



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.727291/2013-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.207 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CELG DISTRIBUICAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABONO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA QUANDO EXCEDENTE OS LIMITES DA CLT. ABONO. INCIDÊNCIA QUANDO HABITUAL.

O abono de férias previsto no artigo 143 da CLT não integra o salário de contribuição quando respeitados os limites previstos na norma trabalhista. O abono concedido por liberalidade passa a integrar o salário de contribuição, segundo expressa disposição constitucional (artigo 201, § 11), quando habitual.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INTEGRAÇÃO.

O décimo terceiro salário sofre incidência das contribuições previdenciárias por expressa disposição da lei tributária. O salário de contribuição relativo ao décimo terceiro é obtido pela soma de todas as parcelas que o integram.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO E DÉCIMO TERCEIRO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

A incidência da contribuição social previdenciária se dá, em regra, sobre as parcelas remuneratórias. Não se verifica incidência sobre parcelas de nítida natureza indenizatória por ausência de disposição legal. As parcelas pagas na rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado e férias indenizadas não integram o salário de contribuição em razão de seu ínsito caráter indenizatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão dos créditos tributários constituídos pelos autos de infração 51.043.894-3, 51.048.895-1 e 51.048.896-0.

(assinado digitalmente)

EDUARDO TADEU FARAH - Presidente.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

EDITADO EM: 04/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre, Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Relatório

Trata-se de crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração paga, pela empresa, aos segurados que lhe prestam serviços.

O procedimento fiscal foi instaurado pelo MPF 0120.100.2012.01165-0 e teve início por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, TIAF, em 20/12/2010.

A ação fiscal se encerrou em 05 de setembro de 2013 (TEAF de folhas 772 do processo digitalizado), tendo sido constituídos os seguintes documentos de crédito DEBCADs: 51.043.468-1 (Patronal), 51.048.891-9 (Parte dos Segurados – desconto efetuado), 51.048.892-7 (Parte dos Segurados – desconto presumido), 51.048.893-5 (Terceiros), 51.048.894-3 (Patronal – Aviso Prévio Indenizado), 51.048.895-1 (Segurados) e 51.048.896-0 (Terceiros), nos montantes de R\$ 912.881,76, R\$ 18.799,01, R\$214.596,97, R\$ 121.085,40, R\$ 2.250.266,27, R\$ 111.193,63 e R\$ 305.641,72, respectivamente.

O Relatório Fiscal (fls. 776) explicita os fatos geradores e que os lançamentos efetuados se referem ao período de 01/01/2009 a 31/12/2010. O contribuinte foi cientificado pessoalmente em 06/09/2013 (fls 772).

Inconformado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, impugnação ao lançamento (fls. 1121). Para apreciar as alegações da impugnação, a 6ª Turma da DRJ de Florianópolis, produz o seguinte relatório, que adoto em razão de sua pertinência (fls. 1171):

"Da análise dos autos depreendese que o presente processo trata dos seguintes lançamentos:

*1) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.043.4681**, no valor de R\$ 912.881,75, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas à previdência social,*

correspondentes à parte da empresa, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada diferenças entre a base de cálculo considerada pela fiscalização e as importâncias declaradas em GFIP e sobre os valores pagos a título de abono de férias.

*2) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.048.8919**, no valor de R\$ 18.799,01, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, descontadas pela fiscalizada e não repassadas aos cofres públicos.*

*3) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.048.8927**, no valor de R\$ 214.596,97, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, presumidamente descontadas pela empresa.*

*4) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.048.8935**, no valor de R\$ 121.085,40, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas às terceiras entidades e fundos (INCRA, FNDE, SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada diferenças entre a base de cálculo considerada pela fiscalização e as importâncias declaradas em GFIP e sobre os valores pagos a título de abono de férias. O contribuinte possui convênios com o SESI e SENAI.*

*5) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.043.8943**, no valor de R\$ 2.250.266,27, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas à previdência social, correspondentes à parte da empresa, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidente sobre os valores pagos, a título de aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado, aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento da autuada.*

*6) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.048.8951**, no valor de R\$ 111.193,63, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas pelos*

segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, presumidamente descontadas, incidente sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento.

*7) Auto de Infração, **DEBCAD nº 51.048.8960**, no valor de R\$ 305 641,72, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas às terceiras entidades e fundos, referente às contribuições devidas às terceiras entidades e fundos (INCRA, FNDE, SEBRAE), incidente sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento. O contribuinte possui convênios com o SESI e SENAI.*

Conforme Relatório Fiscal, de fls. 776 a 787, do confronto das informações constantes dos arquivos digitais apresentados pela fiscalizada no decorrer do procedimento fiscal com os valores declarados em GFIP, foi identificado que a remuneração de vários trabalhadores não foi declarada ou foi declarada com valor inferior ao encontrado na folha.

Intimado a apresentar justificativa para estas ausências e/ou retificar a GFIP, a autuada não apresentou nenhuma justificativa, tampouco retificou as GFIPs enviadas antes do procedimento fiscal, incluindo estas remunerações.

Seguindo a autoridade lançadora relata que da análise das rubricas contidas nas folhas de pagamento, verificou-se ainda que o contribuinte não considerou como integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias as seguintes rubricas: parcela do ABONO DE FÉRIAS e AVISO PRÉVIO INDENIZADO e DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO proporcional ao aviso prévio indenizado. O contribuinte, intimado a justificar a não inclusão destas rubricas nas bases de cálculo declarou que as referidas rubricas, por se tratarem de verbas indenizatórias não são consideradas pagamento em razão do exercício direto da força laborativa do trabalhador, logo, não podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária ora pretendida.

A autuada devidamente intimada, a fim de impugnar os autos de infração acima identificados apresentou defesa administrativa, de fls. 1.121 a 1.139, alegando, em breve síntese, que:

o processo administrativo tributário conta com garantias previstas na legislação tributária que devem ser observadas pela administração pública, sob pena de ofensa

ao direito do contribuinte e, por conseguinte, nulidade do procedimento que tem como objetivo a constituição do crédito tributário;

é cediço que o MPF pode ser dispensado nos casos em que houver risco aos interesses da Fazenda Nacional, entretanto, não é o caso do presente levantamento, vez que os tributos cuja constituição busca o fisco não estão ameaçados pela prescrição, ou ainda, tampouco o contribuinte tentou obstaculizar ou sonegar os registros fiscais para análise; a própria documentação analisada, tanto aquelas apresentadas para o Auditor, quanto às informações contidas nas GFIP's, retiram qualquer possibilidade de justificativa de ausência de MPF;

assim, em face da ausência da expedição de ato específico da Secretaria da Receita Federal comunicando ao contribuinte o início da ação fiscal, seguido da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), contendo quais os elementos a serem investigados pela ação fiscal, fixando o prazo de duração da ação fiscal, o procedimento fiscal ora combatido deve ser declarado nulo;

em atendimento ao art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212, de 1991, o abono de férias não está vinculado ao salário dos segurados empregados da autuada, eis que a referida rubrica, paga de acordo com o que determina o Regimento Interno da CELG, não é paga de forma habitual;

em nenhum momento o Regimento Interno da CELG determinou que todo funcionário receberia uma bonificação referente a 20% ou 50% de seu salário. O valor sempre foi fixo, desvinculado do valor da remuneração do empregado. O equívoco da auditoria fiscal se deu, por conseguinte, em virtude da boafé da empresa impugnante ter incluído no Regimento Interno uma forma de reajuste anual da bonificação. Assim, para que o valor não fosse estático, bem como para que a CELG não precisasse alterar ou emendar o Regimento Interno uma vez por ano, a empresa impugnante resolveu criar uma fórmula que corrigisse o valor da bonificação; tal fato não significa que os funcionários da fiscalizada recebem a bonificação com valor vinculado ao seu salário, apenas tomou-se "emprestado" o valor e a forma de reajuste do piso salarial para poder também reajustar a bonificação anualmente, sem necessidade de alterações no Regimento Interno;

caso o órgão julgador o processo administrativo ora impugnado não acate a argumentação da desvinculação

da bonificação de férias, da forma como é calculada pela CELG, há que se considerar que a legislação, por outro lado, afasta do conceito de salário de contribuição a bonificação de férias não superior ao equivalente a 20 (vinte) dias trabalhados, nesse caso, aplica-se o item "6" alínea "e" § 9º, do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991; é importante ressaltar que, a partir de 20/11/1998, todos os abonos de férias previstos nos artigos 143 e 144 da CLT não integram o salário de contribuição;

assim, considerando-se que a autoridade fiscal inclui na base de cálculo das contribuições apuradas a totalidade dos valores pagos a título de bonificação de férias, com base no item "6" alínea "e" § 9º, do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, cumulado com o entendimento do art. 144 da CLT, os autos de infração DEBCADs n.ºs 51.043.4681, e o 51.048.8919, devem ser revistos para analisar se o valor pago para cada empregado superou o valor de 66,66% de seu salário, de modo que somente a parte que ultrapassar o correspondente a 20 dias trabalhados, poderá integrar a base de cálculo das contribuições sociais – parte patronal e dos segurados; nesse sentido segue o entendimento do Tribunal Regional da 1ª Região;

melhor sorte também não assiste aos autos de infração DEBCADs n.ºs 51.048.8927 e 51.048.8935, que tem como base de cálculo as diferenças de remuneração paga a título de décimo terceiro salário indenizado, vez que de acordo com o entendimento adotado pelo TRF da 1ª Região, a verba em comento não integra o salário de contribuição;

também são improcedentes os autos de infração DEBCADs n.ºs 51.048.8943, 51.048.8951 e 51.048.8960, vez que as verbas pagas aos segurados empregados a título de aviso prévio indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado, incluídas como base de cálculo nos referidos lançamentos, não estão sujeitas à incidência das contribuições em debate. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 973436/SC, manteve o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e consignou que os valores pagos relativos ao auxílio-acidente, ao aviso prévio indenizado, ao auxílio-creche, ao abono de férias e ao terço de férias indenizadas não se sujeitam à incidência da exação, tendo em conta o seu caráter indenizatório (relator ministro José Delgado, 1ª Turma), DJ de 25/2/2008, p. 290;

Por fim, além da nulidade e improcedência argüida ao longo da sua defesa, a impugnante requer a produção de todas as provas em direito admitidas, bem como, indica o Sr. Dionízio Jerônimo Alves, como perito contador assistente da impugnante."

A 6ª Turma decide pela improcedência e manutenção do crédito tributário, por meio do Acórdão 07.34421 (fls 1171). Tal decisão foi encaminhada para o domicílio eletrônico do contribuinte em 03/04/2014 (fls. 1200).

Na mesma data, 03 de abril de 2014, às 18:11hs, por meio de abertura de arquivo digital em seu domicílio tributário eletrônico, o contribuinte foi cientificado da decisão, consoante despacho de folhas 1218.

Em 02 de maio de 2014, tempestivamente, foi interposto recurso voluntário que restou acostado às folhas 1221. Nele, essencialmente, são reproduzidas as mesmas alegações constantes da impugnação.

O presente recurso foi, por sorteio eletrônico, distribuído para este Conselheiro Relator.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso voluntário, passo a apreciá-lo na ordem de apresentação de seus argumentos.

Cumpré apontar que o recurso é estruturado a partir da premissa da não incidência tributária das verbas consideradas pela Autoridade Fiscal como salário de contribuição. Segundo o Recorrente, ao assim proceder, o Fisco não pode ter verificado a ocorrência do fato gerador, causando nulidade do respectivo auto de infração.

Diante do exposto, analisemos cada um dos lançamentos, posto que correspondente a um auto de infração, devidamente identificado no respectivo item.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51043468-1

O mencionado AI foi constituído em razão da Autoridade Fiscal ter considerado como salário de contribuição dos segurados empregados contratados pela Recorrente, a verba denominada bonificação de férias (BF).

Recordemos o Relatório Fiscal (fls 778):

"Conforme o Plano de Carreira e Remuneração da empresa o abono de férias é concedido a todo empregado, por ocasião de seu retorno ao trabalho das férias, cujo valor é correspondente ao piso salarial vigente na empresa. O ANEXO-I contem os valores pagos a título de abono de férias nos anos de 2009 e 2010.

A Lei 8.212/91 no seu art. 28, § 9º, alínea e, item 6, prevê como não integrante da base de cálculo as verbas recebidas a título de abono de férias as importâncias recebidas na forma dos arts. 143e 144da CLT, in verbis:

(...)

Por sua vez o art. 144 da CLT garante que o abono de férias concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integram a remuneração do empregado para efeitos da legislação do trabalho, in verbis:

(...)

Desta forma, apenas os valores recebidos a título de bonificação de férias não excedentes de vinte dias do salário do trabalhador não são considerados salário de contribuição. Os valores excedentes, calculados conforme o ANEXO-I, foram considerados como integrantes da base de cálculo e foram lançados nos autos a seguir. (destaques nossos)

Clara a interpretação da Autoridade Lançadora. A verba se encaixa no conceito de abono de férias previsto no artigo 143 da CLT. Segundo o preceito da lei trabalhista, o empregado tem direito a converter 1/3 de seu período de férias em pecúnia.

Trata-se de um reconhecimento do legislador à possibilidade do trabalhador dispor, ao menos parcialmente, de um direito legalmente a ele conferido: o direito às férias. Caso clássico de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho - uma vez que não há trabalho mas resta a obrigação do empregador em remunerar o trabalhador - as férias visam resguardar a saúde do trabalhador, evitando um maior desgaste físico e mental decorrente de um longo período de prestação de serviços.

Porém, zeloso dos interesses do empregado, o legislador ordinário reconheceu a possibilidade de que esse trabalhador possa vir a ter um necessidade, ou predileção, de transformar parte de seu direito ao descanso em pecúnia. Para tanto, e nesse sentido conciliando o possível interesse do empregador na questão, permitiu que por meio de transação entre as partes, haja a mencionada transformação do direito ao descanso em pecúnia, com o consequente retorno ao trabalho.

Tal possibilidade, tal acordo tem natureza jurídica de indenização, vez que o empregador - claro que com a anuência do empregado - obsta o direito desse ao descanso, surgindo o dever de indenizar.

Tal inferência quanto à natureza jurídica decorre, além dos argumentos apresentados, da própria lei, como se observa no final do artigo 144 da CLT:

Art. 144 - O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de 20 (vinte) dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

Nítida natureza indenizatória, reconhecida, inclusive, pela lei tributária, (artigo 28, § 9º, alínea e, inciso 6 da Lei nº 8.212/91), como citado tanto no relatório fiscal

quanto no recurso. **Porém, como expresso na CLT e na Lei de Custeio da Previdência, tal indenização tem um limite objetivo para que não haja a integração da verba na remuneração e para a isenção da contribuição previdenciária: não pode superar o valor referente a vinte dias de salário.**

Assentes no conceitos aplicáveis, vejamos os argumentos do Recorrente:

"Da análise da planilha do Anexo I, conclui-se que a fiscalização apurou todos os pagamentos efetuados a título de Bonificação de Férias, e fez incidir sobre o total pago pela Recorrente a contribuição previdenciária, parte patronal.

Assim, a diferença significativa se resume pelo fato de que o contribuinte Recorrente não considera como base de cálculo os valores pagos aos empregados à título de bonificação de férias, diferença de bonificação de férias, e a respectiva diferença de 13.º salário.

Todavia, o artigo 28. parágrafo 9.º, letra "e", item 7" da Lei n.º 8.212/91, determina que os ganhos eventuais e abonos não são computados no salário de contribuição do empregado, in verbis:

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

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

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Cumpre esclarecer que o abono de férias não está vinculado ao salário dos empregados, nos termos do regulamento interno da CELG e é pago de forma não habitual

Por sua vez, constou no voto da ilustre relatoria da Turma Julgadora, que assim decidiu:

"No presente caso, da análise dos autos verifica-se que conforme o Plano de Carreira e Remuneração da empresa o abono de férias é concedido a todo empregado, por ocasião de seu retorno ao trabalho das férias, cujo valor é correspondente ao piso salarial vigente na empresa.

Ocorre que de acordo com Relatório Fiscal e ANEXO I (demonstrativos de fls. 788 a 939) a parcela paga a título de abono de férias a grande maioria dos segurados empregados a serviço da autuada, no período de 2009 e 2010, excedia ao montante correspondente aos 20 dias de salário do trabalhador. Por este motivo, a autoridade lançadora, quando da apuração da base de cálculo, considerou como abono de férias apenas o montante correspondente a 20 dias de salário. A parcela excedente, conforme demonstrativo antes citado, foi considerada salário de contribuição."

Ora, o pagamento da bonificação de férias por parte da Impugante consiste em um abono dado a todo funcionário que retorna do gozo das férias. Não havendo o gozo das férias, o empregado não tem direito a receber a bonificação mencionada.

Há mais de 20 (vinte) anos, a Recorrente atua dessa forma, concedendo de bom alvitre a bonificação, sem que nenhuma outra ação do fisco federal tenha incluído tal pagamento na base de cálculo da contribuição social.

Ocorre que a auditoria fiscal cometeu um equívoco ao interpretar o Regimento Interno da CELG, que definiu o valor da referida bonificação.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a diretoria da CELG necessitava de um ponto de partida, ou seja, estipular um valor em dinheiro capaz de definir a bonificação de férias.

Com base em consultas no mercado de trabalho, bem como comparação com os salários praticados nas demais empresas e também consultas aos pisos salariais de diversas categorias, a empresa Recorrente achou por bem fixar o valor de R\$ 1.426,40 (um mil e quatrocentos e vinte e seis reais e quarenta centavos), como valor fixo, que seria pago a todos os funcionários da Recorrente, no retorno das férias.

Cumpre ressaltar que o mencionado valor é pago a todos os funcionários, independente do valor do salário de cada um, ou função que os mesmos desempenham na empresa.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a diretoria da CELG necessitava de um ponto de partida, ou seja, estipular um valor em dinheiro capaz de definir a bonificação de férias." (destaques não constam do recurso).

Ora, claro que há tentativa de mudança da motivação da verba paga à título de abono de férias. Argumenta o recorrente que tal abono, não é o de férias, trata-se do denominado **abono único**, segundo a empresa desvinculado do salário.

Não se pode acatar o argumento da recorrente. Vejamos.

Tal abono, a prevalecer o argumentos que se analisa, seria o mesmo para todos os funcionários, independentemente de função, cargo ou remuneração. Tal afirmação consta peremptoriamente do recurso:

"Ratificamos que a relação, anexa, de pagamento de valor idêntico - todos a título de bonificação - para os empregados de diferentes ganhos salariais e funções, é prova cabal de que a bonificação é totalmente desvinculada do salário de cada um.

(...)

Ora, todos os funcionários da empresa Recorrente, no retorno das férias, iriam receber o novo valor à título de bonificação de férias, independente da sua função ou de seu ganho mensal. Para aqueles que exercem um cargo importante, como o de diretor, a bonificação representará uma pequena vantagem que, já para o empregado responsável pela limpeza, por

exemplo, a bonificação representará uma vantagem bem mais significativa, na comparação." (negritamos)

Nesse sentido, com base na teoria da remuneração do direito do trabalho, encontraríamos para tal valor a definição de uma gratificação, vez que seria uma verba paga sem contrapartida pelo trabalho, tem direito ao seu recebimento todo aquele que retornasse de férias.

Cabe, ao se assumir tal característica para a denominada bonificação de férias, perquirir se a incidência prevista na Lei de Custeio abarca qual pagamento.

Antes porém, recordemos o texto constitucional. Recordemos o parágrafo 11 do artigo 201 da Carta da República:

"§ 11 - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nem benefícios, nos casos e na forma da lei." (negritos nossos)

Indiscutível a determinação constitucional. Ganhos habituais do empregado, independentemente do motivo, sofrem incidência tributária.

Tal determinação constitucional, como não poderia deixar de ser, foi cumprida pela Lei nº 8.212/91, que textualmente preceitua no artigo 22, integrarem o salário de contribuição as verbas pagas, com habitualidade, previstas no contrato de trabalho, acordo ou convenção coletiva.

Ora, como o próprio Recorrente reconhece, tais verbas são pagas ***"há mais de 20 anos a todos os funcionários da Recorrente, no retorno das férias"***.

Nítida habitualidade. Inevitável incidência.

Mister realçar que independentemente da frequência do pagamento, o que caracteriza a habitualidade no contrato de trabalho, e exatamente por isso a verba assume feição salarial, é o ingresso da percepção da verba na esfera de direito do trabalhador, ou seja, ao ofertar reiteradamente um pagamento ao empregado em determinada condição - por exemplo retorno das férias - o empregador insere, mesmo que tacitamente, um direito do empregado no contrato de trabalho. É o chamado salário condição, pois toda vez que tal evento ou condição ocorre, surge a expectativa do trabalhador em receber tal bem ou valor ajustado tacitamente.

Importante realçar, que segundo a doutrina e jurisprudência trabalhista, a habitualidade surge com a segunda repetição, ou seja terceiro pagamento, da verba num período de dois anos.

Assim, seja por tal verba ser paga como abono de férias, como aponta o Fisco, seja por tal verba ter natureza de gratificação habitual, há incidência de contribuição previdenciária.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso nessa parte.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51048891-9

Trata-se das contribuições que deveriam ser descontadas pela empresa dos seus empregados, incidentes sobre os pagamentos efetuados a título de bonificação de férias.

Alega o recorrente (fls 1229)

"Todavia, conforme destacado no tópico acima, a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal foi equivocada. O mesmo entendimento cabe no presente caso, acerca da desvinculação da bonificação paga ao salário do empregado. Caso contrário, não entendendo dessa forma, há de se considerar a integração do abono pago com base de cálculo apenas o que ultrapassar 20 (vinte) dias de trabalho.

Cumpra ressaltar que a retenção não foi efetuada em razão de o contribuinte haver desconsiderado o pagamento de bonificação de férias na base de cálculo, tanto da parte patronal, quanto da parte que deveria ser retida do pagamento aos segurados empregados" (destaques nossos)

Por todo o exposto no item acima, e em razão do presente AI ser - como reconhecido pelo Recorrente - reflexo do anterior, aqui também não assiste razão ao Recorrente.

Quanto ao pedido de revisão do valor do lançamento, constante do recurso (fls 1131, *in fine*), mister ressaltar, como bem firmado pela decisão de piso (fls. 1179), que cabe ao impugnante, sob pena de preclusão, a apresentação de provas de fatos modificativos do direito ao Fisco. Nesse sentido, no caso da existência de valores a serem retificados, deveria o Recorrente, quando da impugnação, apresentar planilha comprobatória do alegado, tendo, em razão de sua inércia, precluído seu direito de assim proceder, consoante expressa disposição do artigo 16 do Decreto nº 70.235.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51048892-7

Segundo o Recorrente (fls 1132):

"Já o terceiro auto de infração, que recebeu o código n.º 51048892-7, se referiu às contribuições "presumidamente descontadas" do pagamento efetuado aos segurados empregados, não declarados em GFIP e, assim, não repassados aos cofres públicos.

(...)

Ocorre que o pagamento da diferença de 13.º salário indenizado deve ser afastado da base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

Todavia, conforme já destacado nos tópicos acima, a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal também foi equivocada. Conforme indicado no Anexo III, a fiscalização considerou o pagamento da diferença de 13.º salário como parte integrante do cálculo, tanto para fins de recolhimento da parte patronal, quanto para fins de dedução e retenção da parte devida pelo segurado empregado e contribuinte individual" (destaques nossos)

Observa-se que o pleito do recurso consiste na nulidade do AI em face da inclusão pela Autoridade Fiscal da incidência da contribuição previdenciária devida pelo empregado em decorrência da percepção de verba denominada diferença de 13º salário.

Vejamos o que diz o Relatório Fiscal (fls 778):

"A diferença de 13º salário é paga a todos os trabalhadores no decorrer do ano e é resíduo do 13º salário do ano anterior, portanto, é 13º salário e, conforme o § 7º do art. 28 da lei 8.212/1991, deve ser considerada como salário de contribuição:

"§ 7º O décimo terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo do benefício, na forma estabelecida em regulamento"

Evidencia-se que esta rubrica não se confunde com o adiantamento de 13º salário (COD.: 2830) e que não integra o 13º salário do ano corrente, não fazendo parte de sua base de cálculo. Portanto, o contribuinte realmente não a considera como salário de contribuição em nenhum momento, motivo pelo qual será lançada nos autos de infração a seguir".

Clara a motivação do Auditor Fiscal. Parcela paga a título de 13º salário, integra o montante da gratificação natalina, que nos termos da Lei da Custeio, deve sofrer incidência da contribuição previdenciária, tanto da quota patronal quanto da do segurado empregado, quota esta que, como cediço, deve ser retirada e recolhida pelo empregador.

Pelo exposto, e considerando os motivos e fundamentos que veremos abaixo ao analisarmos a incidência da contribuição previdenciária sobre a diferença do 13º salário em especial, entendo que não merece acolhida a pretensão recursal.

Recurso negado nessa parte

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51048893-5

Consta das folhas 784 do relatório produzido pela Autoridade Notificante:

"Este auto de infração tem como objeto o lançamento das contribuições destinadas aos terceiros: salário educação, INCRA e SEBRAE, conforme o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS 507. O contribuinte possui convênios com o SESI e SENAI.

Neste auto de infração foram lançados os levantamentos FB e BF que correspondem as diferenças apuradas entre a base de cálculo considerada pela fiscalização (ver item 4.13) e os valores declarados em GFIP e os valores de bonificação de férias, calculados conforme os ANEXOS-III e I, respectivamente.

Período deste lançamento: de 01/2009 a 12/2010, inclusive 13º salários.

Os débitos lançados com valores originários por competência estão discriminados no relatório Discriminativo de Débito - DD, em anexo."

A insurgência recursal está consubstanciada às folhas 1232:

"Todavia, conforme destacado nos tópicos acima, a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal também foi equivocada. Conforme indicado no Anexo II e III, a fiscalização considerou o pagamento do 13.º salário indenizado como parte integrante do cálculo, tanto para fins de recolhimento da parte patronal, quanto para o pagamento da contribuição social devida à terceiros - outras entidades e fundos.

Ocorre que, conforme já exposto no presente recurso, o pagamento do 13.º salário indenizado deve ser afastado da base de cálculo da contribuição previdenciária."

Assim, não vejo como acatar os argumentos da Recorrente, uma vez que expressamente o lançamento combatido, segundo a autoridade notificante, se refere a verbas relativas às bonificações de férias pagas, que, segundo visto linhas atrás, integram o salário de contribuição e portanto, sofrem incidência das contribuições previdenciárias e das devidas às outras entidades e fundos.

Estivesse convicto o Recorrente, da integração dos valores referentes ao 13º indenizado, deveria este, sob pena de preclusão, demonstrar o alegado.

Logo, com base nos fundamentos apresentados quando da análise da verba denominada bonificação de férias, e pelo exposto, nego provimento ao recurso nessa parte.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51.043.894-3

O item 9 do Relatório Fiscal (fls. 784), mais uma vez é claro ao consignar que:

"Este auto de infração tem como objeto a falta de recolhimento das contribuições, parte patronal, incidente sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 13º salário indenizado aviso prévio efetuados aos segurados empregados constantes da folha de pagamentos, destinadas à Seguridade Social nos termos do art. 22, incisos I e II da Lei 8.212/91 e do art. 10 da Lei 10.666/03.

Neste auto de infração foi lançado o levantamento AI que corresponde aos valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 13º salário indenizado aviso prévio, conforme o ANEXO-II

Período deste lançamento: de 01/2009 a 12/2010, inclusive 13º salários." (destaques não constam do relatório)

O recorrente assevera (fls 1234):

"De acordo com a autoridade fiscal, no período de 01/2009 a 12/2010, teria a empresa Recorrente deixado de declarar em GFIP pagamentos efetuados aos empregados, ocasionando o recolhimento a menor das contribuições sociais - parte patronal - destinadas à Seguridade Social, nos termos do artigo 22, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91, resultando no valor atualizado, já incluídas as penalidades, de R\$ 2.250.266,27 (dois milhões e

duzentos e cinquenta mil e duzentos e sessenta e seis reais e vinte e sete centavos).

Os pagamentos deixados à margem da GFIP se referem, de acordo com a fiscalização, às diferenças apuradas entre a base de cálculo considerada pela fiscalização e os valores informados na GFIP e os valores de aviso prévio indenizado e 13.º salário proporcional do aviso indenizado, conforme planilhas constantes do Anexo II.

Da análise da planilha do Anexo II, conclui-se que a fiscalização apurou todos os pagamentos efetuados a título de aviso prévio indenizado e o 13º referente ao aviso indenizado, fazendo incidir sobre o total pago pela Recorrente a contribuição previdenciária, parte patronal.

Ocorre que os valores pagos pelo Recorrente, a título de aviso prévio indenizado, não têm natureza salarial, mas indenizatória. Não sofrem, portanto, a incidência da contribuição previdenciária. (negritos nossos)

Assiste razão ao Recorrente. Valores pagos à título de 13º indenizado e aviso prévio indenizado não integram o salário de contribuição.

Academicamente já nos pronunciamos sobre o tema no livro *Tributação da Saúde (Contribuições Previdenciárias das Empresas da Área da Saúde "in" HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde. Ed. Atai, 2013)*

"Tal forma de contratação recebe, no Brasil, forte influência das chamadas "fontes heterônomas" do Direito do Trabalho, ou seja, das leis trabalhistas. Além dessas, a relação de emprego também é regida pelas fontes autônomas, as fontes emanadas da vontade das partes, as oriundas dos acordos e convenção coletivas, além é claro do regulamento das empresas e das disposições do contrato de trabalho.

Todo esse inrôito não pode ser desprezado em face da enorme importância que essas fontes exercem sobre a relação de emprego, mormente quanto às parcelas remuneratórias e quanto às parcelas percebidas pelo empregado e que não têm o caráter de contraprestação pelo trabalho, ou seja, não têm natureza salarial e, portanto, como visto alhures, não integram o salário de contribuição.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 1999, dispõe em seu art. 214, inciso I, que se entende por salário de contribuição:

"I – para o empregado e o 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;(...)" (grifos não constam de texto legal)

*O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que este é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado é o total da sua remuneração pelo seu labor.*

*Tudo o mais percebido se não decorrer do trabalho, se não for oriundo da retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição, não é salário de contribuição segundo o Regulamento da Previdência Social (RPS). Daqui decorre nosso verdadeiro mantra das aulas de Direito Previdenciário de Custeio: **é salário de contribuição do empregado tudo o que é pago pelo trabalho, e não é salário de contribuição tudo o que é para o trabalho, e mais as verbas indenizatórias, por óbvio.**" (sublinhados nossos, negritos originais)*

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre a o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício." (negritamos)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios - como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao

empregador - como um veículo de um vendedor externo - posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente, quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Aqui o ponto fulcral da compreensão. A indenização decorrente de um dano patrimonial causado pelo empregador ao empregado não causa, no mais das vezes, maiores dificuldades.

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um reembolso de despesa comprovadamente ocorrida para a prestação do trabalho, como por exemplo, um reembolso quilometragem destinado a reparar as despesas do empregado numa viagem da matriz até a filial da empresa.

Porém, não se pode olvidar que o empregado tem direitos previstos na lei trabalhista e que por vezes, o empregador, no curso regular do contratado de trabalho, obsta a fruição desses direitos pelo trabalhador.

Como exemplo, basta pensar na verba comumente denominada férias em dobro, ou férias vencidas, devida quando o empregador não permite que o empregado goze suas férias durante o período previsto pela lei (um ano após o período aquisitivo), chamado período de gozo. Tal valor, um salário do empregado segundo a CLT, deve ser pago dois dias antes do empregado entrar em férias e tem nítida natureza indenizatória em face da ofensa ao direito de férias causada ao empregado, pelo empregador.

Inúmeras outras hipóteses, fundadas no mesmo raciocínio jurídico, constam do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.22/91, como, *v g.*, as férias indenizadas e o respectivo adicional de férias (alínea 'd'), a do artigo 479 da CLT (alínea 'e', 3), as percebidas em função do incentivo à demissão (alínea 'd', 5), etc.

Vejamos. Todas as verbas acima ostentam a natureza indenizatória por ofensa à direito. Observemos uma em particular por sua total semelhança ao aviso prévio indenizado e ao décimo terceiro indenizado. Analisemos as férias indenizadas.

O valor percebido a título de férias, mencionado alhures, tem nítida natureza salarial, uma vez que percebido num caso clássico de interrupção do contrato de trabalho. Lembremos: o empregado tem direito à férias. Direito constitucionalmente assegurado (artigo 7º, inciso XVII da Carta).

O que motiva a percepção, pelo empregado, das férias indenizadas? A rescisão do contrato de trabalho.

Ora, esse rompimento de um contrato com função social relevantíssima, que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado, ofende, ao mesmo tempo, dois direitos do empregado: i) direito ao trabalho; ii) direito às férias que ele tinha adquirido ou estava em período de aquisição.

Surge o dever de indenizar. Ausente o caráter remuneratório da verba. Impossível a tributação pelas contribuições previdenciárias em razão da nítida não incidência.

Despiciendo maiores inferências. Uma simples pergunta demonstra a razão recursal: qual a diferença entre o aviso prévio indenizado, o décimo terceiro indenizado e as férias indenizadas.

Nenhuma!

Ao se recordar que o trabalhador tem direito, quando da rescisão de seu contrato de trabalho, de continuidade do vínculo laboral pelo período legalmente estabelecido contado a partir da notícia do rompimento (CF, art 7º, inciso XXI), que ele - empregado - também tem direito ao 13º salário, adquirido a razão de 1/12 por mês, ou fração superior a 14 dias, trabalhado (CF, art. 7º, inciso VIII), resta claríssima a similitude.

Nítidas verbas de natureza indenizatória. Patente a não incidência das contribuições previdenciárias.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso nessa parte.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51048895-1

Segundo o relatório (fls 785):

*"Este auto de infração tem como objeto o lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes às contribuições **presumidamente descontadas** da remuneração paga devida ou creditada aos segurados empregados **a título de aviso prévio indenizado e 13o salário indenizado aviso prévio**, não repassadas à Previdência Social, nos termos do inciso I, alíneas "a" e "b", do art. 30 da Lei no 8.212/91 e o art. 40 da Lei 10.666/2003." (destacamos).*

O recorrente alega (fls 1236):

*"Todavia, conforme destacado no tópico acima, a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal foi equivocada. **O mesmo entendimento cabe no presente caso, acerca da desvinculação dos pagamentos referentes à aviso prévio indenizado e ao 13º salário proporcional, pago no aviso.**" (destaques nossos)*

Por todo o exposto no item anterior, dou provimento ao recurso nessa parte.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 51048896-0

Trata-se de lançamento referente às contribuições devidas aos terceiros e outros fundos incidentes sobre os valores pagos à título de 13º indenizado e férias indenizados, segundo consta do relatório fiscal, item 11, folhas 785.

São as mesmas alegações recursais.

Processo nº 10120.727291/2013-05
Acórdão n.º 2201-003.207

S2-C2T1
Fl. 1.270

Novamente, pelos motivos acima esposados, dou provimento ao recurso nessa parte.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelos fundamentos adotados, voto por conhecer do recurso para dar-lhe parcial provimento, determinando a exclusão dos créditos tributários constituídos pelos autos de infração 51.043.894-3, 51.048.895-1 e 51.048.896-0

É como voto.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator