ajustadas (e não de ganho eventual), para as quais o trabalhador tem plena ciência de que fará jus por ocasião do término do contrato de trabalho*”.

No voto vencedor do acórdão recorrido assenta a tese da gratificação ajustada, uma vez que prevista no ACT.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria 1.

Matéria 2: Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)

Passo a específica demonstração na temática segunda.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2201-005.320**, Processo nº 19515.005977/2009-98 (e-fls. 924/947), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema ii) Ementa do Acórdão Paradigma

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO*. SÚMULA CARF nº 99.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo artigo 150, § 4º do CTN, se inexistir dolo, fraude ou simulação e houver pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Na hipótese de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA RECOLHIMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

As contribuições de terceiros têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração) e nos termos do artigo 3º, § 3º, da Lei nº 11.457, de 2007, se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 de 1991 e das contribuições instituídas a título de substituição.
(...)

Muito bem. Os casos fáticos-jurídicos (*acórdão recorrido e acórdão paradigma*) estão no âmbito de fiscalização de contribuições de Terceiros, exigida sobre a folha de salários, sendo que, para fins de qualificação do chamado “*pagamento antecipado*”, a fiscalização e o acórdão recorrido entendem ser necessário comprovar o pagamento específico da verba de Terceiros que é exigida no lançamento. No caso dos autos consta o pagamento para INCRA e SEBRAE, conforme resposta de diligência fiscal (e-fls. 699/700), porém não consta para o FNDE/Salário-Educação, que foi a lançada. Logo, não considerou o pagamento como tendo sido antecipado, vez que de FNDE não houve antecipação.

Por sua vez, lado outro, o acórdão paradigma entende que as contribuições de Terceiros (quaisquer delas) têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração) e nos termos do artigo 3º, § 3º, da Lei nº 11.457, se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 e das contribuições instituídas a título de substituição, pelo que deve ser considerado como pagamento antecipado do tributo exigido no lançamento o recolhimento sobre a folha de salários, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Demais disto, como bem assenta o despacho de agravo:

O que se extrai, ..., é que o entendimento do recorrido é no sentido de que mesmo o recolhimento de contribuições a terceiras entidades outras que não a versada no lançamento, no caso, o FNDE, seria insuficiente para se consubstanciar em pagamento parcial para fins de mensuração do prazo decadencial. Em outros termos, apenas se houvesse pagamento parcial de contribuição do FNDE, nos períodos pertinentes, poderia se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN; como não foi comprovado ter ocorrido tal feito na espécie, incidiu o art. 173, I, do CTN, considerando-se, daí, não decaída a exigência fiscal.

Isso posto, entende-se não assistir razão ao despacho agravado quando é afirmado “que os recolhimentos parciais havidos diziam respeito à cota patronal das contribuições previdenciárias e não à espécie salário educação”, pois, consoante atesta o documento Planilha 03 (fls. 807 e ss), os recolhimentos parciais em relevo não referiam à cota patronal, mas sim diziam respeito a terceiras entidades outras, ainda que não ao salário educação, de acordo com a já mencionada informação fiscal de fls. 699/700.

Por outro lado, consoante apontado pela agravante, no primeiro paradigma, Acórdão nº 2201-005.320, exarou-se, em caso que também tratava de lançamento de contribuições devidas a terceiras entidades, o entendimento de que o havendo o pagamento parcial de qualquer contribuição devida à seguridade social, incidiria a regra do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo para contribuições devidas a terceiros, consoante se extrai do seguinte trecho do voto:

Deste modo e por força de expressa disposição legal, havendo o recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, ainda que parcialmente, a contagem do prazo decadencial se dará na forma do artigo 150, § 4º do CTN.

Destaque-se que as contribuições de terceiros têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração e o seu valor, respectivamente). Nesse sentido, contando-se o prazo decadencial das contribuições previdenciárias a partir do fato gerador, igualmente deve se contar o lustro decadencial das contribuições de terceiros desde o fato jurídico tributário, e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por fim, o recolhimento das contribuições previdenciárias propicia que o Fisco inicie a atividade de homologação do recolhimento ou a fiscalização para eventual lançamento de ofício, tanto das eventuais diferenças devidas, quanto das contribuições de terceiros integralmente não adimplidas. No caso concreto, e examinando-se todos os lançamentos [efetuados em face do sujeito passivo, é possível concluir que houve o recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre a folha de salários].

Desse modo, resta patente a divergência desse julgado frente ao recorrido, no qual assentou-se a compreensão de que apenas o recolhimento parcial da rubrica específica de contribuição devida a terceiras entidades, que tivesse sido objeto do lançamento de ofício, teria o condão de constituir-se em pagamento hábil a atrair a incidência do art. 150, § 4º do CTN.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria 2.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “A não incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

O caso está detalhadamente relatado alhures, mas cabe repisar.

Sustenta o recorrente que não deve incidir contribuição de Terceiros (FNDE) sobre a rubrica da folha de salários chamada de *“indenização especial” decorrente de condição prevista em Acordo coletivo de Trabalho (ACT) para situação de demissão sem justa causa, considerando que não há natureza remuneratória, sendo pagamento eventual, com característica de eventualidade.*

Explica que, por meio de negociação coletiva, buscou-se reequilibrar situação do empregado com estabilidade, haja vista que, através do ACT, foi retirada a estabilidade a que fazia jus o segurado empregado, desde que, em caso de demissão sem justa causa (condição), ocorresse o pagamento da indenização reparatória acordada no instrumento coletivo negociado.

Sustenta que o objetivo é reparatório da perda injustificada do emprego (*a que antes não estava sujeito, face à garantia de emprego por estabilidade, suprimida no aludido ACT*), de modo a não haver riqueza nova, inexistindo natureza salarial. Trocou-se a estabilidade por uma indenização fixada em ACT.

O voto vencedor sustenta a natureza remuneratória, simplesmente, porque foi previsto o pagamento em ACT, de modo que, tendo uma previsão pactuada, assume feição de certeza, o que afasta a eventualidade. Logo, sendo verba certa, uma vez ocorrida a condição, possui natureza salarial, compondo salário de contribuição.

Muito bem. Entendo que assiste razão ao recorrente no que invoca uma contrapartida indenizatória pela abdicação da perda da estabilidade a que fazia jus empregados com determinadas características. Explico.

É certo que, atualmente, prevalece no Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendimento segundo o qual *“as verbas recebidas por liberalidade do empregador em virtude da rescisão do contrato de trabalho possuem natureza remuneratória, devendo incidir a contribuição previdenciária”* (AgInt no REsp n. 1.975.960/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/9/2022, DJe de 15/9/2022). No mesmo sentido: REsp n. 2.052.982/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 2/7/2024.

Ademais, a Primeira Seção do STJ assentou, desde longa manifestação, o entendimento de que as verbas recebidas por liberalidade do empregador em virtude da rescisão

do contrato de trabalho a título de “indenização especial” têm natureza remuneratória (REsp n. 775.701/SP, relator Ministro Castro Meira, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 26/4/2006, DJ de 1/8/2006, p. 364).

O ponto crucial é que este entendimento do STJ, que, inclusive, foi, em certa medida, adotado no Acórdão CARF nº 9202-011.714, analisado outrora por esta Turma, compreende que deve haver a tributação quando o pagamento se pauta em lógica de liberalidade – *gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho*. Neste diapasão, importante ponderar que a negociação coletiva que pactua cláusula que prevê certa indenização em caso de demissão sem justa causa, quando o empregado sequer tem direito garantido ao emprego (*casos de ausência de estabilidade*), tem umbilicalmente atrelada a mera liberalidade do empregador ao avençar referido benefício em favor do segurado empregado.

A situação observada nos precedentes do STJ encontra amparo em hipóteses fáticas nas quais a demissão sem justa causa é possibilidade e direito a ser exercido ao bel prazer do empregador, não tendo o segurado empregado direito a uma estabilidade, que lhe assegure de forma cogente ou indenizável o emprego, conquanto, por meio de ACT, a empresa abdica deste direito, por mera liberalidade, e prevê o pagamento da “indenização especial”.

O caso dos autos, no entanto, não é de mera liberalidade pura e simples, tradicional como a relatada acima. Não se cuida de uma “indenização especial” como vem sendo tratado em alguns casos do contencioso administrativo fiscal ou na jurisprudência tributária.

Deveras, há particular *distinguish* no caso. Isto porque, não há mera liberalidade pura e simplesmente.

Veja-se. Conforme se extrai em trecho do acórdão recorrido, o pagamento da rotulada “indenização especial”, com particularidades no caso dos autos, decorre da cláusula 4.49, a qual prescreve:

4.49. RESCISÃO CONTRATUAL E INDENIZAÇÕES

4.49.2 — Esta cláusula elimina em caráter definitivo e irrevogável todas as disposições referentes à Garantia de Emprego vigentes até 31/12/94, conforme item 4.49 e seus subitens do Contrato Coletivo de Trabalho vigente no biênio 93/94, mediante troca por verbas indenizatórias nos desligamentos determinados por decisão única e exclusiva da Empresa, nas condições abaixo consignadas:

4.49.1.1 — Para os empregados admitidos até 31/12/94, que contém ou venham a contar com 4 (quatro), ou mais, anos de serviços prestados diretamente à Empresa, considerando-se como de efetivo serviço as licenças remuneradas previstas no âmbito do Contrato Coletivo de Trabalho, a FEPASA indenizá-los-á, a título de rescisão contratual, em troca da referida garantia, nos seguintes termos:

A- O empregado que no ato do desligamento contar com 04 (quatro) anos completos, até 10 (dez) anos incompletos, de serviços diretamente prestados à Empresa, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada

pela empresa, uma indenização correspondente a 1 (um) salário mensal, por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

B- O empregado que no ato do desligamento contar com 10 (dez) anos completos, até 20 (vinte) anos incompletos, de serviços diretamente prestados à Empresa, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada pela Empresa, uma indenização correspondente a 2 (dois) salários mensais por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

C- O empregado que no ato do desligamento contar com 20 (vinte) anos completos de serviços diretamente prestados à Empresa, ou mais, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada pela Empresa, uma indenização correspondente a 2,5 (dois e meio) salários mensais por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

D- Nestas hipóteses, a FEPASA pagará ao empregado dispensado, além das verbas indenizatórias acima, 80% (oitenta por cento) incidente sobre os depósitos legalmente corrigidos do FGTS, por ela efetuados, nos quais já estão incluídos os 40% (quarenta por cento) previstos em lei, e mais aviso prévio legal e demais verbas indenizatórias previstas em lei, obrigando-se ainda, à liberação do saldo disponível do FGTS nos termos da lei.

E- O prazo de pagamento de todas as verbas convencionadas neste item será de 10 (dez) dias úteis a partir da data do desligamento ou o previsto em lei, se mais vantajoso ao empregado.

F- O não cumprimento deste prazo toma nula a decisão de demissão da Empresa e assegura a imediata e automática reintegração do empregado, em suas atividades, sem qualquer prejuízo em função do período não trabalhado.

(...)

Observa-se que a “indenização especial” na espécie não foi mera liberalidade, mas uma contrapartida para eliminar uma estabilidade assegurada para determinadas situações de relação de emprego em condição específica.

Neste sentido, afasta-se a mera liberalidade e desponta com nitidez o viés indenizatório. Se aceita deixar a estabilidade de lado pela troca pela previsão de uma indenização em caso de demissão do anteriormente estável no emprego.

Ao fim e ao cabo, o pagamento feito a título de “indenização especial”, quando da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, em situações nas quais o segurado empregado detinha estabilidade no emprego e se convencionava, por meio de Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), o afastamento dessa estabilidade em contrapartida do pagamento indenizatório, caracteriza a negociação dada em bases de contrapartida, não se constituindo em verba pelo trabalho, não estando sujeito à incidência de contribuição social previdenciária ou de Terceiros.

A situação quando o segurado empregado detém estabilidade é diversa das hipóteses nas quais não há qualquer estabilidade para manutenção no emprego. A negociação

coletiva para afastamento da estabilidade afasta a liberalidade do empregador na concessão da indenização.

Não creio que restem dúvidas de que o referido valor e o motivo de seu pagamento não correspondem a serviços prestados, nem em tempo à disposição do empregador, não tendo qualquer natureza contraprestativa. Na contrapartida pela estabilidade a que fazia jus, fica nítido o caráter indenizatório.

Dito isto, é certo que o salário de contribuição dos segurados empregados é integrado por verbas de natureza remuneratória, o que afasta da incidência as verbas de caráter indenizatório. As verbas indenizatórias não são passíveis de incidência por não decorrerem do trabalho prestado que é a base tributável a teor do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal.

A natureza jurídica é bem peculiar, de qualquer sorte mais se aproxima de uma multa, daí não integrar o salário de contribuição, inclusive porque em primeiro momento tem-se a evidente indenização pela estabilidade no emprego.

Por conseguinte, deve-se afastar o conceito salarial da referida rubrica, porque se cuida de indenização.

De mais a mais, como ponderado pelo voto vencido, tem-se:

Ora, no caso em análise, resta claro e evidente que as verbas:

(a) foram instituídas para substituir a garantia de emprego, suprimida no acordo coletivo supracitado, e visa ressarcir o empregado pela perda injustificada de seu cargo;

(...)

Neste espedeque, à luz da fundamentação do precedente supra mencionado, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, excluindo-se do lançamento fiscal os valores referentes às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 – indenização FGTS 40%”.

Sendo assim, com razão o recorrente (Contribuinte) neste momento 1, de modo que deve ser afastada a exigência de contribuição ao FNDE (salário-educação) sobre pagamentos feitos a título de indenização especial, excluindo-se do lançamento fiscal os valores referentes às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 – indenização FGTS 40%”.

- “Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e não do art. 173, I, do CTN)”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

O lançamento de ofício originário compreendeu as competências 10/2000 a 12/2006, sendo que a DRJ afastou do lançamento, por decadência, as competências no período de

10/2000 a 11/2001, mantendo-se as demais do período de 12/2001 a 12/2006. Isto porque, notificado o contribuinte do lançamento em 11/12/2007 e aplicando o art. 173, I, do CTN.

A decisão recorrida manteve o entendimento. Compreendeu que não houve o chamado “pagamento antecipado”, pois não foi identificado o recolhimento específico do FNDE, apesar de constar pagamentos para Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

O recorrente sustenta que houve a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 12/2002, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, com base no art. 150, § 4º, do CTN. Pondera ter havido o pagamento antecipado para Terceiros, ainda que não seja especificamente da rubrica FNDE/Salário-Educação. Invoca a Súmula CARF nº 99.

É certo que não houve recolhimento específico para o FNDE nos fatos geradores nos quais ainda se discute a decadência (*período de 12/2001 a 12/2002*), porém é igualmente constatado que houve recolhimentos para INCRA e SEBRAE, conforme resposta de diligência fiscal (e-fls. 699/700), de modo que houve recolhimentos para Terceiros, embora para entidade diversa do FNDE/Salário-Educação.

A controvérsia a ser resolvida é se os recolhimentos para Terceiros em relação a Outras Entidades e Fundos (INCRA e SEBRAE) serve para considerar ocorrido o chamado “pagamento antecipado” para fins da contagem do lustro decadencial em relação ao lançamento do FNDE/Salário-Educação, quando para essa não houve específico recolhimento.

À análise.

Antes, porém, importante observar que o contribuinte requer a decadência até a competência 12/2002, inclusive. Ocorre que, ainda que aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, se o sujeito passivo foi notificado em 11/12/2007, então a discussão é a eventual decadência até 11/2002, pois a competência 12/2002 (*fato gerador em base mensal em 31/12/2002*) poderia ser constituída até 31/12/2007, uma vez que o fato gerador nas contribuições previdenciárias ou nas contribuições para Terceiros sobre a folha de salários ocorreu ao final do período de apuração em base mensal, isto é, ao final de cada mês.

Muito bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

Em primeira observação, importante dizer que a Súmula CARF nº 99 é aplicável para as contribuições previdenciárias e não necessariamente para contribuições para Terceiros.

De qualquer sorte, considerando que as contribuições para Terceiros sobre a chamada “folha de salários” (quaisquer delas) têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (*o pagamento de remunerações*) e nos termos do artigo 3º, § 3º, da Lei nº 11.457, se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 e das contribuições instituídas a título de substituição, então abordarei a inteligência da famigerada Súmula CARF nº 99 como se aplicável diretamente fosse.

Dito isto, a lógica da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, é considerar caracterizado o chamado “pagamento antecipado” quando há o recolhimento, ainda que parcial, do mesmo fundamento legal da exigência, independentemente da parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Por outras palavras, a regra disposta no art. 150, §4º, do CTN somente é aplicável quando constatado princípio de pagamento do mesmo fundamento legal da incidência (com referência ao mesmo dispositivo normativo ou o pagamento antecipado apto a atrair a regra do artigo 150 do CTN é aquele que se refere ao tributo com a mesma regra matriz de incidência

Exemplificando, tem-se que (i) na exigência de contribuição previdenciária patronal relacionada com segurados empregados vai se exigir que tenha ocorrido algum recolhimento relativo ao inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212; (ii) na exigência de contribuição previdenciária para o financiamento do GILRAT vai se exigir que tenha ocorrido algum recolhimento relativo ao inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212; (iii) na exigência de contribuição previdenciária patronal relacionada com segurados contribuintes individuais vai se exigir que tenha ocorrido algum recolhimento relativo ao inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212.

Dentro das lógicas dos específicos fundamentos da incidência o pagamento de uma rubrica ou outra será de menor importância. O importante é que tenha ocorrido ao menos algum recolhimento em qualquer das rubricas que venha a integrar a base de determinado fundamento de incidência.

No caso das contribuições de Terceiros é fato que tem-se aquelas que incidem sobre a famigerada “folha de salários” e que, neste viés, têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (*o pagamento de remunerações*) e nos termos do artigo 3º, § 3º, da Lei nº 11.457, se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 e das contribuições instituídas a título de substituição.

Porém, cada contribuição para Terceiros tem o seu fundamento legal próprio, seu fundamento de incidência, ainda que incida sobre a “folha de salários”.

A legislação que institui o FNDE/Salário-Educação, por exemplo, é diversa da legislação de instituição da exigência da contribuição destinada para o INCRA.

Então, é importante observar o recolhimento em relação a cada fundamento legal.

No caso em específico restou muito claro e evidenciado que não houve qualquer recolhimento, ainda que parcial, para o FNDE/Salário-Educação.

Inclusive, é importante notar que no caso em específico a GFIP que declara os fatos geradores das contribuições não declarou qualquer recolhimento, ainda que parcial, a título de FNDE/Salário-Educação. Mencionada GFIP é preenchida e declarada pelo sujeito passivo.

Deveras, o conteúdo declarado em GFIP, conforme informação fiscal em diligência (e-fls. 699/700), aponta que o contribuinte utilizou, por regra, o código de Terceiros 0066, o qual

significa que na GPS é recolhido os Terceiros INCRA (0,2%) e SEBRAE (0,6%). Referido código transmite adicionalmente que a empresa possui convênio para recolhimento direto para as entidades Salário-Educação/FNDE (2,5%), SENAI (1,0%) e SESI (1,5%).

Consta que em alguns estabelecimentos veio a utilizar o código de Terceiros 0070, o qual significa que na GPS é recolhido os Terceiros INCRA (0,2%), SEBRAE (0,6%) e SENAI (1,0%). Referido código transmite adicionalmente que a empresa possui convênio para recolhimento direto para as entidades Salário-Educação/FNDE (2,5%) e SESI (1,5%).

Observa-se que não houve o recolhimento do Salário-Educação/FNDE (2,5%) e, aliás, o contribuinte declarava em GFIP que faria o recolhimento diretamente de forma segregada ao utilizar os códigos de Terceiros 0066 ou 0070.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Contribuinte) neste momento 2, ao se apreciar a questão da alegada decadência do lançamento para o período de 12/2001 a 12/2002.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar do lançamento os valores referentes às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 – indenização FGTS 40%”. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial de Divergência do Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar do lançamento os valores referentes às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 – indenização FGTS 40%”.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Conforme registrado em ata, pedi vista dos autos na reunião realizada em dezembro p.p. para melhor analisar o mérito da primeira temática que superou o crivo da admissibilidade, qual seja, **a da (não) incidência de contribuição de terceiros sobre pagamentos feitos a título de indenização especial não habitual.**

Parte a decisão recorrida da premissa de que “tratam de gratificações ajustadas (e não de ganho eventual), para as quais o trabalhador tem plena ciência de que fará jus por ocasião do término do contrato de trabalho.”

Para que uma verba seja rotulada como indenizatória, imprescindível indicar qual teria sido bem, tutelado pelo ordenamento jurídico, afrontado. Como apontado pelo em. Relator, a “indenização especial” foi firmada em ACT como “uma contrapartida para eliminar uma estabilidade assegurada para determinadas situações de relação de emprego em condição específica.”

O art. 7º da nossa pródiga Carta Constitucional elenca uma plêiade de direitos aos trabalhadores, sejam eles urbanos ou rurais, dentro os quais estão inseridos, por exemplo, tanto a proteção contra despedida arbitrária ou sem justa causa, quanto o seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário. Parece-me claro ser a proteção ao trabalhador quando do seu desligamento, um valor constitucionalmente eleito a ser resguardado. Diferente não poderia ser, eis que a Constituição, fruto do processo de redemocratização, fez opção clara não só pela proteção dos trabalhadores, como também de suas respectivas famílias.

Se o segurado empregado ostentava estabilidade no emprego e se convencionava, mediante ACT, a perda dessa estabilidade – que conferia uma proteção ao trabalhador, valor este constitucionalmente protegido – mediante pagamento, entendo ser a verba nitidamente indenizatória.

Se a incidência das contribuições previdenciárias demanda a comprovação de dois requisitos inarredáveis e cumulativos – natureza remuneratória e habitualidade –, comprovado o cariz indenizatório da verba, já não há que se falar em sua exigência.

Por tais motivos, além dos já declinados no judicioso voto do em. Relator, **dou provimento do recurso especial do sujeito passivo neste ponto.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira