



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.721355/2013-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.510 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE LAGOA REAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER PGFN 485/2016

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

REMUNERAÇÃO RELATIVA AOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A remuneração recebida nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença possui natureza remuneratória, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de lançamento (AI 51.025.698-8, 51.025.699-6, 51.025.700-3) para exigência de contribuições previdenciárias incidentes na contratação de segurados empregados. Foi destacado que os órgãos e entidades da administração pública direta, as autarquias e fundações públicas são equiparados à empresa e em relação aos segurados que lhes prestam serviços, quando não amparados por Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ficam sujeitos ao cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias, conforme artigos da Lei 8.212/91.

O Relatório fiscal esclareceu:

10.1 Auto de Infração nº 51.025.698-8 Levantamento FN (FOLHA DE PGTO NÃO DEC GFIP)

Este levantamento foi criado para o lançamento das diferenças a maior existentes entre os valores descontados dos segurados empregados constantes nos resumos das folhas de pagamento e os valores dos descontos declarados em GFIP. Assim, foi constituído o crédito tributário objeto desse auto de infração, se configurando, em tese, os crimes de Apropriação Indébita Previdenciária previsto no artigo 168 A do Código Penal, incluído pela Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, e de Sonegação de Contribuição Previdenciária tipificado no art. 337-A, I e III do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, tendo sido objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

10.2 Auto de Infração nº 51.025.699-6

Levantamento FN (FOLHA DE PGTO NÃO DEC GFIP)

Este Levantamento foi utilizado para o lançamento das bases de cálculo obtidas nos resumos das folhas de pagamento referentes a segurados empregados e a agentes políticos pertencentes ao RGPS e que não foram declaradas em GFIP. Planilha demonstrativa em anexo.

Levantamento CT (VL CONTABILIZADOS NÃO DEC GFIP)

Este Levantamento foi utilizado para o lançamento das bases de cálculo obtidas através da diferença entre os valores pagos a segurados empregados e agentes políticos encontrados na contabilidade, no Demonstrativo da Despesa Orçamentária por Categoria Econômica, abatido o valor dos pagamentos da Câmara, elementos de



despesa 04 e 11 e os valores obtidos nos resumos das folhas de pagamento. Valores arbitrados de acordo com o § 3º do art. 33 da Lei 8212/91 e não declarados em GFIP. Em anexo, planilha demonstrativa do cálculo dos valores de salário contribuição contidos nesse levantamento e planilha demonstrativa das diferenças de bases.

Assim, foi constituído o crédito tributário objeto desse auto de infração, se configurando em tese, o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária tipificado no art. 337-A, I e III do Código Penal, incluído pela Lei n.º 9.983, de 14 de julho de 2000, tendo sido objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

10.3 Auto de Infração n.º 51.025.700-3 Levantamento ST (DIFERENÇA DE SAT)

Este Levantamento foi utilizado para o lançamento das contribuições resultantes das diferenças de SAT/RAT e SAT/RAT X FAP não declarados em GFIP, obtido através das bases de cálculo constantes nas GFIP. Assim, foi constituído o crédito tributário objeto desse auto de infração tendo sido formalizado o Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), em função da ocorrência, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária, tipificado no art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90.

Às fls. 448/449 é juntado Memorando por meio do qual a autoridade fiscal noticia o fato do contribuinte ter aderido ao Programa de Parcelamento Especial de Débitos da Lei n.º 12.810/2013, renunciando expressamente às discussões porventura constantes do processos administrativos n.º 10540.721355/2013-13 e 10540.721357/2013-02 (PTA do parcelamento: 10540.720026/2013-47). Entretanto, tendo em vista que a Impugnação do contribuinte foi apresentada em data posterior ao pedido de desistência, prosseguiu-se com o trâmite processual (fls. 452).

Após o trâmite processual a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária julgou parcialmente procedente o recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento as verbas pagas a título dos 15 dias que antecedem o auxílio-doença e do aviso prévio indenizado. O Acórdão 2301-004.796 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO PARA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECURSO REPETITIVO STJ. ART. 62, §2º RICARF.

Não se considera como base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias, as verbas pagas a título de auxílio-doença nos primeiros quinze dias e aviso prévio indenizado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. RECURSOS REPETITIVOS. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

A incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica "terço constitucional de férias" discutida no STJ (REsp 1230.957/RS) encontra-se sobrestado em função do RE 593.068/SC.

A vinculação de Conselheiro às decisões dos Tribunais Superiores somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito, ou seja, após o seu trânsito em julgado.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As demais rubricas/verbas elencadas encontram-se no âmbito do conceito de salário de contribuição, art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

ALÍQUOTA SAT/RAT. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA E NÃO COMBATIDA NO RECURSO.

O Auto de Infração DEBCAD 51.025.7003 resultante da diferença apurada relativa à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, não foi expressamente impugnado, bem como não consta do recurso do contribuinte, nos termos do art. 17. Do Decreto 70.235/72.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. INOCORRÊNCIA.

O indeferimento da perícia não afronta o princípio da ampla defesa, quando os quesitos apresentados não contemplam dúvidas e/ou esclarecimentos que ensejam conhecimento específico, de modo a ser tornam prescindível para a solução da lide.

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declarações que foram rejeitados. Foi alegada omissão do julgado no que toca à incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos nos primeiros quinze dias que antecedem o auxílio doença, pois não foi considerada a ausência de pronunciamento definitivo do STF sobre matéria veiculada no recurso repetitivo do STJ (RESP 1.230.957/RS), que, por sua vez, encontrava-se sobrestado em razão da existência do RE 593.068/SC.

Tempestivamente, a União apresenta então seu recurso especial contra parte do acórdão que afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 15 dias anteriores ao auxílio-doença. A divergência foi assim resumida na peça recursal:

A E. Turma ora recorrida excluiu do lançamento os valores pagos pelo contribuinte recorrente a título de aviso prévio indenizado e 15 dias que antecedem o auxílio-doença por entender que, à luz da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp 1.230.957/RS, seria indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.

Contudo, tal entendimento diverge do **Acórdão nº 2302-003.218** proferido pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do CARF segundo o qual o Resp 1.230.957/RS não poderia ser aplicado pelo CARF, pois a decisão ali proferida não transitou em julgado. Com isso, manteve o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as rubricas em questão.

Intimado o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade razão pela qual, ratificando o despacho de admissibilidade dele conheço.

Conforme consta do relatório o recurso da União tem como objeto a discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado e 15 dias anteriores ao auxílio-doença.

Ambas as verbas já foram consideradas como de natureza indenizatória pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, e o qual recebeu a seguinte ementa:

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.** (...) 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". 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).

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" (...)

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, e nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91 o critério material exige 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. E, por isso, independentemente do trânsito em julgado da decisão do Resp 1.230.957/RS, entendo pela não incidência da contribuição previdenciária no caso.

Vale destacar que esta Câmara Superior, quanto ao aviso prévio indenizado, tem entendido pela aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, pois o Supremo Tribunal Federal por meio da análise do Recurso Extraordinário nº 892.238/RS se manifestou pela inexistência de viés constitucional na discussão acerca da natureza jurídica da referida verba. 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.

Pela mesma razão a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer Normativo PGFN nº 485/2016, para prever na alínea ‘p’ expressamente a dispensa de contestar e recorrer nos processos onde se a inclusão do aviso prévio indenizado no conceito de salário de contribuição:

p) Aviso prévio indenizado

REsp 1.230.957/RS (tema nº 478 de recursos repetitivos)

Resumo: Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

OBSERVAÇÃO: Apesar da possibilidade de o STJ revisitar o tema diante do julgamento do tema nº 020 de repercussão geral, o fato é que o STF, analisando especificamente o tema em referência (nº 759 de repercussão geral), reputou-lhe inconstitucional e, assim, sem repercussão geral, razão pela qual, ao menos no atual momento, não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522/02.

OBSERVAÇÃO 2: o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp nº 1.359.259/SE; AgRg no REsp nº 1.535.343/CE; e AgRg no REsp nº 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 485/2016 e Nota PGFN/CRJ/Nº 981/2017.

Data da alteração da redação da Observação 1: 05/10/2017

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado.

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração recebida nos quinze

dias que antecedem o auxílio doença, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Pois bem. De início, cumpre transcrever o **caput** e o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 que estabelece a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas em geral:

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.

[...]

Do mesmo modo, reproduz-se o inciso I do art. 28 do mesmo diploma legal, que trata da base de cálculo das contribuições dos empregados:

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: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97). *(Grifou-se)*

Os dispositivos legais acima (inciso I do art. 22 e inciso I do art. 28) são bastante claros ao estatuírem que a base de cálculo das contribuições previdenciárias:

a) para a empresa, corresponde, dentre outros, ao 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; e

b) para os empregados e trabalhadores avulsos, equivale à remuneração auferida em uma ou mais empresas (salário-de-contribuição), 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.

Veja-se que tanto em relação às empresas quanto aos segurados da Previdência Social, os dispositivos legais acima transcritos são absolutamente claros ao estabelecer que as contribuições alcançam todo e qualquer rendimento pago de forma habitual e cuja finalidade seja recompensar o trabalho.

Em relação a verbas reconhecidamente de caráter indenizatório, o legislador cuidou esclarecer que essas não estão sujeitas à incidência do tributo, relacionando-as exaustivamente no § 9º do art. 28 da Lei de Custeio Previdenciário, como no caso das importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional. Tais valores são pagos não para remunerar o trabalho, mas pelo fato de os trabalhadores, em virtude de circunstâncias alheias à sua vontade, ficarem impedidos de usufruir do período de descanso concedido por força de lei em caso de rescisão contratual ou aposentadoria.

Diferentemente do que ocorre com as férias indenizadas e respectivo adicional, no que concerne ao salário pago nos quinze dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença, tem-se verba paga no contexto da relação laboral, cujo caráter salarial também decorre de disposição expressa no § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213/1991, que se transcreve a seguir:

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz.

[...]

§ 3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral. (Grifou-se)

O dispositivo legal encimado, o qual impõe o pagamento do salário integral do trabalhador durante os quinze dias que antecedem o auxílio-doença, institui, em verdade, medida protetiva que lhe preserva a renda nas situações em que não é possível o regular desenvolvimento das atividades laborais, amoldando-se ao conceito de salário. Nesse sentido, convém trazer à colação trecho da Solução de Consulta Cosit nº 143/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE
INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. HORÁRIO
EXTRAORDINÁRIO E HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO
INCORPORADO. PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-
DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.
SALÁRIO-MATERNIDADE. ADICIONAIS DE INSALUBRIDADE E
DE PERICULOSIDADE.

Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Por constituir parcela não indenizatória, de caráter contraprestativo e salarial, paga ao trabalhador em razão do seu exercício laboral em horário excedente ao aprazado, em conformidade com a legislação trabalhista, o horário de trabalho extraordinário, incorporado ou não ao salário, constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento do trabalhador das suas atividades, por motivo de doença, a empresa lhe pagará o seu salário integral, que não detém natureza indenizatória, mas sim, constitui medida legal protetiva do salário do trabalhador contra eventuais infortúnios que lhe impeçam o exercício das suas atividades laborais. Constitui esse período, portanto, hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

[...]

Não obstante, há quem defenda a natureza sinalagmática das contribuições previdenciárias e que exações dessa natureza não podem incidir sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno, remuneração decorrente dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, dentre outros. Para tanto, suscita-se inclusive recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em face do RE 593.068 / SC. Abaixo a ementa e o acórdão do julgado:

Ementa: DIREITO PREVIDENCIÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. REGIME PRÓPRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARCELAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA.

1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade.
2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria.
3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial.
4. Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo.
5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’”
6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, sob a presidência do Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento, por maioria de votos, apreciando o Tema 163 da repercussão geral, em dar parcial provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli (Presidente), Marco Aurélio e Gilmar Mendes. Em seguida, fixou-se a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade”, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não votou o Ministro Alexandre de Moraes, sucessor do Ministro Teori Zavascki. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Brasília, 11 de outubro de 2018.

Primeiramente, a decisão do STF tem abrangência limitada aos regimes próprios de servidores públicos, disciplinados pelo art. 40 da Constituição Federal. No caso dos segurados do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, o custeio sujeita-se ao art. 195 da Carta da República e a parte relativa aos benefícios ao seu art. 201. Tratam-se de regramentos absolutamente diversos, com características próprias e que tem de ser examinados a partir de suas especificidades. Tanto assim que a Suprema Corte, logo no início da ementa do Acórdão alusivo ao RE 593.068 / SC esclarece que a decisão refere-se aos regimes previdenciários próprios, aplicáveis aos servidores públicos, regidos pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e não ao Regime Geral de Previdência Social.

Admitindo como válida a tese de que, para os regimes próprios de previdência de servidores públicos, a exigência tributária somente pode ser imposta em relação a verbas que se incorporam a aposentadoria, há aqui que uma importante ressalva: a decisão do STF beneficia trabalhadores que receberão proventos em valor semelhante à remuneração daqueles que permanecerem em atividade, o que pode, em tese, justificar o entendimento adotado pela Corte.

No caso dos trabalhadores que se aposentam pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS a situação é muitíssimo diferente. É que os segurados sujeitos ao RGPS, ao se desligarem da empresa onde desenvolvem suas atividades, perdem completamente o vínculo com o cargo ou a função até então exercida. E mais, é absolutamente equivocada a ideia de que determinados valores vertidos a esse regime previdenciário possam não ter reflexos nos proventos de aposentadoria, e isso fica evidente quando se analisa os dispositivos da Lei nº 8.213/1991, abaixo transcritos, que tratam do regime de benefícios da Previdência Social. Confira-se:

Art. 29. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

I - para os benefícios de que tratam as alíneas b e c do inciso I do art. 18, na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

II - para os benefícios de que tratam as alíneas a,d,e e h do inciso I do art. 18, na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

Observe que, de acordo com os incisos I e II do art. 29 da Lei nº 8.213/1991, as contribuições incidentes sobre rubricas como terço constitucional de férias, aviso prévio não

trabalhado, importâncias pagas nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença e muitas outras, quando somadas ao salário-de-contribuição, vão compor a média em relação à qual é efetuado o cálculo dos proventos de aposentadoria dos segurados da Previdência Social. Significa dizer que carece de fundamento a tese segundo a qual não há de incidir contribuição sobre essas parcelas porque elas não teriam repercussão nos benefícios. Seus reflexos no cálculo da aposentadoria dos trabalhadores, como se viu, estão expressamente previstos na Lei de Benefícios Previdenciários, não havendo que se falar que essas exações representam qualquer tipo de afronta ao § 11 do art. 201 da CF/1988.

Aliás, diferentemente do que muitos imaginam, a exclusão das parcelas citadas acima do conceito de remuneração/salário-de-contribuição representam, isso sim, prejuízo aos segurados da Previdência Social, que, quando não contribuem sobre tais verbas, experimentam benefícios mais modestos por ocasião da velhice.

Recorrendo novamente ao entendimento do STF, agora em relação à decisão proveniente do julgamento RE 565.160/SC, e dessa vez quanto ao alcance da expressão “folha de salários”, gravada no art. 195 da Carta Magna, vê-se a amplitude conferida pela Suprema Corte quanto às parcelas sujeitas a incidência de contribuições previdenciárias a cargo do empregador:

CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

Especificamente com relação ao caso sob exame, tem-se que a parcela relativa aos quinze dias que antecedem o auxílio doença decorre do inciso X do art. 7º da Constituição e é paga no contexto da relação laboral. Daí, indiscutível a natureza habitual dessa verba em vista da obrigação imposta à empresa de sempre efetuar seu pagamentos por ocasião de licenças decorrentes de problemas de saúde. Vejamos o que estabelece a regra constitucional:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa;

[...]

Ora, o § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213/1991 presta-se a regular o dispositivo constitucional quanto ao direito de proteção do salário em caso de afastamento involuntário por motivo de doença, sendo que as parcelas pagas em virtude de sua aplicação ostentam índole remuneratória, a teor do entendimento do STF, resultante do julgamento do RE 565.160 / SC.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui jurisprudência consolidada no sentido de não haver incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração relativa aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. No entendimento daquele Tribunal Superior, REsp nº 1.230.957/RS, essa verba estaria fora do campo de incidência das contribuições sociais em razão da interrupção do contrato de trabalho. Confira-se:

EMENTA

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.

[...]

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.

[...]

De outra parte, o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, prescreve que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ em matéria infraconstitucional deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. *In verbis*:

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:

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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)

[...]

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

Todavia, como já dito, a decisão do STJ encontra-se superada em virtude do entendimento do STF, no RE 565.160/SC, que concluiu que *“A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”*.

Ademais, no que atina à habitualidade, cabe repisar que essa deve ser considerada em relação à obrigação imposta à empresa sempre que determinada circunstância, prevista legal ou contratualmente, venha a se concretizar. Sob essa ótica, por ser paga no contexto da relação laboral, de conformidade com previsão legal expressa, o salário referente aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença são de natureza habitual, sujeitando-se também por isso às contribuições previdenciárias.

Conclusão

Ante o exposto conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho