



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721295/2020-11
ACÓRDÃO	2102-004.224 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOUZA CRUZ LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o auto de Infração e seus anexos apresentam, de forma clara e objetiva, os fatos apurados, as bases de cálculo, os valores lançados e os dispositivos legais aplicados.

RELATÓRIO FISCAL ÚNICO. VÁRIOS AUTOS DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Nada impede que um único Relatório Fiscal seja elaborado para os vários Autos de Infração constantes de um mesmo processo, sendo que o Relatório Fiscal e os demais anexos dos Autos de Infração, bem como os próprios Autos de Infração, foram claros e precisos ao evidenciar todas as apurações e lançamentos empreendidos com base dos elementos probatórios colhidos pela fiscalização, não tendo havido qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DO LANÇAMENTO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DIFERENCIADA. PROSSEGUIMENTO.

A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A concessão de medida liminar em mandado de segurança e depósito judicial no montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário

(art. 151, II e IV do CTN), porém não impede a sua constituição por meio de lançamento de ofício. Súmula CARF nº 48.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

Os valores relativos ao plano educacional oferecido aos segurados e seus dependentes não integram o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

AUXÍLIO MORADIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONFIGURAÇÃO.

Os valores correspondentes à habitação fornecidos pela empresa sob a forma de reembolso ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência integram o salário de contribuição

AUXÍLIO COMBUSTÍVEL. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível”, quando paga indistintamente a servidores que realizem ou não suas atividades fora da repartição e, ainda, não tendo sido comprovada, pelo contribuinte, nos autos, como utilizada em gastos efetivos de locomoção quando da realização de atividades externas, tem natureza remuneratória, devendo, assim, sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda.

PLANO DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA (PDV). CARACTERIZAÇÃO.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial no 1.112.745 – SP, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, os Programas de Demissão Voluntária - PDV se consubstanciam por uma oferta pública para a realização do negócio jurídico que se materializa por meio de um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, não existindo margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador.

VERBAS RECEBIDAS NO CONTEXTO DO PDV. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA FORMAL DE UM PLANO DE PLANO DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA E DE TERMO DE ADESÃO.

Para comprovar que as verbas recebidas à título de indenização foram recebidos no contexto de um Programa ou Plano de Demissão Voluntária deve o contribuinte apresentar o plano formalmente instituído em que o empregador oferece um conjunto de benefícios a uma determinada classe de empregados para que eles optem pela rescisão do contrato de trabalho, de acordo com regras previamente estabelecidas, assim como o termo de adesão ao referido plano. Nesse caso, a indenização recebida não está

sujeita à incidência do imposto de renda, nos termos da Súmula no 215 do STJ.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. PRIMEIROS 15 DIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba), não está sujeita à incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador, conforme decisão definitiva do STJ com repercussão geral, que deve ser reproduzida pelas turmas do carf, nos termos do art. 62, § 2º do RICARF.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

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

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES (TERCEIROS). NÃO INCIDÊNCIA.

De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório. As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO VINCULADO AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Por ser acessório do aviso prévio indenizado, o décimo terceiro indenizado, dele decorrente, também não sofre a incidência de contribuições sociais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento de ofício os valores a título

de: (i) aviso prévio indenizado e reflexos no décimo terceiro salário; (ii) primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença; e (iii) terço constitucional de férias. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que deu provimento parcial em maior extensão, a fim de considerar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela decisão liminar no MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101 alcançou as competências 01/2016 e 02/2016, com exclusão da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão nº 110-005.558 - , proferido pela 6ª TURMA da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 10, que negou provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 9595-9637 dos autos), mantendo à integralidade o crédito tributário.

O acórdão foi prolatado após a apresentação de impugnação, a qual conta com as mesmas razões expostas no recurso voluntário.

O processo administrativo fiscal nº 0718500.2020.0001 tem por base os seguintes Autos de Infração:

Auto de Infração (Competências 03/2016 a 12/2016 - GILRAT)

Refere-se ao lançamento da contribuição financiada ao financiamento dos benefícios devidos ao grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), tendo por valor do crédito tributário o importe de R\$ 322.732,01.

Auto de Infração (Competências 03/2016 a 12/2016 - Outras Entidades e Fundos), com valor de crédito tributário correspondente a R\$ 100.684,73.

No curso da ação fiscal, a autoridade tributária, no relatório fiscal (fls. 50/111) verificou nas folhas de pagamento diversas rubricas registradas como PROVENTO, comprovadas e desconsideradas pela Souza Cruz como base de cálculo de contribuições previdenciárias. A fiscalização analisou essas rubricas como base de cálculo de contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos no ano de 2016. As rubricas incluem “AUXILIO EDUCACAO”; “EDUCATION ALLOWANCE MED”; “EDUCATION ALLOWANCE”; “AUXILIO COMBUSTIVEL”; “REEMBOLSO DESPESA ALUGUEL”; “TITULO DE CLUBE”; “PLANO ESP INDENIZACAO”; “SEVERANCE PLANO ESP IND”; “REMUNERACAO ESPECIAL 2”; “PGTO ADIC IR”; Terço Constitucional de Férias; Aviso Prévio Indenizado; 13º Salário relativo ao Aviso Prévio Indenizado; e Primeiros 15 (quinze) dias anteriores à concessão do Benefício por Incapacidade Temporária.

Verificou-se que no curso da ação fiscal, em relação ao período fiscalizado, a Recorrente tinha ajuizado dois Mandados de Segurança e, por isso, dispunha de duas Decisões Liminares que suspendiam a exigibilidade do crédito tributário/previdenciário em relação a determinados fatos geradores e períodos de 2016. Assim, lavrou os Autos de Infração que instruíram os processos administrativos fiscais nº **16682.721295/2020-11**, **16682.721306/2020-63** e **16682.721307/2020-16**, sendo os dois últimos lavrados com exigibilidade suspensa. Em virtude da especificidade da situação, optou a autoridade fiscal por elaborar um único conjunto de Relatório com seus anexos, que compõem cada um dos mencionados Processos.

Quanto aos Mandados de Segurança, foram apresentadas as seguintes especificações:

- MS nº 0163895-80.2014.4.02.5101

Liminar concedida em 17/12/2014. Suspendeu a exigibilidade dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de vale-alimentação pago *in natura*, vale-transporte, afastamento do empregado nos 15 (quinze) primeiros dias antes da concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente, aviso prévio indenizado (afastado o reflexo inerente ao 13º salário), adicional de 1/3 de férias gozadas e não gozadas, terço constitucional de férias não gozadas e o abono pecuniário de férias.

Alerta o relatório fiscal que as contribuições previdenciárias apuradas, cuja exigibilidade encontra-se suspensa em razão da referida liminar, foram lançadas para prevenção da decadência por meio do Processo nº 16682.721306/2020-63.

- MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101

Liminar concedida em 01/03/2016. Suspendeu a exigibilidade das contribuições ao SAT/RAT e sistema "S" sobre valores pagos aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem o recebimento do auxílio-saúde, a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos, terço constitucional de férias e seus reflexos, vale-transporte e auxílio alimentação *in natura*.

Ressalta que, inicialmente, a liminar em MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101 suspendeu a exigibilidade do crédito tributário relativo ao GILL-RAT e ao Sistema “S”, mas, segundo a autoridade fiscal, não suspendeu a exigibilidade do crédito tributário relativo ao FNDE -

Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e ao INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

Informa que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo ao GIIL-RAT e ao Sistema “S” operou-se apenas da data da Decisão Liminar no MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101 em diante (01/03/2016). Dessa forma, foram apuradas com a exigibilidade suspensa as contribuições relativas ao GIIL-RAT e as destinadas ao Sistema “S” relativas a fatos geradores ocorridos nas competências março/2016 a dezembro/2016. Em relação ao período de janeiro/2016 e fevereiro/2016, a apuração se deu sem a exigibilidade suspensa.

Destaca que, relativamente ao 13º Salário reflexo ao Aviso Prévio Indenizado, foram apuradas com a exigibilidade suspensa apenas as contribuições relativas ao GIIL-RAT e as destinadas ao Sistema “S”, referentes ao período de março/2016 a dezembro/2016.

No presente processo, de nº 16682.721295/2020-11, foram lançadas as contribuições que, ao entendimento fiscal, não estariam abarcadas pelas liminares concedidas nos Mandados de Segurança, em relação aos valores pagos aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem o recebimento do auxílio-saúde, a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos, terço constitucional de férias e seus reflexos, vale-transporte e auxílio alimentação *in natura*. A autoridade fiscal entendeu que a liminar não suspendeu a exigibilidade do crédito tributário relativo ao FNDE e ao INCRA.

O relatório fiscal frisa, portanto, que nos autos em epígrafe estão lançados os créditos tributários apurados, não abrangidos pelas Liminares concedidas à Souza Cruz.

Ainda, para elucidar, o teor da autuação, esclarece que os valores lançados estão discriminados no ANEXO XII - RESUMO DE VALORES APURADOS POR MÊS E ESTABELECIMENTO (fls. 2825/2371 dos autos).

Conforme o relatório fiscal, nos autos estão lançados todos os demais créditos tributários apurados, não abrangidos pelas Liminares concedidas à Souza Cruz. Os valores estão discriminados no ANEXO XII - RESUMO DE VALORES APURADOS POR MÊS E ESTABELECIMENTO (fls. 2182/2268 dos autos).

Informa o Relatório Fiscal que, no período fiscalizado, a SOUZA CRUZ mantinha convênios com o SENAI e o SESI nas diversas Unidades da Federação – UF, exceto para os estabelecimentos situados no Espírito Santo e no Tocantins.

Desta feita, nas competências janeiro/2016 e fevereiro/2016, a apuração das contribuições relativas ao SENAI e ao SESI, que integram o Sistema “S”, ocorreu sem a exigibilidade suspensa, por meio do presente processo.

Nas competências março/2016 a dezembro/2016, no caso de fatos geradores ocorridos que não se encontram elencados na Decisão Liminar no MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101, as contribuições relativas ao SENAI e ao SESI também foram apuradas por meio deste processo (Processo nº 16682.721295/2020- 11).

Já nas competências março/2016 a dezembro/2016, no caso de fatos geradores ocorridos que figurem dentre os mencionados na Decisão Liminar no MS nº 0092662-86.2015.4.02.5101, as contribuições relativas ao SENAI e ao SESI foram apuradas, com exigibilidade suspensa, por meio do Processo nº 16682.721307/2020-16.

Trazida a síntese do relatório fiscal, passa-se aos argumentos apresentados em impugnação.

A empresa recorrente, inicialmente, em preliminar, aduz que algumas rubricas incluídas no lançamento não foram detalhadas no relatório fiscal, apontando para a falta de desenvolvimento e fundamentação sobre o tema.

A recorrente, em sede de impugnação alega que o aviso prévio indenizado, surge no relatório fiscal somente pelo fato de a autoridade fiscal ter entendido que os reflexos da parcela sobre o 13º salário não teriam sido abarcados pelo MS nº 0163895-80.2014.4.02.5101; e que para o vale-alimentação e o vale-transporte, por exemplo, não existem quaisquer fundamentos de fato e de direito no auto de infração.

Segundo a recorrente, a inclusão de rubricas baseou-se em interpretações equivocadas de decisões judiciais, que a empresa contesta. A falta de fundamentação adequada para determinadas rubricas é um ponto central das alegações da empresa, destacando a necessidade de revisão dos lançamentos fiscais devido à falta de clareza e justificativa nos relatórios.

Ainda em preliminar, argui que o lançamento fiscal desrespeita uma decisão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário, transferindo injustamente ao contribuinte a responsabilidade pela morosidade do processo judicial. Além disso, aduz que há falhas que tornam o lançamento nulo.

Nesse norte, levanta a tese de que o lançamento fiscal não atende às exigências normativas e que a reunião de três autos de infração com motivações diferentes em um único relatório prejudica a defesa adequada e justifica-se apenas pela prevenção de decadência.

Assim, nesse quesito, dispõe que duas nulidades iniciais se destacam, quais **sejam a omissão de fundamentos para as rubricas incluídas e a confecção de um único relatório fiscal com aspectos distintos, prejudicando o direito de defesa do contribuinte.**

Nas razões de impugnação, a empresa também sustenta que houve incorreta interpretação das decisões judiciais proferidas em sede de Mandado de Segurança, sendo que o decisório dos autos de nº. 0163895-80.2014.4.02.5101 visava apenas a dispensa parcial das contribuições previdenciárias, enquanto o dos autos nº 0092662-86.2015.4.02.5101 buscava a dispensa de SAT/RAT e contribuições a terceiros.

Segundo a contribuinte, a interpretação fiscal desconsidera que a base de cálculo previdenciária inclui contribuições a entidades como o Sistema S. A primeira demanda (MS

0163895-80.2014.4.02.5101) discute a natureza jurídica das rubricas, e a decisão favorável deve implicar na dispensa de todas as contribuições relacionadas.

Prossegue dispondo que o Superior Tribunal de Justiça entende que contribuições a terceiros devem seguir a mesma sistemática das contribuições previdenciárias e não incidir sobre rubricas de caráter indenizatório.

Segundo a parte recorrente, o MS 0092662-86.2015.4.02.5101 foi ajuizado para assegurar a exclusão das contribuições ao SAT/RAT e a terceiros, em resposta à interpretação restritiva do fisco.

Assevera que a interpretação fiscal parece punir a recorrente por tentar garantir seu direito de forma mais segura, o que reforça as nulidades já identificadas.

Nas razões de impugnação, há ainda a afirmação de que a autoridade fiscal incorreu em erro ao afirmar que o MS 0092662-86.2015.4.02.5101 não abrangia todas as contribuições, como FNDE e INCRA, limitando-se a GILL-RAT e Sistema S.

Dispõe que o foco do primeiro MS é a natureza das rubricas, e a inclusão de todas as entidades como FNDE e INCRA foi devidamente abordada na petição.

A recorrente adverte que a autoridade fiscal não pode impor uma interpretação pessoal sobre o tema. Dispõe que a petição inicial do MS 0092662-86.2015.4.02.5101 incluiu todas as entidades relevantes, demonstrando que a decisão buscava abranger todas as contribuições, mas a resistência da autoridade fiscal em reconhecer o correto alcance das decisões judiciais demanda a nulidade do auto de infração.

Ultrapassada a fase preliminar, aduz a recorrente, em suas razões de direito que:

- A recorrente defende que as despesas com educação (rubricas 0205, 0215 e 9805) não integram o salário-de-contribuição, conforme previsto na Lei nº 8.212/91.
- A rubrica "0286 - Reembolso de Despesas de Aluguel" refere-se ao reembolso das despesas de aluguel e seguro fiança pagos pela Souza Cruz Ltda. a empregados que foram admitidos no exterior e transferidos para trabalhar no Brasil. A autoridade fiscal questionou a exclusão desses valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias, alegando a ausência de fundamento. Sustenta que a literalidade do art. 28, § 9º, 'm', da Lei nº 8.212/1991, permite a exclusão dos valores de transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência habitual. Aduz que a lei não faz distinção entre diferentes tipos de trabalhadores ou períodos de permanência no Brasil, apenas prevê o reembolso para habitação, independentemente. A recorrente alega que o acórdão recorrido tenta alterar os critérios e fundamentos da autuação, o que é ilegal nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional e precedente do

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Defende que os reembolsos de aluguel e seguro fiança não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Assim, pugna pela revisão do lançamento fiscal, considerando a exclusão das rubricas discutidas do salário-de-contribuição.

- A rubrica "0290 - Título de Clube" refere-se às despesas com títulos de clube pagos a um único empresário expatriado, como parte de um pacote compensatório destinado à preservação o bem-estar e à recreação
- As rubricas 0269 (plano esp. De indenização), 0291 (Severance Plano Esp Ind), e 0271 (Remuneração Especial 2) referem-se a indenizações pagas a funcionários demitidos sem justa causa, devido a decisões gerenciais que extinguiram cargas, funções e estabelecimentos. As rubricas são diferenciadas pelo nível gerencial dos trabalhadores (0269 e 0291) e pela indenização aos trabalhadores provenientes da fábrica de Cachoeirinha (RS), que foi fechada.
- A rubrica "9400 – (Pgto Adic IR")foi incluída no lançamento fiscal devido a uma incompreensão da autoridade fiscal sobre a rescisão sem justa causa de trabalhadores provenientes da fábrica de Cachoeirinha (RS). Esses pagamentos foram realizados como garantia de estabilidade da CIPA e Sindical no fechamento da Fábrica Cachoeirinha/RS."
- A rubrica "0208 - Auxílio-Combustível" refere-se ao reembolso de despesas com combustível para gerentes regionais que utilizam seus próprios veículos para supervisão entre municípios. Complementa que o vale-transporte pago em dinheiro não deve sofrer contribuição previdenciária, de acordo com a PGFN e a Súmula AGU nº 60. A inclusão do auxílio-combustível e vale-transporte em lançamentos fiscais é, portanto, incorreta.
- A fiscalização considerou, erroneamente, que o "auxílio-combustível" deveria ser tratado como vale-transporte, limitando os reembolsos aos valores necessários para deslocamento em transporte coletivo, ou que é inadequado para o caso concreto. Tais pagamentos são reembolsos de despesas com o uso de veículo próprio dos empregados. Por isso, solicita a revisão do lançamento fiscal, considerando a exclusão da rubrica 0208 do salário-de-contribuição.
- Segundo a recorrente, a delimitação do teor da Impugnação pela DRJ, quanto a rubrica do terço constitucional, além da adotar erros nas premissas, consegue contrariar as mesmas. De acordo com o item 31.2 do RF, as contribuições para o SAT/RAT somente seriam amparadas pelo provimento judicial a partir da competência março de 2016. Assim, indaga qual seria o motivo para delimitar a defesa da recorrente ao INCRA e FNDE.
- A rubrica referente ao aviso prévio indenizado e seus reflexos no 13º salário proporcional foi incluída no auto de infração para contribuições ao INCRA, FNDE

e SAT/RAT erroneamente. A impugnação da recorrente à inclusão dessas contribuições, defende que as mesmas não devem incidir sobre o aviso prévio indenizado, conforme decisões judiciais e normativas aplicáveis.

- A autuação sobre o período correspondente ao afastamento de 15 Dias Antes do Auxílio-Doença deve ser tratada em processos específicos. A decisão judicial e jurisprudência favoráveis não foram consideradas pela fiscalização.

Atento aos termos da impugnação, o colegiado de piso entendeu por julgar improcedente a impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário.

Nesse sentido, a decisão de 1º grau foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o auto de Infração e seus anexos apresentam, de forma clara e objetiva, os fatos apurados, as bases de cálculo, os valores lançados e os dispositivos legais aplicados.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DO LANÇAMENTO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DIFERENCIADA. PROSSEGUIMENTO.

A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas. O curso do processo administrativo tem prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

RECURSOS REPETITIVOS. DECISÃO DESFAVORÁVEL À FAZENDA NACIONAL. VINCULAÇÃO DA RFB.

A existência de decisão desfavorável à Fazenda Nacional proferida pelo STJ, na sistemática de recurso repetitivo, somente vincula a RFB após se tornar definitiva e a partir da manifestação da PGFN.

ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA.

As alegações desacompanhadas de prova que as justifiquem não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição 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 ou denominação, ressalvadas apenas as exceções legais e as contidas em atos vinculantes no âmbito da RFB.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa interpôs o recurso voluntário e, preliminarmente, suscitou nulidades, sendo a maior parte delas tratadas em impugnação.

No mérito, a recorrente aponta contradições e nulidades no acórdão recorrido, sugerindo que o processo não teria sido analisado pela instância julgadora.

Sustenta, em linhas gerais, a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas vale alimentação, transporte, 15 (quinze) dias que antecedem ao auxílio-doença; aviso prévio indenizado e reflexos no 13º salário proporcional; adicional de 1/3 de férias gozadas e não gozadas; terço constitucional de férias não gozadas e o abono pecuniário de férias; rubrica 0205 (auxílio-educação); rubrica 0215 (education allowance med); rubrica 9805 (education allowance); rubrica 0208 (auxílio-combustível); rubrica 0286 (reembolso desp aluguel); rubrica 0290 (título de clube); rubricas 0269 (plano esp indenização); 0291 (severance plano esp ind) e 0271 (remuneração especial 2); por fim, rubricas 9400 (pgto adic ir).

Ao final, clama pela nulidade do auto de infração e do acórdão em testilha.

A PGFN não apresentou contrarrazões recursais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Da tempestividade e Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

- Da Análise das Preliminares

1 - Da Nulidade do Lançamento

Quanto à preliminar de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa em relação ao procedimento fiscal levado a efeito junto à empresa recorrente, tenho que não há razão para subsistir. Do mesmo modo, não merece prosperar a pretensão em relação ao procedimento fiscal que deu ensejo ao lançamento aqui vergastado.

Consigno que o Auto de Infração impugnado e o Relatório Fiscal que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e descrevem adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

A lavratura dos autos de infração e a elaboração do relatório fiscal tiveram por base, ainda, os limites instituídos nas decisões liminares vigentes naquele momento, sem que se procedesse a quaisquer interpretações extensivas.

Além disso, verifica-se que no Auto de Infração foram relacionados mês a mês os valores apurados e apontadas detalhadamente as disposições legais violadas.

Também foi determinada a exigência fiscal com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Nesse ponto, a partir de um atento olhar, não se mostram presentes quaisquer hipóteses de nulidade do auto de infração.

Assim, rejeito a preliminar.

2 - Do Contraditório e Ampla defesa – Unicidade de Relatório Fiscal

Entendo nessa esfera ser importante trazer considerações sobre o respeito ao contraditório e à ampla defesa no curso do procedimento fiscal.

No caso, critica-se a confecção de um único relatório fiscal para tratar de mais de um auto de infração.

Por óbvio, os autos de infração não podem ser lavrados ao bel prazer das autoridades fiscais e há um regramento a ser seguido, conforme garantem os artigos 194 e seguintes do CTN (e que atualmente consta do Decreto 70.235/1972), mas não há que se falar propriamente em garantia de contraditório e ampla defesa nesta fase essencialmente inquisitória.

Visto isso, entendo que nada impede que um único Relatório Fiscal seja elaborado para os vários Autos de Infração constantes de um mesmo processo, sendo que o Relatório Fiscal e os demais anexos dos Autos de Infração, bem como os próprios Autos de Infração, foram claros e precisos ao evidenciar todas as apurações e lançamentos empreendidos com base dos elementos probatórios colhidos pela fiscalização, não tendo havido qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte

Como bem destacado no acórdão recorrido:

Ao longo do Relatório Fiscal, a fiscalização explica, de forma pormenorizada e individualizada, cada uma das rubricas lançadas, descreve os procedimentos adotados para obtenção das bases de cálculo e valores lançados, e as disposições legais infringidas. Os anexos integrantes do Relatório demonstram os valores

apurados por competência, estabelecimento e rubrica: o Anexo II apresenta o valor apurado em cada uma das rubricas, por mês e estabelecimento, e a contribuição correspondente lançada em cada um dos processos referidos; e o Anexo XII apresenta o resumo dos valores apurados, por mês e estabelecimento, relativamente a cada um dos processos referidos. Assim, o procedimento para a consecução do lançamento de ofício será iniciado por intimação ao interessado – que foi feito – para prestar esclarecimentos, quando estes forem necessários. Por outro lado, se a autoridade lançadora dispuser de todos os elementos necessários ao lançamento e entender dispensável a intimação para prestar esclarecimentos, o processo de lançamento de ofício será iniciado sem a ciência prévia.

É válido salientar que não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, neste, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, porquanto, no caso, foram observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Tendo o Auditor Fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Destaco que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, atuando a fiscalização com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento.

É importante dispor que, no processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993). É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

Inobstante, no caso concreto, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos durante todo o procedimento fiscal e, ainda, mais de uma vez pôde manifestar-se, como se verifica nas respostas e documentos acostados aos autos.

A partir da impugnação, garantiu-se ao Recorrente o exercício do contraditório e da ampla defesa. Assim, caberia ao Recorrente, instruir os autos com elementos de prova que

fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Desta maneira, não há que se cogitar em a nulidade do auto de infração motivada pelo cerceamento de defesa, prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, sendo o lançamento válido e eficaz.

Nesse desiderato, não merecem prosperar as arguições preliminares de cerceamento de defesa e erro por unicidade de relatório fiscal.

.Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento.

3 – Da nulidade decorrente do desrespeito às decisões judiciais:

Sobre tal tema, após análise da documentação aviada pela recorrente nos memoriais (admitida a juntada em apreço ao princípio da instrumentalidade), entendo que não seja o caso de reputar nulo o procedimento administrativo fiscal, mas vejo que algumas ressalvas devam ser feitas no que concerne à extensão do conteúdo judicial das decisões.

Em atenção ao teor da parte dispositiva inserida na decisão liminar, deveria a autoridade fiscal suspender a exigibilidade dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de vale-alimentação pago *in natura*, vale-transporte, afastamento do empregado nos 15 (quinze) primeiros dias antes da concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente, aviso prévio indenizado, adicional de 1/3 de férias gozadas e não gozadas, terço constitucional de férias não gozadas e o abono pecuniário de férias.

Em que pesem os argumentos expostos pela recorrente, não vislumbro ter havido desrespeito ao teor das decisões mandamentais por parte da autoridade fiscal e tampouco pelo colegiado de piso.

Talvez, possa ter havido interpretação restritiva ou equivocada quanto à extensão do comando judicial, mas não se justifica a nulidade do ato administrativo fiscal, conforme suscita a parte recorrente.

Veja-se que, quando da efetivação do lançamento, a autoridade fiscal se limitou ao teor da decisão judicial liminar e a ela se ateve, sobretudo no que concerne à interpretação conceitual do sistema S, abordado pela recorrente. Assim, dispôs o dispositivo da liminar suscitada (fls. 8609 dos autos):

DEFIRO PARCIALMENTE A LIMINAR para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir as contribuições ao SAT/RAT e sistema “S” incidentes sobre os valores pagos aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem o recebimento do auxílio-saúde, a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos, terço constitucional de férias e seus reflexos, vale-transporte e auxílio alimentação *in natura*.

A autoridade julgadora de piso esclareceu que o sistema “S” não abrange todos os terceiros, como pretende a Recorrente. Fundamentou dispendo sobre o conteúdo da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (na redação dada pela IN RFB nº 1071/2010), especificamente com o artigo 109 a seguir colacionado:

IN RFB 971/2009 Art. 109. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida por lei a terceiros, ressalvado o disposto no § 1º do art. 111.

§ 1º Consideram-se terceiros, para os fins deste artigo:

I - as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal de 1988, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical;

II - o Fundo Aeroviário, instituído pelo Decreto-Lei nº 270, de 28 de fevereiro de 1967;

III - o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo, instituído pelo Decreto-Lei nº 828, de 5 de setembro de 1969;

IV - o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), criado pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 9 de julho de 1970;

V - o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), gestor da contribuição social do salário-educação, instituída pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996.

Complementou dispendo que Integram o sistema “S” as nove entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal de 1988, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical, cujos nomes começam com a letra S, razão pela qual convencionou-se chamá-las de sistema “S”.

Portanto, naquele momento e atento aos limites então estabelecidos, dispôs que o INCRA e o FNDE não fazem parte do sistema “S”, como pretende a recorrente, estando, ao olhar fiscal, correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao lançar o crédito tributário relativo ao INCRA e ao FNDE sem exigibilidade suspensa.

Nesse ponto, não vejo razões para acolher a nulidade suscitada.

Por fim, no que tange à data a ser considerada para fins de início dos efeitos da decisão liminar, ou seja, a partir de que momento a autoridade impetrada deve se abster de exigir as contribuições ao SAT/RAT e sistema “S” sobre as parcelas questionadas no MS 0092662-86.2015.4.02.5101, a Lei nº 12.016/2009, que disciplina o Mandado de Segurança, dispõe que, ao despachar a inicial o juiz ordenará a suspensão do ato que deu motivo ao pedido e seus efeitos perdurarão até a prolação da sentença, e o CTN, por sua vez, esclarece que a exigibilidade do crédito tributário suspende-se com a concessão da medida liminar em MS.

Vejam os:

Lei nº 12.016/2009 (Disciplina o mandado de segurança):

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

...

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

...

§ 3º Os efeitos da medida liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença.

...

CTN Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

...

Dessa forma, não procede a alegação da Impugnante de que os efeitos da decisão de tutela de urgência retroagem à data de ingresso da ação.

Dessarte, com base na fundamentação acima exposta, rejeito as preliminares suscitadas.

- Do Mérito

Das Rubricas 0205 (auxílio-educação); 0215 (education allowance med); 9805 (education allowance).

Sobre o tema em testilha, ou seja, quanto aos créditos tributários constituídos com base no levantamento de valores pagos pela recorrente aos seus empregados a título de auxílio educação, e demais rubricas derivadas (education allowance med e education allowance), o acórdão recorrido dispôs que a parte recorrente não trouxe elementos de prova capazes de infirmar as conclusões da Fiscalização.

A controvérsia devolvida a exame no presente recurso voluntário restringe-se à natureza jurídica dos valores pagos sob as rubricas vinculadas a auxílio/allowance educacional, especificamente quanto à possibilidade de sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, à luz do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991.

De início, cumpre assentar que o regime jurídico do salário-de-contribuição, delineado nos arts. 22, inciso I, e 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, consagra a regra geral de que

integram a base de incidência das contribuições os valores pagos, devidos ou creditados ao segurado empregado a qualquer título, quando relacionados à prestação laboral.

A exclusão prevista no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991, por sua vez, constitui hipótese excepcional, de interpretação estrita, cuja fruição está condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos legais expressamente previstos, não bastando, para tanto, a mera denominação atribuída pela empresa à rubrica de pagamento.

Nesse contexto, a interpretação administrativa consolidada, em especial a Solução de Consulta Cosit nº 286/2018, delimita o alcance da referida norma de exclusão, esclarecendo que apenas determinados custos com educação — nos estritos contornos legais — podem ser afastados do salário-de-contribuição, permanecendo, como regra, a incidência sobre valores relacionados a cursos regulares de educação superior.

Assim, para fins de julgamento, adota-se como razão de decidir o entendimento de que, tratando-se de norma de exclusão tributária, incumbia à recorrente comprovar, de modo concreto e documental, o efetivo enquadramento dos pagamentos realizados nas hipóteses legais, demonstrando o atendimento dos requisitos do art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991, o que, conforme consignado no Relatório Fiscal e mantido na decisão recorrida, não restou evidenciado.

Em suas razões, a recorrente sustenta que, em momento algum a autoridade fiscal dispôs no relatório que haveria carência de prova documental. Prossegue dispondo que a autoridade julgadora, em flagrante parcialidade, limita-se a copiar textos legais, atos normativos, trechos do relatório fiscal e corroborar que seria responsabilidade da recorrente o ônus da prova de superar as opiniões e impressões da autoridade fiscal, em violação aos precedentes deste Conselho.

Ora, de fato, o ônus da prova cabe ao contribuinte. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do alegado para sua apreciação. Nesse sentido, não vejo como conceder razão à recorrente, haja vista que, amparada pelo contraditório e ampla defesa, bastava trazer aos autos nos momentos processuais oportunos as provas hábeis à caracterização do auxílio educação suscitado.

No caso, sem razão a contribuinte.

Por tal turno, tomo como fundamentação desse decisório o entendimento exarado pela autoridade julgadora de 1º grau, em relação às rubricas **0205 (auxílio-educação); 0215 (education allowance med); 9805 (education allowance)**, conforme descrito:

Rubrica 0205 - AUXILIO EDUCAÇÃO

A Rubrica 0205 - AUXILIO EDUCAÇÃO está detalhada na PARTE V do Relatório Fiscal (RF). De acordo com o RF, a empresa Fiscalizada informou que a não

inclusão dos valores pagos por meio desta rubrica estaria fundamentada no artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, conforme item a seguir transcritos.

A alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

Lei nº 8.212/91

Art.. 28

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

...

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011) ... (grifou-se)

A referida norma estabelece as condições para que o custo da empresa relativo ao pagamento de valores à título de educação a seus empregados não integre o salário de contribuição, a saber:

a) educação básica de empregados e seus dependentes, nos termos da Lei nº 9.394/96;

b) educação profissional e tecnológica de empregados, vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa, nos termos da Lei nº 9.394/96;

d) não ser utilizada em substituição de parcela salarial e

e) valor limitado a 5% da remuneração do empregado ou uma vez e meio o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior.

A Solução de Consulta Cosit nº 286, de 26/12/2018, esclarece que apenas os seguintes custos da empresa relativos à educação são passíveis de não incidência de contribuição previdenciária nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991:

a) Cursos legalmente denominados de nível básico, inclusive os de educação profissional técnica de nível médio, quando ministrado de modo integrado e articulado com o curso básico, conforme prevê o inciso I do art. 36-B da Lei nº 9.394/1996 e

b) Cursos profissionalizantes de nível superior, de graduação e pós-graduação de que trata o inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394/1996 (e somente esses cursos, dentre os demais cursos superiores).

Lei nº 9.394/96

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

...

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído

pela Lei nº 11.741, de 2008)

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II – de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de

2008) III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação

organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

...

Esclarece a referida Solução de Consulta que integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária o custo da empresa relativo ao pagamento de cursos regulares de nível superior (graduação e pós-graduação, em benefício de seus empregados.

Colaciona-se a seguir, a ementa e conclusão da mencionada Solução de Consulta, a qual tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396/2013. Solução de Consulta nº 286 – Cosit, de 26/12/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INTERPRETAÇÃO DA ALÍNEA “t”, § 9º, ART. 28 DA LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.

Valores custeados pela empresa em benefício de empregado, relativos a curso superior, graduação e pós-graduação de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, integram o salário de contribuição.

Não integram o salário de contribuição: valores custeados pela empresa relativos a educação básica, inclusive profissional técnica de nível médio, e a educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação de que trata o inciso III do § 2º do art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, se atendidos os requisitos legais contidos na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: art. 22, inciso I; art. 28, inciso I e § 9º, alínea “t”, itens 1 e 2. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: arts. 109 e 110. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996: art. 21, incisos I e II.

Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943: art. 458, § 2º, alínea II. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999: art. 214, inciso I; § 9º, inciso XIX.

...

22. Pelo exposto, resta demonstrado que a educação superior de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, em vista da clara identificação dos diversos níveis e modalidades de educação, bem como das características estabelecidas nesta Lei, nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional, entendimento agora reforçado pela nova redação da Lei nº 9.394, de 1996, promovida pela Lei nº 11.741, de 2008, que apontou o que constitui educação profissional de nível superior, no Capítulo III, deixando de fora os demais cursos superiores então tratados no Capítulo IV.

Esse deve ser o entendimento para efeito de interpretação do alcance da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

23. Nessas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos da

empresa relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) de seus empregados, de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 45, da Lei nº 9.394, de 1996, integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratarem de valores pagos a “qualquer título”, conforme previsto no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

...

Conclusão

27. Diante do que se expôs, soluciona-se a presente Consulta respondendo à consulente nos seguintes termos:

27.1 O custo da empresa relativo ao pagamento de educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, em benefício de seus empregados, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, esse valor não é alcançado pela exclusão prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a “qualquer título”, conforme previsto no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991;

27.2 Os custos relativos aos cursos legalmente denominados de nível básico (inclusive os de educação profissional técnica de nível médio, quando ministrado de modo integrado e articulado com o curso básico, conforme prevê o inciso I do art. 36-B da Lei nº 9.394, de 1996) e aos cursos profissionalizantes de nível superior, de graduação e pós-graduação de que trata o inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996 (e somente esses cursos, dentre os demais cursos superiores), são passíveis de não incidência de contribuição previdenciária nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos da Lei.

Assim, a não incidência de contribuição previdenciária nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991 tem contornos específicos claramente definidos na norma de exclusão.

No presente caso, a empresa informou à Fiscalização que o valor lançado na Rubrica 0205 - AUXILIO EDUCAÇÃO referia-se a pagamento aos funcionários e filhos com idade até 24 anos regularmente matriculados em instituição de ensino.

De acordo com o Relatório Fiscal, a Fiscalização constatou o seguinte:

A Fiscalização demonstrou que os valores lançados foram pagos aos seguintes dirigentes (item 63 do RF):

Com base nas informações obtidas, assim concluiu:

A impugnante não trouxe elementos de prova capazes de infirmar as conclusões da Fiscalização.

Assim, considerando que não foram apresentadas pelo impugnante provas concretas capazes de comprovar que os pagamentos questionados estariam alcançados pela exclusão prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991, está correto o procedimento da fiscalização ao considerar os valores pagos por meio da Rubrica 0205 - AUXILIO EDUCAÇÃO, no período de 06/2016 a 12/2016, como base de cálculo da contribuição previdenciária, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a “qualquer título” destinado a retribuir o trabalho, conforme previsto no inciso I do artigo 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Rubrica 0215 - EDUCATION ALLOWANCE MED A Rubrica 0215 - EDUCATION ALLOWANCE MED está detalhada na PARTE VI do Relatório Fiscal (RF).

De acordo com o RF, conforme item a seguir transcrito, a empresa Fiscalizada informou que a não inclusão dos valores pagos por meio da Rubrica 0215 - EDUCATION ALLOWANCE MED na base de cálculo das contribuições previdenciárias estaria fundamentada no artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91. Informou também que trata-se de valores reembolsados aos funcionários localizados no Brasil e, admitidos em outros países, cujo pagamento é realizado conforme política da empresa e mediante comprovação de despesa.

A fiscalização, assim concluiu:

Conforme já referido, a não incidência de contribuição previdenciária nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212/1991 tem contornos específicos claramente definidos na norma de exclusão. Portanto, não basta a empresa atribuir ao pagamentos o título de educação, é necessário que o efetivo atendimento dos requisitos para a fruição da exclusão sejam demonstrados, o que não restou demonstrado pela empresa.

A Impugnante afirma que “a autoridade fiscal não apontou, concretamente, quaisquer violações aos limites do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91” e que “as despesas voluntárias de empregadores frente a seus empregados e dependentes conta com exclusão expressa do salário-decontribuição, pouco importando a eventual limitação de benefícios ou a mensalidade de reembolsos”.

No entanto, a Fiscalização concluiu que os valores foram pagos como um acréscimo de vantagens ofertadas aos empregados transferidos e não como forma de viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral.

Não foram trazidos pela Impugnante elementos de prova capazes de infirmar as conclusões da Fiscalização.

Portanto, está correto o procedimento da fiscalização ao considerar os valores pagos por meio da Rubrica 0215 - EDUCATION ALLOWANCE MED como base de cálculo da contribuição previdenciária, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado destinado a retribuir o trabalho, conforme previsto no inciso I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Rubrica 9805 - EDUCATION ALLOWANCE A Rubrica 9805 - EDUCATION ALLOWANCE está detalhada na PARTE VII do Relatório Fiscal (RF).

De acordo com o RF, conforme item a seguir transcrito, a Fiscalizada informou que a não inclusão dos valores pagos por meio da Rubrica 9805 - EDUCATION ALLOWANCE na base de cálculo das contribuições previdenciárias estaria fundamentada no artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91. Informou também que trata-se de pagamento de reembolso de despesa realizada por funcionários expatriados e alocados no Brasil, realizada por solicitação do funcionário e mediante comprovação da despesa.

Com relação a essa rubrica, a Fiscalização informa no RF que constatou o seguinte:

A impugnante alega que a autoridade fiscal não apontou quaisquer violações aos limites do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e que a não-incidência das contribuições sobre os investimentos em educação é explicitamente admitida pela jurisprudência.

Não se verifica no presente processo qualquer comprovação por parte da empresa, tanto durante o procedimento de fiscalização quanto em sede de defesa, de que o valor pago por meio da Rubrica 9805 - EDUCATION ALLOWANCE

estaria abrangido pela exclusão de que trata o artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91.

Cabe aqui novamente repetir que a exclusão tratada no artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91 tem contornos específicos claramente definidos na norma de exclusão. Portanto, não basta a empresa atribuir a pagamentos o título de educação, é necessário o efetivo atendimento dos requisitos previstos em lei para a fruição da exclusão, o que não restou demonstrado.

No entanto, a Fiscalização concluiu que os valores foram pagos como um acréscimo de vantagens ofertadas ao empregado expatriado e alocado no Brasil e não como forma de viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral.

Não foram trazidos pela Impugnante elementos de prova capazes de infirmar as conclusões da Fiscalização.

Diante da inexistência de comprovação de que o valor pago por meio da Rubrica 9805 - EDUCATION ALLOWANCE estaria abrangido por uma das exclusões previstas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, está correto o procedimento da fiscalização ao considerar o valor como base de cálculo da contribuição previdenciária, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado destinado a retribuir o trabalho, conforme previsto no inciso I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Face ao exposto, vale salientar que os valores relativos ao plano educacional oferecido aos segurados e seus dependentes não integram o salário de contribuição quando visem à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

Contudo, conforme bem explicitado no acórdão recorrido e de acordo com o impulso dos autos, não vislumbro razão para reforma da decisão de piso nesse ponto, com fulcro nos fundamentos supra.

- Da Rubrica 0286 – Reembolso de Despesa de Aluguel

Conforme explicitado no acórdão recorrido, a Rubrica 0286 - REEMBOLSO DESP ALUGUEL está detalhada na PARTE IX do Relatório Fiscal (RF) e relacionada no Anexo VI.

Ao que se vê da fundamentação recursal, a recorrente aduz que a não inclusão dos valores pagos por meio da Rubrica 0286 - REEMBOLSO DESP ALUGUEL na base de cálculo das contribuições previdenciárias encontra-se fundamentada no artigo 28, § 9º, “m” c/c “g” da Lei nº 8.212/91. Informou também que trata-se de pagamento de reembolso de despesa com a nova moradia realizada por funcionários localizados no Brasil e, admitidos em outros países, realizada

por solicitação do funcionário, conforme política da empresa e mediante comprovação da despesa.

A autoridade julgadora advertiu que no caso de transferência de empregado para trabalhar em localidade diversa da contratada, a norma de exclusão (artigo 28, § 9º, “g” da Lei nº 8.212/91) admite seja afastada da base de cálculo da contribuição previdenciária apenas o pagamento realizado em uma única parcela a título de ajuda de custos em decorrência de mudança de local de trabalho, a fim de compensar as despesas resultantes da transferência, de acordo com o disposto no artigo 470 da CLT.

Complementou alertando que nas situações em que a prestação laboral exija o deslocamento e estada temporários do empregado para local distante de sua residência, a norma de exclusão (artigo 28, § 9º, “m” da Lei nº 8.212/91) permite seja afastada da base de cálculo da contribuição previdenciária as despesas correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos ao empregado no período do afastamento e por força da atividade.

Visto isso, de fato, conforme constatado pela autoridade fiscal e julgadora de piso, não restou demonstrado que os valores pagos por meio da Rubrica 0286 - REEMBOLSO DESP ALUGUEL estariam abrangidos pelas hipóteses de exclusão acima referidas.

Desta feita, nos termos do disposto no art. 201, § 11 da Constituição Federal, os ganhos habituais serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

(...) § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Por outro lado, a legislação previdenciária houve por bem definir aquilo que não integra o salário de contribuição: Lei nº 8.212/91:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

Apesar da fundamentação trazida pela recorrente, de que a rubrica refere-se ao reembolso de despesas de aluguel e seguro fiança pago a empregados admitidos no exterior para trabalhar no Brasil e que se aplicaria ao caso o artigo 28, § 9º, alínea “m” da Lei nº 8212/91, entendo que poderia se enquadrar à disposição legal citada se fosse custeado pela empresa sob a forma direta e não sob a forma de reembolso, como ocorreu no caso.

Nesse ponto, correto é o entendimento da DRJ ao dispor que, se o trabalhador foi admitido para trabalhar no Brasil, é este o local de trabalho contratado e as despesas de moradia devem ser arcadas pelo empregado, uma vez que tratam-se de despesas pessoais. As despesas de moradia de responsabilidade do empregador são aquelas já mencionadas, previstas no artigo 28, § 9º, “g” e “m” da Lei nº 8.212/91, o que não restou demonstrado.

Nesse sentir, ratifico a fundamentação de que, no caso concreto, temos pagamentos realizados aos empregados em razão da política interna da empresa enquadrando-se como valor pago, devido ou creditado destinado a retribuir o trabalho, conforme previsto nos inciso I do artigo 22 e artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, restando evidente que as despesas em questão integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Por fim, tal matéria, que não é estranha a este colegiado, já foi objeto de outros decisórios, pelo que se mostra pacificado que os valores correspondentes à habitação fornecidos pela empresa sob a forma de reembolso ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência integram o salário de contribuição.

Então, nesse aspecto, nego provimento ao recurso aviado.

- Da Rubrica 0290 – Título de Clube

Sobre o tema em comento, diante da cristalina e coerente fundamentação exarada no acórdão recorrido, tomo como razão de decidir a íntegra da decisão proferida no item respectivo, a saber:

Do compulso dos autos, verifica-se que empresa Fiscalizada informou que o valor refere-se a reembolso de aquisição de título de clube de futebol ou sua manutenção mensal a alguns gerentes/diretores transferidos, pago mediante comprovação de despesa.

Ao que se vê, a Fiscalização demonstrou no item (126) do relatório fiscal que o valor foi pago durante o ano de 2016 para um único funcionário da empresa, ocupante de cargo de direção.

A recorrente sustenta que tal despesa teve por fato gerador a recomposição de lazer paga a um único empregado, de forma a atender os objetivos de recreação e cultura, com base legal no art. 28, § 9º, “Y” da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 12.761/12 (vale-cultura).ado, de forma a atender os objetivos de recreação e cultura, com base legal no art. 28, § 9º, “Y” da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 12.761/12 (vale-cultura).

Nesse sentir, acertado é o entendimento lançado pela autoridade julgadora de 1ª instância, haja vista que, realmente, os valores pagos a empregado ocupante de cargo de direção da empresa não guardam qualquer relação com o vale cultura previsto na Lei nº 12.761/2012, destinado a fornecer aos trabalhadores meios para o exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura (art. 1º); destinado a trabalhadores que percebam até 5 (cinco) salários mínimos mensais (art. 7º); com valor mensal, por usuário, de R\$ 50,00 (cinquenta reais) (art. 8º); e fornecido em meio magnético (art. 6º).

Trata-se , portanto, como disposto no acórdão, de valor destinado a retribuir o trabalho, conforme previsto nos inciso I do artigo 22 e artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Face ao exposto, mantenho a decisão recorrida no que concerne ao tópico em apreço.

- Da Rubricas 0269 (Plano Especial de Indenização), 0291 (Severance Plano Especial de Indenização) e 0271 (Remuneração Especial 2)

Ao trazer as razões recursais, a recorrente se ampara no artigo art. 28, § 9º, “e”, 7, Lei nº 8.212/91.

Pois bem!

A autoridade julgadora, explicita em seu acórdão que os valores pagos por meio das RUBRICAS 0269 - PLANO ESP INDENIZAÇÃO, 0291 - SEVERANCE PLANO ESP IND E 0271 - REMUNERAÇÃO ESPECIAL 2 tem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme previsto nos inciso I do artigo 22 e artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Esclarece que os valores pagos por meio das RUBRICAS 0269 - PLANO ESP INDENIZAÇÃO, 0291 - SEVERANCE PLANO ESP IND e 0271 - REMUNERAÇÃO ESPECIAL 2 possuem natureza remuneratória, por não se tratar de Plano de Demissão Voluntária; não se destinar à recomposição patrimonial do trabalhador; por não haver imposição para pagamento por nenhuma fonte normativa, inclusive Acordo Coletivo; que os valores foram pagos por liberalidade da empresa; o montante pago tinha vinculação com o salário do empregado; e, por fim, que representava um acréscimo patrimonial.

Atento a tais fundamentos e aos documentos colacionados aos autos, destaco que, no caso das verbas pagas por liberalidade na rescisão do contrato de trabalho, o pagamento:

- (a) ocorre nos casos de demissão com ou sem justa causa;
- (b) não decorre de imposição de qualquer fonte normativa prévia ao ato de dispensa, incluídos PDV e acordos coletivos;
- (c) depende exclusivamente da vontade do empregador; e
- (d) excede as indenizações legalmente instituídas.

Por outro lado, os Programas de Demissão Voluntária pressupõem:

- (a) a existência de uma oferta pública para a rescisão do contrato de trabalho;
- (b) a celebração de um acordo de vontades destinado a pôr fim à relação empregatícia; e
- (c) a inexistência de margem para liberalidade por parte do empregador.

Nesse contexto, entendo que a oferta pública deve ser formalizada por meio de Programa ou Plano de Demissão Voluntária, no qual o empregador oferece um conjunto de benefícios a determinada classe de empregados, para que estes optem pela rescisão do contrato de trabalho, observadas regras previamente estabelecidas.

Deve existir, ainda, termo de adesão ao plano, o qual representa o acordo entre as partes e comprova que o empregado, por sua livre opção, escolheu pôr fim à relação empregatícia no âmbito daquele programa.

Nesse contexto, entendo que a fundamentação explicitada no acórdão não merece retoque, haja vista que, realmente, os autos padecem de provas de que os valores pagos não teriam natureza remuneratória.

Por tal razão, não vejo razão para acolher a pretensão recursal. Com efeito, mantenho a decisão recorrida nesse aspecto.

- Da Rubrica 9400 – Adicional I.R

A recorrente sustenta em suas razões que a rubrica 9400 foi incluída no lançamento fiscal em virtude de uma incompreensão da autoridade fiscal quanto à rescisão imotivada dos empregados estáveis da fábrica da cidade de Cachoeirinha (RS).

Aduz ter explicitado os pagamentos feitos conforme disposto no item 181 do relatório fiscal., ou seja: pagamento aos funcionários que foram indenizados por estabilidade de CIPA e Sindical no fechamento da Fábrica Cachoeirinha/RS.”; valor referente ao IRRF descontado da indenização paga por conta da demissão em período de estabilidade.

Defende que os valores das indenizações trabalhistas não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda e, com isso, dispõe que a rescisão para os empregados estáveis demandou indenização na forma da legislação trabalhista. Nesse toar, repudia o entendimento fiscal de que se trataria de pagamentos feitos por “mera liberalidade” e, sendo verdadeiramente indenizações, não seriam sequer submetidos ao imposto sobre a renda.

Em que pesem os fundamentos trazidos pela recorrente em suas razões recursais, entendo que, diante de tudo o que dos autos consta, deve ser mantida a decisão colegiada de piso no que concerne ao tema em testilha. Por isso, tomo por fundamentação, amparado pelo artigo 114,§12, do RICARF, o exposto no acórdão, de acordo com o que segue:

A referida rubrica 0291 já foi tratada nesse voto, no título Rubrica 0291 – SEVERANCE PLANO ESP IND, tendo-se concluído que os valores pagos por meio dessa rubrica tem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme previsto nos inciso I do artigo 22 e artigo 28 da Lei nº 8.212/1991. Quanto aos demais, a empresa informou à autoridade fiscal que, em razão do fechamento da Fábrica de Cachoeirinha/RS, teria pago indenização aos funcionários por conta da demissão em período de estabilidade de CIPA e Sindical e que o valor lançado na rubrica refere-se ao IRRF descontado da indenização paga.

Na impugnação, a empresa afirma que a rubrica refere-se a estorno do IRRF indevidamente descontado pela empresa sobre as indenizações trabalhistas pagas a empregados em gozo de estabilidade.

Cabe neste ponto registrar que, nos termos da Súmula nº 339 do TST, é indevida a indenização do período estável do cipeiro em caso de extinção do estabelecimento, por não se verificar a despedida arbitrária.

SUMULA Nº 339 - CIPA. SUPLENTE. GARANTIA DE EMPREGO. CF/1988

...

II - A estabilidade provisória do cipeiro não constitui vantagem pessoal, mas garantia para as atividades dos membros da CIPA, que somente tem razão de ser quando em atividade a empresa. Extinto o estabelecimento, não se verifica a despedida arbitrária, sendo impossível a reintegração e indevida a indenização do período estável.

Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

A empresa não trouxe aos autos documentação comprobatória: das verbas indenizatórias que alega ter pago sobre as quais não haveria tributação do IRRF; da retenção indevida de IRRF; e do correspondente estorno. Os documentos juntados pela Impugnante (fls. 9587/9591 – Doc 06 Defesa Rub Pcto Adic IR) não são capazes de demonstrar o alegado.

Os mencionados documentos tratam-se de comprovantes de pagamento, referente a abril/2016, de quatro funcionários (Alexandre de Oliveira da Luz, Paulo César Costa dos Santos, Rafael Lopes Flores e Marcio da Silva Pereira). Todos os comprovantes possuem a mesma estrutura, apenas valores diferentes, conforme exemplo a seguir:

(imagens de comprovantes de pagamento)

De acordo com o “Comprovante de Pagamento”, sobre o valor de R\$ 5.826,03, pago ao funcionário Alexandre de Oliveira da Luz por meio da rubrica 9400 – Pgto.Adic. (IR), foi descontado IRRF no valor de R\$ 1.602,16. No documento “Rubricas para Verificação dos Cálculos”, consta como “Base IRPF” o valor de R\$ 5.826,03, o mesmo valor da rubrica 9400 – Pgto.Adic. (IR) informado no “Comprovante de Pagamento”.

Na planilha constante no item (180) do Relatório Fiscal, que relaciona os valores pagos pela empresa por meio da RUBRICA 9400 - PGTO ADIC IR, verifica-se que o valor pago a esse título ao funcionário Alexandre de Oliveira da Luz foi de R\$ 5.826,03.

(...) (tabela)

Os documentos apresentados pela impugnante comprovam apenas que o empregado recebeu remuneração no valor de R\$ 5.826,03 e que desse valor foi descontado o valor de R\$ 1.602,16, a título de IRRF, correspondente a 27,5% do valor pago. Nada mais.

Verifica-se, com base no exposto, que os valores pagos por meio da RUBRICA 9400 – PGTO ADIC IR possuem natureza remuneratória, foram pagos por liberalidade da empresa, não se trata de incentivo para demissão voluntária e representam um acréscimo patrimonial. Portanto, sujeitam-se à incidência das contribuições previdenciárias.

Face ao exposto, mantenho os termos do acórdão recorrido.

Da Rubrica 0208 – Auxílio Combustível – Contribuição ao INCRA e FNDE

O recorrente aborda em suas razões recursais que a autoridade fiscal julgadora fez a inclusão e a interpretação equivocada da rubrica 0208 (Auxílio-Combustível).

Assim, em linhas gerais, aduz ter havido uma interpretação restritiva dos decisórios Judiciais proferidos em mandados de segurança, sem prejuízo da mácula da autoridade fiscal em não excluir as contribuições ao INCRA e FNDE, omitindo injustificadamente o SAT/RAT, que, segundo as próprias autoridades fiscais, só teria sido dispensado em março de 2016.

Conforme tratado no relatório fiscal e esclarecido no acórdão vergastado, a Rubrica 0208 – AUXILIO COMBUSTÍVEL está detalhada na PARTE VIII do Relatório Fiscal (RF).

Ao analisar os documentos, verifica-se que, realmente, a recorrente informou que a não inclusão dos valores pagos por meio da Rubrica 0208 – AUXILIO COMBUSTÍVEL na base de cálculo das contribuições previdenciárias estaria fundamentada no artigo 28, § 9º, “f” da Lei nº 8.212/91. Informou também que trata-se de ajuda de custo paga, de acordo com tabela definida pela empresa com base nas despesas de transporte, aos funcionários de níveis gerenciais para transporte ao local de trabalho. Foram juntadas aos autos relações de pagamentos de auxílio-combustível pagos aos colaboradores da empresa recorrente.

A recorrente, tanto na impugnação, quando no recurso voluntário insiste que as variações de valor pago dependem da demanda necessária de transporte do empregado gerente.

Contudo a norma legal, como visto, não comporta valores acima do estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência-trabalho e vice-versa, em transporte coletivo.

Nesses termos, verifica-se que, sob o amparo da rubrica 0208, foram feitos pagamentos pela recorrente que ultrapassaram o limite do essencial para deslocamento do empregado valor equivalente ao estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência-trabalho e vice-versa.

Portanto, está correto o lançamento, uma vez que restou configurado que o valor pago a título de auxílio combustível trata-se de salário indireto sobre o qual incide as contribuições previdenciária e as destinadas a outras entidades e fundos, conforme previsto nos incisos I do artigo 22 e artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Sobre o tema, mister destacar que o procedimento adotado pela autoridade fiscal está de acordo com as normas legais aplicáveis ao tema, em especial as Soluções de Consulta mencionadas no Relatório Fiscal, vinculantes no âmbito da RFB, e cujas ementas foram transcritas no acórdão recorrido e são aqui replicadas:

Solução de Consulta Cosit nº 143, de 27/09/2016

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

A não incidência da contribuição está limitada ao valor pago em dinheiro estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência-trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, conforme prevê o art.1º da Lei nº 7.418, de 1985.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II e §4º; Ato Declaratório nº 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011.

Solução de Consulta Cosit nº 313, de 19/12/2019

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

VALE-TRANSPORTE. VALE-COMBUSTÍVEL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte por meio de vale-combustível ou semelhante. A não incidência da contribuição está limitada ao valor equivalente ao

estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência-trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, conforme prevê o art.1º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985.

O empregador somente poderá suportar a parcela que exceder a seis por cento do salário básico do empregado. Caso deixe de descontar este percentual do salário do empregado, ou desconte percentual inferior, a diferença deverá ser considerada como salário indireto e sobre ela incidirá contribuição previdenciária e demais tributos.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, artigos 1º e 4º; Ato Declaratório nº 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011.

Diante de tal cenário, entendo que caberia ao contribuinte (e não à Fiscalização) o ônus de provar a existência de gasto efetivo relacionado ao recebimento de tal verba, de forma a lhe retirar, ao menos em parte que fosse, o caráter remuneratório, acima estabelecido, a partir do teor da norma regulamentar.

Feita tal digressão, a partir da análise dos autos em questão, verifico não ter a recorrente produzido qualquer elemento probatório no sentido de comprovar a efetividade dos gastos realizados a partir da realização de atividades externas laborativas e ou de deslocamento, limitando-se quanto ao mérito, a tentar infirmar o caráter indenizatório da verba recebida e a não incidência da contribuição previdenciária.

Assim, de se manter a conclusão pela natureza remuneratória da verba recebida em questão, resultando escorrido o lançamento realizado pela autoridade fiscal e, diante do exposto, manter a decisão recorrida.

- Da Rubrica - Terço Constitucional de Férias

De acordo com o relatório fiscal, a Fiscalização constatou que a empresa Fiscalizada não considerou como base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos ao Terço Constitucional de Férias gozadas, os quais foram lançados na folha de Pagamento nas rubricas “MC04 - FERIAS 1 3 NO MÊS” e “MC14 - MEDIAS FERIAS 1 3 NO MÊS”.

Requer o afastamento da base de cálculo dos valores relativos ao Adicional de 1/3 de férias (terço constitucional), posto que entende ser verbas indenizatórias.

Invoca o Recurso Especial nº 1.230.957, além de outros precedentes.

Antes de analisar se o contribuinte tem, ou não, razão em sua insurgência, importante dizer que os fatos geradores são competências do ano de 2016, para o período de apuração entre 01/03/2016 a 31/12/2016.

O tema deste capítulo se relaciona com o adicional de férias e não com as férias em si.

No **REsp nº 1.230.957/RS**, julgado sob o rito dos **recursos repetitivos** no STJ, fixou-se a tese do **Tema 479**, no sentido de que “a verba paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, não constituindo ganho habitual do empregado, razão pela qual não se sujeita à incidência de contribuição previdenciária patronal”.

Ocorre que a matéria foi posteriormente **sobrestada** em razão do **Tema 985 do STF** (RE nº 1.072.485). Ao apreciar a repercussão geral, a Suprema Corte firmou entendimento **em direção oposta**, assentando que “é legítima a incidência de contribuição social sobre o montante pago a título de terço constitucional de férias”.

Nesse contexto, o STF reputou necessária a **modulação dos efeitos** de sua decisão, considerando que o julgamento alterou substancialmente o panorama jurisprudencial então consolidado — inclusive com precedentes da própria Corte e com a tese repetitiva do STJ em sentido contrário — caracterizando uma mudança relevante e abrupta de entendimento. Por essa razão, ao modular os efeitos, definiu-se como **marco temporal a data de publicação da ata do julgamento de mérito** do Tema 985/STF.

Com efeito, nos **primeiros embargos de declaração**, o STF delimitou a modulação nos termos consignados na ementa do julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO .

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. Questão em discussão

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. Razões de decidir

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do

próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. Dispositivo

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I. Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio. (RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJE s/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Além disso, em **24/09/2025**, foi **certificado o trânsito em julgado** do **RE nº 1.072.485 (Tema 985)**, conforme se verifica no acompanhamento processual disponível no sítio eletrônico do STF. A **Fazenda Nacional não logrou êxito** em sua tentativa de modificar o **marco temporal** ou os **efeitos da modulação** estabelecida pela Suprema Corte.

Outrossim, conforme consulta ao site do STJ, consta nos andamentos do **REsp nº 1.230.957** que, em **25/09/2025**, houve o **levantamento do sobrestamento** anteriormente determinado.

Pois bem.

Entendo que **assiste razão ao recorrente** no ponto ora examinado.

Explico.

O Tema 985 do STF firmou entendimento no sentido de que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias usufruídas, ao reconhecer a natureza salarial e habitual da verba.

Todavia, em atenção ao princípio da segurança jurídica, tal orientação passou a produzir efeitos apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento de mérito do RE nº 1.072.485, não se aplicando retroativamente.

Assim, os contribuintes que não efetuaram o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o terço constitucional até essa data e que impugnaram tempestivamente a exigência não podem ser cobrados como se o tributo fosse devido.

Dessa forma, quando a controvérsia sobre a incidência da exação é instaurada em momento anterior a 15/09/2020, como ocorre na hipótese dos autos, não subsiste a exigibilidade da contribuição.

A própria modulação dos efeitos da decisão do STF teve por finalidade resguardar a confiança legítima e a segurança jurídica dos contribuintes que, à época, possuíam expectativa fundada de não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba, nos casos de questionamento anterior ao marco temporal fixado.

Considerando, portanto, a modulação estabelecida pela Suprema Corte, com marco temporal em 15/09/2020, bem como o fato de que os fatos geradores discutidos remontam ao período de 2016, e que o contribuinte foi regularmente notificado e apresentou impugnação tempestiva em 14/02/2021 (fls.9447-9479), questionando a tributação do terço constitucional de férias, concluo que, à época dos fatos, tal verba não integrava a base de cálculo da folha de salários para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Diante disso, assiste razão ao recorrente, devendo ser afastada da base de cálculo do lançamento incidente sobre a folha de salários a rubrica correspondente ao terço constitucional de férias.

- Rubrica – Aviso Prévio Indenizado e Reflexos no 13º Proporcional – Erros

Este tópico recursal aborda diversas incongruências e erros encontrados na autuação fiscal, destacando a omissão inexplicável das contribuições do SAT/RAT das competências janeiro e fevereiro de 2016, contrária às próprias premissas das autoridades. Ainda, sustenta o recorrente que a autuação é incongruente e contrária, frontalmente, manifestação da PGFN quanto à dispensa de recursos, tendo em vista a consolidação do tema na esfera judicial.

Defende a recorrente quer, apesar da pacificação jurisprudencial no STJ contra a Fazenda Nacional sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, a autoridade fiscal incluiu as contribuições do INCRA e do FNDE nas competências de janeiro a maio de 2016.

Sobre tal tema, entendo que a matéria em análise não comporta maiores discussões, sendo pacífica a jurisprudência desse Egrégio Conselho acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário vinculado ao aviso prévio indenizado, bem como da contribuição devida a outras entidades e fundos sobre a parcela referente ao aviso prévio indenizado. Vejamos aqui precedentes deste E. CARF:

Numero do processo: 13603.722808/2013-27

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jul 12 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Aug 22 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irrisignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES (TERCEIROS). NÃO INCIDÊNCIA. De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório. As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO VINCULADO AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Por ser acessório do aviso prévio indenizado, o décimo terceiro indenizado, dele decorrente, também não sofre a incidência de contribuições sociais.

Numero da decisão: 2402-011.806

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações acerca: (i) da não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do abono pecuniário; e (ii) da impossibilidade de aplicação da multa de 75%, uma vez que tais matérias não foram levadas ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal e, na parte conhecida, dar-lhe provimento, cancelando-se os DEBCADs 51.036.254-0 e 51.036.255-9. (documento assinado digitalmente) Francisco Ibiapino Luz - Presidente (documento assinado digitalmente) Gregorio Rechmann Junior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior,

José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Nome do relator: GREGORIO RECHMANN JUNIOR

Face ao exposto, nesse ponto, entendo que tem razão a recorrente, razão pela qual, provejo o recurso voluntário nesse sentido.

- Da rubrica – Afastamento do Segurado nos 15 dias que antecedem o auxílio-doença

Em relação a essa matéria, importa salientar que a decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS (com obediência à sistemática do art. 543-C, do CPC), no sentido da não incidência da contribuição patronal sobre os primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença, tornou-se definitiva.

Esse tema foi reconhecido pela própria PGFN, que editou o Parecer SEI nº 1446/2021/ME reconhecendo esse fato, e incluindo essa matéria dentre aquelas em que os Procuradores estão dispensado de recorrer.

Confira-se ementa do referido parecer:

Em relação a essa matéria, diferentemente do que aconteceu com o aviso prévio indenizado, a decisão no precitado REsp nº 1.230.957/RS (com obediência à sistemática do art.

543-C, do CPC), no sentido da não incidência da contribuição patronal sobre os primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença, tornou-se definitiva. Esse fato foi reconhecido pela própria PGFN, que editou o Parecer SEI nº 1446/2021/ME reconhecendo esse fato, e incluindo essa matéria dentre aquelas em que os Procuradores estão dispensado de recorrer. Confira-se ementa do referido parecer:

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art. 19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002.

Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017. Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre a verba paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença. Inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer, com fulcro no art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Ratificação do entendimento nas Notas PGFN/CRJ/Nº 520/2017 e Nº 981/2017. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto o mesmo não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

[...]

A questão, portanto, está pacificada, devendo ser aplicado o entendimento exarado no REsp. nº .230.957/RS, com repercussão geral, nos termos do art. 543-C, do CPC, o qual deve ser reproduzido pelo CARF, por força do art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015, a saber:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts.543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nesse aspecto, acolho a pretensão recursal, razão pela qual afasto da base de cálculo das contribuições previdenciárias os pagamentos feitos sobre os primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença.

Conclusão:

Ante ao exposto, conheço do recurso voluntário para, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido de afastar da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tão somente os pagamentos feitos pela recorrente sobre o aviso prévio indenizado e reflexos no 13º salário, sobre os primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença e sobre o terço constitucional de férias, conforme pugnado na pretensão recursal.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula