



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.721709/2015-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-007.216 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente SAMER SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA DE RESENDE S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2011

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

Em face da natureza eminentemente não remuneratória da verba denominada aviso prévio indenizado, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

Os valores pagos ao trabalhador nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença/auxílio-acidente têm natureza salarial e, portanto, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O adicional do terço constitucional de férias possui natureza de retribuição pelo trabalho e integra a remuneração do segurado empregado para fins de incidência da contribuição previdenciária.

ADICIONAIS. DE FÉRIAS. DE HORAS EXTRAS. NOTURNO. DE INSALUBRIDADE. DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre pagamentos relativos a aviso prévio indenizado e excluir o DEBCAD n.º 51.079.855-1 relativo à multa isolada. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial em menor extensão apenas para reconhecer o crédito sobre pagamentos relativos a aviso prévio indenizado. Vencidos em primeira votação os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite, Andréa Viana Arrais Egypto e Wilderson Botto, que davam provimento parcial em maior extensão para também reconhecer o crédito sobre os pagamentos de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de primeiros 15 dias de afastamento por doença e terço constitucional de férias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

SAMER SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA DE RESENDE S/C LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão n.º 06-55.284/2016, às e-fls. 144/156, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias compensadas indevidamente e multa isolada devida em virtude de falsidade na declaração, em relação ao período de 11/2010 a 12/2011, conforme Relatório Fiscal, às fls. 18/24 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD n.º 51.079.854-3 e DEBCAD n.º 51.079.855-1.

- (i) **DEBCAD n.º 51.079.854-3**, lavrado para exigência de contribuições previdenciárias compensadas indevidamente pelo sujeito passivo nas competências de 11/2010 a 12/2011. O valor total desse AI, consolidado em 13/10/2015, incluindo as compensações glosadas, os juros e a multa de mora, é de R\$ 1.443.940,00 (um milhão, quatrocentos e quarenta e três mil e novecentos e quarenta reais).
- (ii) **DEBCAD n.º 51.079.855-1**, lavrado para exigência da multa devida em virtude da constatação de falsidade da declaração na qual o sujeito passivo efetuou as compensações indevidas. Essa multa foi aplicada no valor de R\$ 1.345.690,44 (um milhão, trezentos e quarenta e cinco e seiscentos e noventa reais e quarenta e quatro centavos), o que corresponde a 150% dos valores compensados indevidamente, nos termos do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212/1991.

Conforme consta do Relatório Fiscal, o sujeito passivo afirmou, durante o procedimento de fiscalização, que as compensações constantes de suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) das competências 11/2010 a 12/2011 foram feitas mediante aproveitamento de créditos decorrentes de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre “*Salário Maternidade, 1/3 férias, Adicional Noturno, Adicional de Periculosidade, Adicional de Insalubridade, Horas Extras, Aviso Prévio Indenizado, Décimo Terceiro indenizado, Auxílios, e Adicional de Transferência*”. No entanto, a fiscalização não acatou as justificativas apresentadas pela autuada e glosou as compensações efetuadas em GFIP dos valores recolhidos a esse título. Por fim, a fiscalização considerou que a inserção de créditos inexistentes nas GFIP caracteriza falsidade da declaração, sendo esse o motivo para aplicação da multa isolada correspondente a cento e cinquenta por cento (150%) dos valores compensados indevidamente, nos termos do § 10 do art. 89 da Lei 8.212/1991 (parágrafo incluído pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009).

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 162/191, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso, *in verbis*:

- Salaria que a apresentação da presente Impugnação implica na suspensão do crédito tributário objeto do Processo Administrativo COMPROT 10073-721.709/2015-37. nos termos do disposto no artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN. Portanto, a autoridade administrativa competente não deve adotar qualquer medida tendente a exigir o crédito tributário em tela ou negar a Certidão Positiva de Débito com efeito de Negativa, até a finalização do processo administrativo fiscal.

- Que dentre os regimes de compensação no âmbito da legislação federal, o previsto no art. 661 da Lei 8.383/91 não há prévio exame da autoridade fiscal de modo a conferir aos créditos do sujeito passivo os necessários atributos de liquidez e certeza previstos no art. 170 do CTN. Nessa compensação, não implica, necessariamente, que o crédito a compensar seja líquido. De fato, este preceptivo diz expressamente que "*nos casos de*

*pagamento indevidos (...) o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes", e não condicionada a compensação a requerimento administrativo, e à consequente liquidez imediata, liquidez esta que poderá ser apurada a qualquer momento pela Administração Pública, a teor do art. 150 do CTN, obviamente em se tratando de *lançamento por homologação*. Em suma, enquanto pelo art. 170 do CTN o crédito do sujeito passivo contra a União é líquido e certo, o art. 66 da Lei 8.383/91 estabelece como condição de procedibilidade, apenas, que o pagamento do tributo feito pelo contribuinte tenha sido feito indevidamente ou a maior. Aduz que esse dispositivo visou permitir ao próprio contribuinte o aproveitamento de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido ou a maior, compensando-o com "*débitos apurados em período subsequentes*".*

- Afirma que se nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o próprio pagamento antecipado extingue o crédito tributário "*sob condição resolutória da ulterior homologação*", por idênticos motivos, o mesmo ocorrerá em se tratando de crédito tributário objeto de compensação. Pois bem, por ter recolhido a contribuição social previdenciária sobre verbas que desbordam a hipótese de incidência eleita pelo legislador no art. 22, I, da Lei 8.212/91, verossímil reconhecer que efetuou a empresa, pagamentos indevidos de tributos. Nesse sentido, forte no artigo 66 da Lei 8.383/91 combinado com os artigos 165, inciso I, e 168, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, o contribuinte tem o direito de proceder à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos com débitos vencidos/vincendos relativos às exações previdenciárias.

- Alega que recolheu contribuição social previdenciária pretensamente incidente sobre valores pagos em situações em que não há remuneração por serviços prestados ou representam pagamentos indenizatórios, ou seja, pagamentos não eleitos pelo legislador infraconstitucional como hipótese tributária da contribuição previdenciária patronal, certo é que o contribuinte recolheu tributo de forma indevida devendo ser garantido o direito à compensação tributária nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91. Pagamentos esses referentes a:

I- Valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio- doença ou do auxílio-acidente);

II- Adicional de férias de 1/3 (um terço);

III- Aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado;

IV- Férias gozadas;

V- Verbas Indenizatórias (Adicionais).

- Alega que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.230.957-RS - eleito como Recurso Representativo da Controvérsia, sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) -, consolidou o entendimento quanto à não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado, adicional de férias de 1/3 (um terço) e aviso prévio indenizado.

- Continua, nos termos do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Portanto, não se pode olvidar que a última instância da esfera administrativa fiscal está vinculada a decisão do STJ que reconheceu e declarou, na sistemática do art. 543-C do CPC, a inexigibilidade da contribuição previdenciária patronal incidente sobre: I - os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos funcionários doentes ou acidentados, II - a título de 1/3 (terço) de férias gozadas, III - aviso prévio indenizado.

- Salaria que o Supremo Tribunal Federal - STF já decidiu pela inexistência de repercussão geral no que concerne a discussão acerca da exigência da contribuição social previdenciária incidente sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias que

antecedem a concessão do auxílio acidente, nos autos do Recurso Extraordinários n.º 611.505/SC, bem como sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 745.901/PR. - Afirma que, nesse sentido, a administração pública não pode se furtar a reconhecer a legitimidade dos créditos apresentados em GFIP, vez que a legislação autoriza a compensação "*spont propria*" e as cortes extraordinárias reconhecem que os contribuintes recolheram a contribuição social previdenciária de forma indevida, portanto, teriam créditos a compensar. Assim, inequívoca a plausibilidade do entendimento da empresa quanto ao pagamento indevido da contribuição social previdenciária, bem como a legitimidade do procedimento levado a efeito pelo contribuinte no que concerne às compensações tributárias.

- Entende que tendo em vista que o procedimento levado a efeito pelo contribuinte estar amparado pelo art. 66 da Lei 8.383/91 e em estrita consonância com a hodierna jurisprudência do STJ e do CARF, imprópria é a exigência do tributo acrescido de multa e juros moratórios. Portanto essa exigência deve ser cancelada na medida da regularidade das compensações realizadas, afastando-se assim tais acréscimos legais.

- Contesta a multa de ofício de 150% aplicada em razão da suposta falsidade da declaração apresentada ao fisco. Destaca que as compensações foram declaradas observando a legislação aplicável e a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores. Defende que a fixação do valor pertinente à multa punitiva deve atender tanto aos objetivos da sanção tributária - desestimular as infrações e punir a sonegação -, como também aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade de forma a não se constituir imposição demasiadamente onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a sob o color de tributação, pois esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, AI-AgR 838302, AI-Agr 482281, RE 492842 e outras jurisprudências trazidas pelo impugnante.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO

A discussão referente ao AI DEBCAD n.º 51.079.854-3 gira em torno da validade, ou não, das compensações em GFIP efetuadas pela empresa nas competências de 11/2010 a 12/2011. Nessas compensações, a empresa alega que se valeu de créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições previdenciárias calculadas sobre valores pagos a segurados empregados a título de 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), Adicional de férias de 1/3 (um terço), Aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado, Férias gozadas e Verbas Indenizatórias (Adicionais).

Contudo, concluiu a autoridade fiscal que não existe, conforme alega a contribuinte, orientação jurisprudencial **definitiva e vinculante** que afaste a previsão legal da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre essas verbas, não havendo nenhum dispositivo que autorize o contribuinte a efetuar, *spont propria*, a compensação dos valores a

esse título com fundamento no mencionado art. 66 da Lei 8.383/91, conforme depreende-se do Relatório Fiscal, vejamos:

2.1 Constatou-se que o contribuinte efetivou compensações em GFIP no período de 11/2010 a 12/2011 (inclusive décimo terceiro salário), registrando no campo próprio da GFIP como competência inicial e final a mesma competência na qual se efetuou a compensação.

2.2 Visando verificar a regularidade das citadas compensações, intimamos o contribuinte para apresentar a memória de cálculo e fundamento das mesmas.

2.3 O contribuinte apresentou documento no qual informa que, “por ter recolhido a contribuição social previdenciária sobre verbas que desbordam a hipótese de incidência do tributo, o contribuinte promoveu o encontro de contas entre crédito advindo do pagamento indevido com os débitos das competências em análise”. Apresentou também planilha que demonstra compensação de contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o Salário Maternidade, 1/3 férias, Adicional Noturno, Adicional de Periculosidade, Adicional de Insalubridade, Horas Extras, Aviso Prévio Indenizado, Décimo Terceiro Indenizado, Auxílios e Adicional de Transferência.

2.4 No entanto, a incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas retro mencionadas está prevista no Art. 22 e em seu parágrafo 2º e no Art. 28, I e em seu parágrafo 2º, todos da Lei nº 8.212/1991, bem como no art. 201, I e seu parágrafo 1º e no Art. 214, I e sem seus parágrafos 2º, 4º, 12 e 14, todos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, não figurando as mesmas na relação das parcelas que não integram o salário de contribuição, como previsto no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 e no parágrafo 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social. Adicionalmente, não verificamos a existência de decisão judicial com trânsito em julgado que permitiriam a compensação em análise.

(...)

2.9 Concluindo, não existe orientação jurisprudencial definitiva e vinculante sobre a não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre verbas retro mencionadas, não havendo nenhum dispositivo que autorize o contribuinte a efetuar a compensação dos valores recolhidos a esse título.

Consoante se infere da transcrição acima, a autoridade lançadora restringiu a acusação à natureza das verbas compensadas, como sendo remuneratórias.

Em outras palavras, na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se as rubricas compensadas tem sua natureza remuneratória ou indenizatória. Em outras palavras, há incidência ou não de contribuições sociais previdenciárias.

Disto isto, delimitada a lide, passamos a analisar individualmente as verbas que ensejaram o aproveitamento de crédito por parte da recorrente e não reconhecidas pela Autoridade Fiscal, são elas:

Do aviso prévio indenizado, auxílio-doença, auxílio-acidente e do terço constitucional de férias.

Segundo a recorrente, o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos a título de auxílio doença (primeiros 15 dias do afastamento), aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, devem ser excluídos por se tratarem de verbas de cunho indenizatório.

Ocorre que a matéria em questão foi submetida à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, o qual julgou a matéria sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, no julgamento do Recurso Especial nº. 1.230.957-RS, reconhecendo a natureza do aviso prévio indenizado nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

1.2. Terço constitucional de férias

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos REsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" .

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), **as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.** A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). **Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.** Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99).

Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmouse no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006

3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/ STJ.”

De acordo com o artigo 62, § 1º inciso II, "b" do RICARF (Portaria MF nº. 343, de 09 de julho de 2015):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Mesmo que se reconheça a inexistência do trânsito para algumas das verbas mencionadas, as decisões reiteradas e a tese já firmada, nos leva a crer pela manutenção do posicionamento encimado. Portanto, deve ser excluída a incidência.

Diante do regramento acima, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relativos ao aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-doença e auxílio acidente (primeiros quinze dias de afastamento).

Das demais verbas

A respeito do adicional de horas extras, salário maternidade, férias gozadas e os adicionais pleiteados, destaco que já houve pronunciamento decisório do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso especial representativo de controvérsia, neste contexto de observância obrigatória pelo CARF, tendo sido fixada a tese no sentido de que as verbas mencionadas têm cunho salarial ou há disposição legal expressa no mesmo sentido. Portanto, cabível a incidência de contribuições sociais.

Dessa forma, reconheço o crédito da recorrente sobre os pagamentos de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: auxílio doença/auxílio acidente (primeiros 15 dias do afastamento), aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias.

DA MULTA ISOLADA

O Auto de Infração DEBCAD n.º 51.079.855-1, trata-se da aplicação da multa isolada prevista na Lei n.º 8.212/1991, artigo 89, § 10, por ter o contribuinte apresentado GFIPs declarando a utilização de créditos cuja existência não restou comprovada, para compensar as contribuições devidas e informadas nesse documento.

Por sua vez, a contribuinte aduz que agiu de forma escorreita, observando a legislação aplicável e seguindo a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Pois bem. Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, cabe trazer à tona a motivação da autoridade fiscal para aplicação da referida multa, senão vejamos o que dispões o Relatório Fiscal, *in verbis*:

(...)

3.2 O AI 51.079.855-1 corresponde à multa de 150% (cento e cinquenta por cento), incidente sobre os montantes indevidamente compensados pelo contribuinte, nas GFIPs relacionadas no Anexo deste Relatório.

3.2.1 A multa aplicada se fundamenta nos preceitos legais abaixo transcritos:

(...)

3.2.2 Considerando tudo o que foi exposto neste Relatório Fiscal, constata-se a não-existência do crédito oferecido à compensação, e que o contribuinte, ao efetuar as indevidas compensações, visou, precipuamente, a redução do pagamento das contribuições previdenciárias, enquadrando-se, por conseguinte, nas condutas capituladas no artigo 72, da Lei n.º 4.502/1964, bem como no artigo 89, § 10, da Lei 8.212/1991. Por conta disso, está sendo aplicada a presente multa fundamentada nas normas legais já descritas, bem como nas circunstâncias que envolveram os procedimentos adotados pelo contribuinte, as quais tiveram a nítida finalidade de reduzir a sua carga tributária com base em indébitos inexistentes.

Como já dito, em face da compensação indevida (conduta acima descrita), foi imposta a multa isolada no percentual de 150% incidente sobre o valor do débito compensado, nos termos do § 10 da legislação retro mencionada, a qual, para maior clareza, transcreve:

Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado

(...) (grifo nosso)

A leitura atenta do texto legal encimado indica que há a previsão de duas penalidades pecuniárias para a compensação indevida de contribuições previdenciárias: (i) a multa de mora de 20%; e (ii) a multa isolada de 150%.

Ocorre que, para a aplicação da primeira (**multa de mora**), a legislação exige apenas à apuração de **compensação efetuada de forma indevida**. Quanto à segunda (**multa isolada**), consta que **tem cabimento “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”**.

É verdade que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, independe de dolo. Todavia, quanto à multa isolada, parece haver disposição em contrário, pois **há a condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**.

Para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Destarte, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despreziosa.

Assim, a única maneira de justificar, do ponto de vista jurídico, a existência da condicionante “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, é invocar a intencionalidade do agente.

Esse tema já foi analisado diversas vezes por este Tribunal, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.308, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei n.º 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “falsidade da declaração” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontrase assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a infligência da penalidade mais severa.

Ora, mas o que se entende por falsidade de declaração?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa falsidade de declaração?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de falsidade?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89 o conceito do termo “falsidade de declaração”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o codex tributário impõe a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I a analogia; II os princípios gerais de direito tributário; III os princípios gerais de direito público; IV a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de falsidade de declaração, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumprido salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Falsificação de documento público

Art. 297 Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica Art. 299 Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, o que definitivamente não ocorre no caso em exame, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84) Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84) Crime culposo (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado dolo específico, consubstanciado num especial fim de agir, in casu, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que comprovar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se contentando a norma tributária em foco com mera dedução.

(...) (grifei)

No mesmo sentido, o Conselheiro André Luís Marsico, no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.567, versou nos seguintes termos:

Ademais, não parece que se possa cogitar de comprovação de uma falsidade sem o elemento subjetivo, pois a própria falsidade, no vernáculo, tem definições que implicam em intencionalidade:

s.f. (Do lat. Falsitas, falsitatis). 1. Propriedade do que é falso. –2. Mentira, calúnia. – 3. Hipocrisia; perfídia. – 4. Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.

(Grande dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Larousse cultural, 1999, p. 420)

Isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, a exigência do dolo, além de ser interpretação que busca dar coerência ao arcabouço normativa, indubitavelmente, revela-se como a mais benéfica ou favorável ao infrator.

Pode-se afirmar, do quanto exposto até aqui, que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, é indispensável que esteja demonstrada a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica. Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...) (grifo nosso)

A matéria já fora objeto de julgamento deste Colegiado, nos autos do processo n.º 11030.721697/2012-67, congruente restou explicitado no voto do Acórdão n.º 2401-004.741, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Cleber Alex Friess, concluindo no mesmo sentido:

(...) **34. Como se percebe do texto copiado, o § 10 não cuida de uma falsidade material, relacionada à autenticidade do documento, mas sim de uma falsidade intrínseca a esse documento, em que se faz presente a mentira no seu conteúdo.**

35. A multa está condicionada a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Por isso, tenho como premissa que essa sanção fiscal pecuniária exige o elemento subjetivo dolo, ainda que dispensável a presença de um especial fim de agir, visto que a leitura do preceptivo revela que o legislador não elegeu qualquer elemento específico como requisito para a imposição da penalidade.

36. De sorte que não se poderá cogitar de falsidade, em razão do próprio significado da sua aceção, sem que haja consciência do agente em esconder, alterar ou suprimir a verdade.

(...)

38. Em que pese o ponto de vista da autoridade lançadora, penso que não há elementos suficientes nos autos para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo.

39. O fato de indevida a compensação não implica, necessariamente, a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. Como exigência imposta pela lei, a penalidade reclama a prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à repetição do indébito pela via da compensação, optou em praticar uma conduta consciente oferecendo crédito sabidamente inapropriado para tal fim.

(...) (grifo nosso)

Dessa forma, *in casu*, merece guarida a pretensão da contribuinte, pois o Relatório Fiscal não indica qualquer elemento do qual se possa extrair, de forma concreta, a intencionalidade do agente, destacando-se apenas que a compensação não estava amparada por qualquer ato legal e ter a contribuinte deixado de apresentar qualquer tipo de justificativa, sendo que a falta de justificativa é justamente o motivo para a glosa.

Ademais, cabe mencionar que o motivo da glosa se deu apenas por divergência de entendimento, ou seja, com base em entendimento jurisprudencial a contribuinte entendeu que as verbas não tem natureza salarial, enquanto que o fiscal entendeu que tem. Ao meu ver, impossível indicar falsidade em interpretação da legislação.

Assim, conclui-se que não restou demonstrado e tampouco consegue-se extrair da conduta da recorrente descrita nos autos que, de forma consciente, mesmo sabedora de que não possuía direito creditório, tenha informado em GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando ludibriar o fisco.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer o crédito sobre os pagamentos de contribuição previdenciária referente as seguintes verbas: auxílio doença/auxílio acidente (primeiros 15 dias do afastamento), aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, pelas razões de fato e de direito acima esposadas e tornar improcedente o DEBCAD n.º 51.079.855-1 relativo a multa isolada, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para divergir em parte do seu voto, notadamente quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos relativos aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento por doença ou acidente de trabalho e ao terço constitucional de férias gozadas.

Pois bem. No apelo recursal discute-se a incidência da contribuição patronal sobre os pagamentos relativos aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento por doença ou acidente de trabalho, ao terço constitucional de férias gozadas e ao aviso prévio indenizado.

A respeito da base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado empregado, prescreve a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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

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

(...)

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

(...)

É abrangente a definição da base imponible pela lei ordinária, conforme redação do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não ficando limitada aos valores pagos em decorrência do trabalho efetivamente prestado (contraprestação).

O conceito de remuneração como retribuição pelo trabalho justifica a inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária de parcelas recebidas quando do afastamento inicial por doença e acidente de trabalho, férias, descanso semanal, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato do trabalho.

Além disso, as parcelas recebidas pelo trabalhador nos quinze primeiros dias de afastamento por doença ou acidente de trabalho ou o terço constitucional de férias gozadas, ou mesmo o aviso prévio indenizado, não estão listadas dentre as exclusões do salário-de-contribuição de que trata o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

No período associado aos primeiros 15 dias do afastamento por doença ou acidente o segurado tem direito a salário. Apenas a partir do 16º dia, fará jus à prestação na forma de benefício previdenciário, que não integrará o conceito de remuneração (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213, de 1991).

Assim como o pagamento do período de férias usufruídas pelo trabalhador, o respectivo acréscimo de um terço no montante devido, com base no inciso XVII do art. 7º da Carta Política de 1988, é destinado a retribuir o trabalho, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, a inclusão do aviso prévio indenizado na base de cálculo da contribuição previdenciária sempre representou questão tormentosa, exatamente pela dificuldade de configurar parcela destinada a retribuir o trabalho, dado o seu caráter eminentemente indenizatório, a exemplo do que acontece na conversão em pecúnia das férias não usufruídas pelo empregado.

Apesar disso, é correto dizer que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre as referidas verbas, em decorrência da sua natureza indenizatório/compensatória, segundo decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos (Tema 479/STJ).

Num primeiro momento, houve o sobrestamento dos efeitos da decisão devido ao reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na matéria discutida no Tema 163/STF, cujo paradigma é o Recurso Extraordinário (RE) nº 593.068/SC, o qual abrangia a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade do servidor público federal.

Mesmo após o julgamento do RE nº 593.068/SC, o sobrestamento do recurso especial foi preservado pela Corte, conforme decisão da Vice-Presidência do STJ, em 03/04/2019, em face da pendência de julgamento do RE nº 1.072.485/PR, o qual trata da natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, matéria reputada constitucional, em que foi reconhecida a repercussão geral (Tema 985/STF).

Verifico, ainda, que no RE nº 565.160/SC, julgado na sistemática da repercussão geral, com trânsito em julgado em 31/08/2017, o STF decidiu pela incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre os ganhos habituais percebidos pelo empregado, o que implica cogitar que o terço constitucional de férias compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal como ganho habitual, pago como retribuição ao vínculo laboral (Tema 20/STF).

É verdadeiro também que a Corte Suprema tem se manifestado de maneira recorrente no sentido de que a controvérsia relativa à definição da natureza jurídica de verba para fins de tributação é matéria de índole infraconstitucional. Contudo, isso não significa a desnecessidade de que o STJ harmonize seu posicionamento com o definido pelo STF (Nota PGFN/CRJ/Nº 981/2017).

Assim, ao menos em relação ao terço constitucional de férias usufruídas, a questão da incidência foi seguramente elevada ao nível constitucional, não havendo decisão definitiva, devendo-se aguardar a deliberação da mais alta Corte deste país, de maneira tal que não se impõe a vinculação dos conselheiros ao decidido no REsp nº 1.230.957/RS, tendo em

conta a redação do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e suas alterações posteriores:

Art. 62 (...)

§ 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. (SUBLINHEI)

Quanto aos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença/auxílio-acidente, encontra-se ainda pendente a definição pelo STF da repercussão geral da matéria, no RE nº 611.505/SC.

Levando-se em consideração a decisão pelo sobrestamento do REsp nº 1.230.957/RS, mesmo que atrelado ao RE nº 1.072.485/PR, entendo oportuno aguardar o desfecho do julgamento dos embargos opostos pela Fazenda Nacional, uma vez que a Corte Suprema poderá concluir pela existência de repercussão geral, o que levará a discussão da matéria ao nível constitucional, afastando a vinculação administrativa, já neste momento, ao precedente do STJ.

Por outro lado, na hipótese do aviso prévio indenizado, a jurisprudência do STF está consolidada no sentido de que a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba não envolve a discussão de matéria constitucional, o que implica, necessariamente, a reprodução no âmbito deste Tribunal Administrativo da decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Em síntese, portanto, cabe acompanhar o voto do I. Relator, nessas rubricas, apenas para reconhecer o crédito sobre pagamentos relativos ao aviso prévio indenizado.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre pagamentos relativos ao aviso prévio indenizado.

Sem prejuízo, acompanho o I. Relator para também excluir a multa isolada, nos termos do seu voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess