



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.720729/2013-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.702 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de abril de 2023
Recorrente ONDA VERDE AGROCOMERCIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485.

“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias” (Tema 985 - STF).

VALORES PAGOS NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER SEI Nº 1446/2021/ME

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 (Tema 738 - STJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar a exigência relativa aos valores pagos pelos 15 dias que antecedem o auxílio-doença.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário

Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, admitido apenas parcialmente, contra o acórdão n.º 2301-007.014 proferido pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. O Colegiado recorrido negou provimento ao recurso voluntário para, entre outras matérias, manter a exigência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos pelo contribuinte a título de terço constitucional de férias e remuneração dos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio doença. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

RENÚNCIA PARCIAL DA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF N 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Havendo comprovação de que a Contribuinte propôs demanda judicial sobre matéria parcial do conteúdo do Recurso Voluntário, não se conhece deste na matéria em que há similaridade com demanda judicial por renúncia da esfera administrativa.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria que não tenha qualquer tipo de relação com o auto de infração

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL SUPERVENIENTE. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

O confronto de norma com ulterior alteração constitucional é controle de constitucionalidade material. Não compete ao Carf arrear a norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2). Aplica-se a lei vigente se outra norma jurídica não a afastar. As agroindústrias estão sujeitas às contribuições ao Sesi, Senai, Sebrae, Inkra e Salário-Educação.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. ICMS.

A contribuição ao Senar das agroindústrias prevista no § 5º do art. 22ª da Lei n.º 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada pelo ICMS. Não há norma jurídica a afastar a aplicação do conceito legal.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAI, AO SESI E AO SEBRAE. AGROINDÚSTRIA. LEGALIDADE.

As contribuições ao Senai, ao Sesi e ao Sebrae foram instituídas por leis próprias que se encontram vigentes. A CLT atribui às agroindústrias produtoras de açúcar a classificação sindical de indústria; portanto, são contribuintes do Senai e do Sesi, característica que as torna contribuintes do Sebrae.

**REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS GOZADAS E TERÇO CONSTITUCIONAL.
REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

O valor pago ao empregado, correspondente ao período de férias gozadas, assim como o terço constitucional previsto na Constituição Federal, têm natureza remuneratória e, por conseguinte, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**REMUNERAÇÃO DOS PRIMEIROS 15 DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO
DOENÇA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores decorrentes da obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado nos primeiros 15 dias de afastamento por doença/acidente caracteriza interrupção do contrato de trabalho, mantida sua característica de verba salarial, assim passível de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

**IMPOSSIBILIDADE DE OBSERVÂNCIA DE DECISÃO DO STJ. AUSÊNCIA DE
TRÂNSITO EM JULGADO.**

Nos termos art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343, de 09 de junho de 2015, enquanto não transitado em Julgado decisão do Superior Tribunal de Justiça acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre um terço de férias e 15 primeiros dias do auxílio doença, não se pode afastar regra expressa do Decreto n.º 3048, de 1999, quanto à incidência de contribuições previdenciárias.

**ADICIONAL NOTURNO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.
STF. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.**

O Supremo Tribunal Federal, apreciando a incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional noturno, no tema 20 da repercussão geral fixou a tese de que "A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional n.º 20/1998"

**HORA EXTRA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.
RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.**

O Superior Tribunal de Justiça firmou a tese que "As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária." (Tema n.º 687) nos autos do REsp n.º 1.358.281, julgado sob a instrumentária do artigo 543-C, do CPC/1973, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do Anexo II ao RICARF.

HORAS IN ITINERE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

O tempo gasto pelo empregado em transporte fornecido pelo empregador, de ida e retorno, até o local da prestação dos serviços de difícil acesso e não servido por transporte público regular, deve ser computado na jornada de trabalho. Se o tempo de percurso mais as horas efetivamente trabalhadas excederem a jornada normal de trabalho, o excesso deverá ser remunerado como serviço extraordinário.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

O décimo terceiro salário sofre incidência das contribuições previdenciárias por expressa disposição da lei tributária.

**REPOUSO REMUNERADO. FERIADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos oriundos de serviços prestados em descanso semanal remunerado e feriados, devem integrar o Salário de Contribuição, pois há previsão legal, não é caso de ressarcimento ou indenização e não há previsão legal sobre isenção.

PERÍCIA.

Defere-se o pedido de perícia quando o julgador entende-la necessária. Presentes os elementos suficientes para o julgamento, a perícia é prescindível.

Para a recorrente ao caso deve-se aplicar ao debate do Terço Constitucional de Férias e “15 dias que antecedem o auxílio-doença” o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Resp 1.230.957/RS.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso, mantendo-se a decisão por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme consta do relatório o recurso do Contribuinte tem como objeto a discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de **1) terço constitucional de férias e 2) quinze dias que antecedem ao auxílio-doença.**

Em que pese a discussão nos autos, todas as verbas já foram analisados pelo Poder Judiciário, devendo a lide ser discutida então com base na jurisprudência formada pelos Tribunais Superiores.

Em um primeiro momento, como já destacado pelo Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Resp 1.230.957/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assim se manifestou:

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 EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas". (...)

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. (...)

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

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 - com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. (...)

Observamos que a decisão tem como base a análise dos elementos que compõem a regra matriz de incidência das Contribuições Previdenciárias que, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91, prevê no seu o critério material a exigência de que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado, situação que não ocorre em relação as verbas ora tratadas. Neste contexto, independentemente do trânsito em julgado da decisão do Resp 1.230.957/RS, deve-se observar o entendimento ali externado, com apenas uma ressalva.

A ressalva se refere à verba do **Terço Constitucional de Férias**, haja vista decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral, no

Recurso Extraordinário n.º 1.072.485/PR. Na ocasião a Corte Constitucional fixou a seguinte tese para o Tema 985:

Ementa

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Decisão

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 985 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Vale destacar que quanto ao aviso prévio indenizado e **importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença**, embora a decisão do Resp 1.230.957/RS não tenha formalmente transitado em julgado, fato é que para ambas o Supremo Tribunal Federal já definiu que o debate possui viés infraconstitucional. No primeiro caso a negativa se deu por meio da análise do Recurso Extraordinário n.º 892.238/RS. O Ministro Luiz Fux ao fundamentar sua decisão destacou:

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

Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).

(...)

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

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

No segundo caso – auxílio doença – a análise foi feita no autos do Recurso Extraordinário n.º 611.505/SC, o qual recebeu a seguinte ementa:

Ementa

EMENTA: REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE VALORES PAGOS PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA. AUSÊNCIA DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. I – A discussão sobre a incidência, ou não, de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador nos primeiros quinze dias de auxílio-doença situa-se em âmbito infraconstitucional, não havendo questão constitucional a ser apreciada. II – Repercussão geral inexistente.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por maioria, recusou o recurso ante a ausência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencidos os Ministros Min. Marco Aurélio, Min. Dias Toffoli e Min. Gilmar Mendes. Não se manifestaram os Ministros Min. Cezar Peluso, Min. Joaquim Barbosa e Min. Cármen Lúcia. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI Redator para o acórdão.

Neste cenário, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional editou atos para fazer incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a que se refere a Lei nº 10.522/2002, o seguintes temas, os quais constam – nesta data – com a seguinte redação:

a.b) 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença

Resumo: O STJ, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, entendeu pela exclusão da remuneração paga pelo empregador ao empregado nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade da base de cálculo da contribuição patronal disciplinada no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Esse mesmo entendimento foi replicado para a contribuição do empregado, as contribuições de terceiros e do SAT/RAT, sediada no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista a identidade de base de cálculo dessas contribuições (folha de salários) com a contribuição previdenciária do art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, o que impõe aqui a mesma solução proferida no REsp nº 1.230.957/RS (tema nº 478 de recursos repetitivos).

Observação 1: A dispensa da contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017.

Observação 2: A dispensa da contribuição do empregador de que trata o art. 22, I e §1º, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, mas a inclusão em lista foi positivada no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME.

Observação 3: A dispensa da contribuição do empregador do art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 2002, (SAT/RAT) do seu adicional regido no art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, bem como das contribuições destinadas aos terceiros incidentes sobre a folha de salários foi autorizada no Parecer SEI Nº 16120/2020/ME.

Precedentes: REsp nº 1.230.957/RS (recurso repetitivo), AgInt no REsp 1825540/RS, AgInt no REsp 1602619/SE e tema nº 482 de repercussão geral.

Referência: Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017 (complementada pela Nota nº 520/2020), Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, Parecer SEI Nº 16120/2020/ME e no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME”.

*** Data da inclusão:** 12/04/2021

E, até mesmo o “Perguntas frequentes” do programa e-social: <https://www.gov.br/esocial/pt-br/empresas/perguntas-frequentes/perguntas-frequentes-producao-empresas-e-ambiente-de-testes> (acesso em 11/06/2021, às 10:33), destaca a não incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio doença:

07.23 - (Atualizado em 01/02/2021) – Parecer SEI Nº 16120/2020/ME: Como deve ser tratada a incidência tributária nos 15 primeiros dias de afastamento que antecedem o benefício de auxílio-doença?

Durante os primeiros quinze dias do afastamento da atividade por motivo de doença comum, doença ocupacional ou acidente do trabalho, cabe à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral, porém a contribuição previdenciária patronal, a contribuição de terceiros e o SAT/RAT não incidem sobre esta importância paga pelo empregador referente a esses quinze primeiros dias que antecedem o benefício de auxílio-doença, bem como não há incidência da parte de contribuição previdenciária a cargo do empregado, de acordo com Jurisprudência consolidada do STJ, Parecer SEI Nº 16120/2020/ME.

...

Diante de todo o exposto, em que pese inexistir o trânsito em julgado formal das decisões proferidas pelos Tribunais Superior, fato é que o mérito da discussão já se encontra definitivamente julgado devendo, por economia processual e razoabilidade, serem aplicados aos casos pendentes de julgamento.

Assim, dou provimento parcial ao recurso do Contribuinte para afastar a exigência relativa aos valores pagos pelos 15 dias que antecedem o auxílio-doença.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri