



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

Processo n° 10670.721012/2015-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.751 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente VALLEE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. AMPLA DEFESA. OFENSA. DESCABIMENTO. CIÊNCIA REGULAR DA EXAÇÃO. PLENO ACESSO ÀS INFORMAÇÕES.

Descabe a alegação de nulidade do lançamento por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa quando há nos autos prova de que o contribuinte foi regularmente cientificado da exação tributária e teve pleno acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS INDENIZADAS OU USUFRUÍDAS, NEM SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TRÂNSITO EM JULGADO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, indenizadas ou usufruídas, bem assim sobre o aviso prévio indenizado.

O terço constitucional sobre férias usufruídas possui natureza indenizatória/compensatória e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária.

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. Por se referir a serviços não prestados, o aviso prévio indenizado (não trabalhado) reveste-se de natureza indenizatória, restando evidente a isenção da importância recebida a esse título para efeito de incidência de contribuição previdenciária.

Com o trânsito em julgado do recurso especial submetido à sistemática de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C do então vigente CPC/1973, por ser representativo de controvérsia, impõe-se a sua observância obrigatória pelo CARF, conforme preleciona o art. 62, § 1º, II, alínea "b", do Anexo II do RICARF.

LICENÇA REMUNERADA. CONTRATO DE TRABALHO. PLENA EXECUÇÃO. OBRIGAÇÕES. EMPREGADOR. CUMPRIMENTO.

Durante a licença remunerada, em que pese a ausência de prestação obreira, o contrato de trabalho se mantém em plena execução, devendo o empregador cumprir todas as suas obrigações trabalhistas e tributárias.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. DETERMINAÇÃO LEGAL.

Deve ser aplicada a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento os valores referentes ao terço constitucional sobre férias usufruídas e ao aviso prévio indenizado. Vencidos os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, José Ricardo Moreira e Denny Medeiros da Silveira (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório constante do Acórdão nº 03-073.310 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Brasília/DF, fls. 9.427 a 9.442:

O presente processo trata de Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP), lavrados em desfavor da empresa acima qualificada, incluindo os seguintes debedads:

AIOP DEBCAD N° 51.065.790-7– no valor de R\$ 1.203.385,77, referente a contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada ao RAT, incidentes sobre a remuneração total paga aos segurados empregados.

AIOP DEBCAD N° 51.065.791-5– no valor de R\$ 166.909,55 referente a contribuições sociais devidas a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA e SEBRAE), correspondente ao mesmo período e incidentes sobre a mesma base de cálculo do AIOP descrito acima. Não foram lançadas contribuições ao SESI e SENAI tendo em vista a existência de convênio da empresa autuada com essas entidades.

1. RELATÓRIO FISCAL

Conforme Relatório Fiscal, o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de verbas constantes das folhas de pagamento e resumos de folha de pagamento, não declaradas em GFIP, consideradas pela fiscalização como sendo de natureza remuneratória e sobre as quais a empresa não fez incidir contribuição previdenciária.

A autoridade autuante informa que a classificação de algumas rubricas adotadas nas folhas de pagamento digital divergiram da classificação adotada pela auditoria fiscal, segundo critérios da legislação previdenciária.

Relata que elaborou quadro discriminatório com a classificação das rubricas na forma estabelecida pela legislação previdenciária e requereu do contribuinte, por meio do TIF 01, justificativas sobre o enquadramento de cada verba apontada.

Esclarece que acatou parcialmente as justificativas do contribuinte, considerando como não integrante da base de cálculo da contribuição algumas das rubricas apontadas, e que a autuada reconheceu a natureza salarial de outras, como DIF HORAS EXTRAS 200% e LICENÇA REMUNERADA, se comprometendo a fazer ajustes futuros em seus sistemas.

Observa que, em relação às rubricas ABONO CONVENÇÃO COLETIVA, DIF ABONO CONVENÇÃO COLETIVA, e 13º SALARIO INDENIZADO S/AVISO PRÉVIO, as alegações da empresa não foram acatadas, sendo objeto do presente lançamento.

Frisa que, muito embora a empresa tenha alegado, não há previsão de pagamento de abonos ou indenização por tempo de serviço nas convenções e acordos coletivos, sendo que houve pagamento de abonos aos empregados, vinculados aos salários, sem qualquer previsão em negociação coletiva, conforme revelam os acordos coletivos em anexo.

Ressalta que, em relação ao 13º salário indenizado sobre aviso prévio, a incidência da contribuição está consolidada na legislação, e a própria empresa ofereceu à tributação o aviso prévio indenizado.

Informa, ainda, que, para apuração dos fatos geradores e contribuições não declarados, foi efetuado comparativo entre o total da base de cálculo constante dos resumos das folhas de pagamento e os totais declarados em GFIP, conforme quadro do item 6.5 do Relatório Fiscal (fls. 14, DOCC 1), sendo que os valores constantes da coluna “Diferença Folha x GFIP” foram lançados como base de cálculo da contribuição.

*Reitera que, na apuração, constatou-se que as bases de cálculo de algumas rubricas divergiram das apuradas pelo contribuinte, sendo que as diferenças apuradas correspondentes aos totais não declarados relativos a segurados empregados foram lançadas por meio do levantamento **FP**, e as diferenças correspondentes aos totais não declarados relativos a segurados contribuintes individuais foram objeto do levantamento **CI**.*

Anexa, também, Relatório de Enquadramento de Rubrica (Doc 4, fls 3116), em que consta discriminada mensalmente cada rubrica com seus respectivos valores.

2. IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar, o contribuinte apresentou sua defesa, alegando, em apertada síntese, que:

2.1 PRELIMINARMENTE

- o princípio do devido processo legal evidencia que o presente procedimento administrativo encontra-se nulo desde o seu nascedouro, uma vez que as autuações lavradas contra a impugnante não permitem verificar as parcelas que foram reincluídas nas bases de cálculo pra efeito de lançamento de ofício;

- embora no item 5.7 do relatório fiscal reconheça-se que não são todas as parcelas que foram consideradas reincluídas pela fiscalização, no item 6.6 afirma-se que toda a diferença verificada entre a folha de pagamento e a GFIP foi objeto de lançamento, sem distinção de parcelas;

- diante da impossibilidade de conferência dos lançamentos efetuados nas autuações, a impugnante questionou o fiscal, que enviou um discriminativo no qual não foi possível identificar quais as parcelas foram consideradas para efeito de lançamento, tendo sido verificado, em algumas competências, que a diferença apontada no relatório fiscal é superior ao total de proventos pagos no mês, o que não é possível.

- nas filiais, identificou-se que a diferença apontada no relatório fiscal corresponde ao valor do abono pecuniário de férias em dobro, parcela que, conforme consta do próprio relatório fiscal, foi reconhecida como não sendo base das contribuições previdenciárias.

- há no caso nítida ofensa ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa, razão pela qual pede-se que seja reconhecida a

nulidade dos Autos de Infração e que sejam canceladas as autuações lavradas contra a impugnante.

2.2 MÉRITO

Da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas mencionadas no relatório fiscal

- as parcelas pagas sem cunho remuneratório ao empregado pelo serviço prestado não poderão ser incluídas na base de cálculo das contribuições sociais, seja porque não estão previstas na sua hipótese de incidência, seja porque a finalidade única e exclusiva da contribuição é o custeio da Seguridade Social, na medida necessária para atender as despesas estatais relacionadas às relações de trabalho ou prestação de serviços.

- não se poderá incluir, na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, aquilo que não seja salário ou não seja remuneração do trabalho, bem como parcelas de cunho indenizatório e que não repercutem nos benefícios previdenciários do empregado;

2.2.1 DAS FÉRIAS USUFRUÍDAS, DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E DO ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS.

- é evidente que, durante o gozo das férias, o empregado não está prestando qualquer serviço e também não está à disposição do empregador, razão pela qual a obrigação do pagamento do período de férias, inclusive com o adicional, é de natureza indenizatória e não remuneratória;

- o abono de férias tampouco encontra-se incluído no salário-de-contribuição, o que evidencia que tal parcela não poderia ser incluída na base da contribuição previdenciária patronal;

- nem a CLT, nem as leis da seguridade social estiveram, a qualquer tempo, a admitir a remuneração das férias usufruídas, do adicional constitucional de um terço ou do abono de férias como salário.

2.2.2 DO ADICIONAL DE HORAS EXTRAS

- o adicional pago por horas extras trata-se de um plus que se destaca da remuneração pela prestação do serviço ou tempo à disposição, razão pela qual possui cunho indenizatório ao empregado, que está exercendo suas funções em condições diversas das condições normais;

- observa-se que as parcelas referentes aos adicionais são eventuais, apenas devidas quando e enquanto presentes as circunstâncias definidas pela lei ou pela convenção coletiva como especiais, de forma que não incorporam ao seu benefício de aposentadoria;

- o artigo 28, § 9º, “e”, 7, da Lei 8.212/91 expressamente exclui do salário as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

- enquanto o valor da hora-base está a remunerar o serviço prestado pelo funcionário, bem como o tempo à disposição do empregador, o adicional acrescido à hora-base tem a função de indenizar o empregado que se encontra naquelas circunstâncias especiais e não mais remunerá-lo;

- tem-se que, para fins previdenciários, as parcelas pagas a título de adicional de horas extras também não se enquadra na base imponible.

2.2.3 ABONO PAGO EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA

- o pagamento desta verba está regularmente previsto na Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012, registrada no MTE;

- o abono instituído tem intrínseca natureza indenizatória, que deve ser reconhecida pela fiscalização, em face da força vigente e cogente da Convenção Coletiva;

- reconhece-se, portanto, que se trata de evidente verba indenizatória, sem natureza remuneratória, razão pela qual deverá ser excluída da autuação

2.2.4 LICENÇA REMUNERADA

- trata-se de verba paga pelo empregador ao empregado mas que não remunera serviço prestado, tampouco tempo à disposição do empregador, razão pela qual é causa interruptiva do contrato de trabalho, devendo ser declarada como não integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

- devem ser, portanto, afastadas da autuação as verbas referentes à licença remunerada.

2.2.5 DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO INDENIZADO

- a revogação de dispositivo legal que excluía a verba do salário de contribuição não pode ser fundamento legal para fins de incidência de contribuição previdenciária sobre tais parcelas, uma vez que há, constitucionalmente, expressa proibição de exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, sendo inconstitucional a pretensão de instituir tributo pela simples derrogação de dispositivo legal;

- não há na legislação qualquer previsão no sentido de que o aviso prévio indenizado deverá constar do salário de contribuição, exatamente porque a revogação da norma mencionada não tem o condão de alterar a natureza da verba.

- não sendo remuneração habitual, que remunere serviço prestado ou tempo a disposição do empregador, tal quantia não poderia mesmo enquadrar-se no conceito de salário de contribuição.

- não se deve confundir o aviso prévio trabalhado e aviso prévio indenizado, que tem a natureza de indenização e não de remuneração.

2.3 DA EXORBITÂNCIA DAS MULTAS. INFRIGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

- A multa aplicada é desproporcional e confiscatória, o que é repudiado pela CF;

- a multa não pode exceder os justos limites, pois deve ser graduada em função da gravidade da infração, do dolo na consecução do fato delituoso, entre outros requisitos;

- as multas impostas contra a impugnante não observam o princípio da gradação da penalidade, isto é, da dosimetria da penalidade, levando-se em conta a natureza e as circunstâncias da falta supostamente cometida;

- consoante restou demonstrado, todas as sociedades contratadas são reais, devidamente constituídas e registradas, não tendo ocorrido alteração de dados e/ou informações, tampouco se omitiu ou se afastou a verificação de qualquer fato gerador, pois aqueles que realmente ocorreram, quais sejam, prestação de serviços, foram devidamente reconhecidos e recolhidos pelas partes responsáveis;

- as multas aplicadas violam o princípio do não-confisco, uma vez que gravam sobremaneira o patrimônio da impugnante, devendo, portanto, serem anuladas;

- a penalidade, ainda que prevista em lei, deve estar em perfeita sintonia com os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade, o que implica em obstáculo à edição de normas arbitrárias, discriminatórias e abusivas;

- a cobrança de multas nos patamares pretendidos pela autoridade fiscalizadora mostra-se ilegal, razão pela qual devem ser declaradas nulas, caso alguma condenação seja imposta à impugnante, ou, no mínimo, devem ser reduzidas a um patamar proporcional e condizente, devendo ser afastada a aplicação da multa em dobro;

IMPRESCINDIBILIDADE DAS PROVAS

- deve-se buscar a verdade material dos fatos e, em homenagem aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, a impugnante protesta pela ampla produção de provas nos autos, inclusive pela posterior juntada de mais documentos, considerando que alguns contratos de prestação de serviços já se encerraram e alguns prestadores têm sede em outros Estados.

2.4 CONCLUSÃO

Requer:

- *que seja recebida a impugnação, acolhida a preliminar suscitada, reconhecendo a nulidade do Auto de Infração por ofensa ao devido processo legal e a ampla defesa;*
- *que sejam acolhidas as razões esposadas, cancelando-se as autuações, seja pela impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das pessoas contratadas pela impugnante, seja pela inexistência de vínculo empregatício entre as pessoas físicas que compõem as sociedades contratadas e a impugnante;*
- *que sejam excluídas dos presentes autos as pessoas jurídicas constituídas por pessoas físicas que nunca compuseram o quadro de funcionários da impugnante;*
- *que sejam excluídos os valores referentes às multas confiscatórias, substituindo-as por multas em patamares condizentes com as supostas obrigações, devendo ser afastada, em qualquer caso, a aplicação de multa em dobro;*
- *seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, cancelando-se definitivamente os Autos de Infração lançados contra a impugnante, por todas as razões expostas.*

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente as provas documentais e pericial técnica e contábil, caso necessário.

3. DA DILIGÊNCIA

Por meio do Despacho de 17/06/2016, esta 5ª Turma da DRJ-Brasília baixou o processo em diligência, para que a autoridade fiscal se pronunciasse quanto aos argumentos trazidos pelo contribuinte em sua impugnação, esclarecesse as dúvidas suscitadas pela impugnante e se manifestasse, de forma conclusiva, quanto à suficiência das alegações trazidas para a retificação do débito lançado.

4. DA INFORMAÇÃO FISCAL

Em atendimento ao determinado por esta Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal, após análise da impugnação apresentada e dos pedidos de esclarecimento, emitiu sua Informação Fiscal, concluindo, em resumo, o que se segue.

Salienta que a defesa contesta os valores lançados por discordar das bases de cálculo apuradas, porém, sem indicar quais seriam as bases corretas.

Reitera o que consta do Relatório Fiscal, ou seja, que os valores objeto do lançamento foram extraídos dos arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela empresa e refletem a realidade das informações prestadas pela própria empresa.

Explica que os valores constantes do relatório de Enquadramento de rubricas referem-se ao somatório de todas as categorias da folha e, por esse motivo, são superiores aos constantes da planilha comparativa de valores da base de cálculo e os declarados em GFIP, mas que, mesmo assim, refletem a realidade da empresa.

Conclui que os argumentos apresentados não são suficientes para a retificação do débito e informa que, em atendimento aos princípios do contraditório e ampla defesa, elaborou-se novo relatório discriminando, por estabelecimento e por tipo de segurado, cada rubrica que foi considerada como base de cálculo pela fiscalização, além das deduções de base de cálculo utilizadas.

Esclarece que não prospera a alegação de que foi considerado o abono pecuniário de férias em dobro nas filiais, uma vez que, como consta do citado Relatório, a referida rubrica não integrou a base de cálculo considerada pela fiscalização.

Entende que, com a apresentação do relatório denominado “Relação de Rubricas Relacionadas a Base de Cálculo Previdenciária”, o contribuinte terá plena condição de distinguir quais rubricas foram consideradas na composição da base de cálculo.

Frisa por fim que os lançamentos foram compostos pela diferença entre a soma de todas as rubricas integrantes da base de cálculo e os valores informados em GFIP, sendo que todas as informações utilizadas no procedimento fiscal foram fornecidas pelo próprio contribuinte.

5. DA CIÊNCIA

Devidamente cientificada da Informação Fiscal, a impugnante não se manifestou.

Ao julgar a impugnação, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília/DF, por unanimidade de votos, concluiu pela sua improcedência.

Para maior clareza quanto à decisão *a quo*, transcrevemos a ementa consignada no Acórdão nº 03-073.310:

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

REMUNERAÇÃO – CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja

em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

FÉRIAS E ADICIONAL DE UM TERÇO SOBRE FÉRIAS NORMAIS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

O valor referente às férias e ao adicional de um terço sobre férias normais integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

HABITUALIDADE

O conhecimento prévio de que um pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

JUROS E MULTA DE MORA

A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 35 e 35A da Lei 8.212/91.

Cientificada da decisão, em 7/3/17, segundo o Termo de Ciência de fl. 9.446, a contribuinte, por meio de sua advogada (procuração de fl. 9.491), interpôs o Recurso Voluntário de fls. 9.449 a 9.475, em 6/4/17, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235, de 6/3/72, no qual traz as seguintes alegações:

III

Preliminarmente: a nulidade do procedimento por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

[...]

A nulidade permanece mesmo após a diligência solicitada anteriormente ao julgamento, sendo certo que permanecem identificáveis valores cobrados em duplicidade e valores não identificados, conforme quadro comparativo em anexo elaborado pela Recorrente conforme informações possíveis de levantamento através do relatório fiscal.

Além disso, houve a v. acórdão por negar à Recorrente a realização de provas a tempo e modo requeridas, provas também indispensáveis ao correto julgamento administrativo.

[...] foi expressamente requerida, também, a realização de perícia [porém] não houve manifestação da autoridade fiscalizadora ou da Turma Julgadora, sendo certo que a diligência, que levou apenas à ratificação do relatório fiscal, não foi suficiente para esclarecer os pontos questionados e especificados pela Recorrente.

Houve no caso, portanto, nítida ofensa ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa. [...]. Pede-se, pois, por esta primeira razão, seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração e o conseqüente cancelamento das autuações lavradas contra a ora Recorrente.

IV

Da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas mencionadas no relatório fiscal.

[...] o artigo 201, § 11, da Constituição Federal não tem, “data venia”, o alcance que lhe pretende dar a Turma Julgadora, eis que haverá de ser interpretado em consonância com o disposto no artigo 195 da Carta Magna e porque limitado aos “casos e na forma a lei” (parte final do parágrafo 11 do artigo 201).

Tampouco as informações informalmente prestadas pelos prepostos da Recorrente terão, o condão de alargar a hipótese constitucional de incidência, alterando a natureza jurídica das verbas sob análise. Estando o fisco vinculado à estrita legalidade, não poderá fundamentar a atuação em esclarecimentos que carecem de amparo constitucional e legal.

[...]

IV.1 – Das férias usufruídas e do terço constitucional de férias

[...]

O v. acórdão deixou de observar a determinação expressa da legislação da Seguridade Social, que exclui do cômputo do salário de contribuição as férias indenizadas [art. 28, § 9º, alínea “d”, da Lei 8.212/91].

[...]

Sendo indenizatória a remuneração das férias e com ainda mais razão os eu acessório – o adicional constitucional de um terço – certo é que sobre eles não poderá incidir contribuição previdenciária.

[...]

Com efeito, para efeito de parametrização de sistema, a Recorrente possui duas folhas de pagamento, sendo uma folha denominada Mensal e uma folha denominada Férias, sendo que esta última ainda se divide em folha Férias 1ª ocorrência e folha Férias 2ª ocorrência, que é quando, no mesmo mês, o funcionário goza de dois períodos aquisitivos de férias.

Após registros, as ocorrências das folhas Férias são transferidas para a folha Mensal, que é a que alimenta o MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais.

Ocorre que nas folhas Férias as ocorrências possuem um código e na folha Mensal outro, mas se tratam rigorosamente das mesmas ocorrências e, portanto, dos mesmos fatos geradores.

Não obstante, houve a fiscalização por considerar, além das ocorrências e valores constantes do MANAD e da folha mensal, as ocorrências e valores constantes das folhas férias, que existem apenas para controle interno da Recorrente, sendo certo que suas ocorrências e valores já constam da folha mensal e, portanto, não podem ser consideradas novamente [o que representa tributação em duplicidade].

IV.2 – Do adicional de horas extras

[...]

O v. acórdão pretende levar a termo um impossível e ilógico exercício argumentativo, no sentido de que, havendo previsão legal do pagamento das horas extras, elas seriam, então, habituais e não eventuais, pois haveria uma “expectativa criada”.

“Data maxima vênia”, as horas extras são, por natureza, eventuais, sendo certo que são tratadas como circunstância excepcional pela legislação trabalhista, que, em algumas situações, inclusive veda ou limita sua ocorrência.

IV.3 – Abono pago em decorrência de convenção coletiva

A única razão utilizada pelo relatório fiscal para considerar base de cálculo das contribuições em questão os valores pagos a título de abono previsto em convenção coletiva, a título de indenização por tempo de serviço (rubricas 390 e 391), foi o fato de que não se teria encontrado tal previsão na convenção coletiva da Recorrente.

O v. acórdão manteve este entendimento, alegando que “apenas integram os autos de infração em tela os abonos pagos sob as rubricas 390 e 391”, que não estariam previstas nas convenções.

Deixou a Turma Julgadora de observar que o pagamento destas verbas, que correspondem a abono pago a título de indenização por tempo de serviço, está regularmente previsto na Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 registrada no TEM son nº MG004743/2010, em sua cláusula décima segunda, “in verbis”:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA – AVISO PRÉVIO

As empresas concederão aos empregados que contem com mais de 03 (três) anos ininterruptos de trabalho, além do aviso prévio previsto em Lei, mais 1 (um) dia para cada ano de vigência do contrato de trabalho”.

IV.4 – Licença remunerada

[...]

Segundo o v. acórdão recorrido, a licença remunerada teria a mesma natureza das férias e do descanso semanal remunerado, olvidando-se, contudo, que licença remunerada é causa interruptiva do contrato de trabalho, o que evidencia a sua natureza indenizatória e não remuneratória, razão pela qual não

pode ser tida como integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

[...]

IV.5 – Décimo-terceiro salário indenizado

[Cópia da impugnação]

V

Da exorbitância das multas. Infringência ao princípio da razoabilidade

[Cópia da impugnação]

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e foi apresentado por procuradora devidamente constituída, porém, como a alegada tributação em duplicidade sobre a folha normal e de férias (item IV.1 do recurso) não chegou a ser prequestionada em sede de impugnação, não será conhecida por esta autoridade julgadora, pois, do contrário, importaria em supressão de instância e violação do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo tributário.

Da preliminar

Da alegada nulidade por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa

A Recorrente pede que seja reconhecida a nulidade da autuação, uma vez que, em seu entendimento, mesmo após a diligência, permaneceriam valores sendo cobrados em duplicidade, além do acórdão recorrido ter negado, à defesa, a produção de provas e não ter se manifestado quanto à realização de perícia requerida, situações essas que ensejariam ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

Pois bem, quanto a essa alegação, vejamos o que restou consignado no voto condutor do acórdão recorrido, fl. 9.435:

Sustenta que o discriminativo enviado pelo fiscal não permite identificar quais as parcelas foram consideradas para efeito de lançamento e que, em algumas competências, a diferença apontada no relatório fiscal é superior ao total de proventos pagos no mês, o que não é possível.

Tendo em vista tais alegações e a necessidade de mais esclarecimentos, o processo foi convertido em diligência, para que a autoridade atuante explicasse as divergências de valores

apontadas, dando ciência ao contribuinte para que pudesse exercer seu direito de defesa.

Em cumprimento à diligência, a fiscalização emitiu a Informação fiscal, esclarecendo a causa das divergências apontadas.

Informa que os valores constantes do relatório de Enquadramento de rubricas referem-se ao somatório de todas as categorias da folha e, por esse motivo, são superiores aos constantes da planilha comparativa de valores da base de cálculo e os declarados em GFIP, mas que, mesmo assim, refletem a realidade da empresa.

Junta novo relatório, denominado “Relação de Rubricas Relacionadas à Base de Cálculo Previdenciária”, para dar, ao contribuinte, plena condição de distinguir quais rubricas foram consideradas na composição da base de cálculo e conclui que os argumentos apresentados não são suficientes para a retificação do débito.

Dessa forma, a fiscalização esclarece as dúvidas trazidas pela impugnante em sua defesa.

Nesse sentido, não há que se falar em ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, mesmo porque, cientificada da informação fiscal e dos esclarecimentos prestados pela fiscalização na diligência, a impugnante não se manifestou.

Conforme se observa na transcrição acima, após a diligência, que foi comandada para que a fiscalização confirmasse os valores lançados e esclarecesse as divergências apontadas, esta elaborou uma informação fiscal, da qual foi dado ciência à Recorrente, porém, esta não se manifestou a respeito.

Ora, não há dúvida de que, tanto a fiscalização quanto o órgão julgador de primeiro grau foram diligentes na observância ao contraditório e à ampla defesa, sendo oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre os valores lançados, antes do julgamento de primeira instância, porém, não aproveitou essa oportunidade, vindo, agora, alegar ofensa ao contraditório.

Ademais, conforme se depreende dos autos, o Relatório Fiscal de fls. 39 a 60 e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivado o lançamento e cumprindo todas as formalidades essenciais relacionadas à sua lavratura, tais como: a qualificação dos sujeitos passivos; discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas e dos períodos a que se referem; o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; a disposição legal infringida; a assinatura do Auditor-Fiscal, a indicação do seu cargo e o número de matrícula. Atende, pois, às exigências do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, fls. 18, 19, 34 e 35, contém a legislação e vigente no período de ocorrência dos fatos geradores. Esse relatório é claro ao discriminar a legislação de regência, classificando-a de acordo com o tipo do débito, por ordem cronológica e por tópicos.

Nesse contexto, não há como se falar em ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa, máxime quando há nos autos prova de que o contribuinte foi regularmente cientificado do presente lançamento, tendo tido acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa. Tanto foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório que utilizou dessa prerrogativa, conseguindo contestar (na impugnação e no recurso voluntário) tanto os aspectos formais como materiais do lançamento, de uma forma bastante abrangente e extensa.

Pelo exposto, conclui-se pela improcedência das alegações recursais quanto à nulidade do procedimento administrativo em análise por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

Do Mérito

Da alegada não incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas mencionadas no relatório fiscal

Nesse item da defesa, após fazer uma longa argumentação com base na legislação e na doutrina, a Recorrente alega que o “artigo 201, § 11, da Constituição Federal não tem [...] o alcance que lhe pretende dar a Turma Julgadora, eis que haverá de ser interpretado em consonância com o disposto no artigo 195 da Carta Magna”.

Aduz, ainda, que “as informações informalmente prestadas pelos prepostos da Recorrente” não têm “o condão de alargar a hipótese constitucional de incidência, alterando a natureza jurídica das verbas sob análise. Estando o fisco vinculado à estrita legalidade, não poderá fundamentar a atuação em esclarecimentos que carecem de amparo constitucional e legal”.

Como se nota, as alegações trazidas pelo Recorrente são genéricas, quiçá abstratas, e não apontam, especificamente, quais créditos lançados pela fiscalização carecem de amparo legal. Dessa forma, não há como este Relator julgar tais alegações, devendo, pois, ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

Das férias usufruídas e do terço constitucional de férias

A Recorrente alega que a decisão de primeira instância teria deixado de “observar a determinação expressa da legislação da Seguridade Social, que exclui do cômputo do salário de contribuição as férias indenizadas [art. 28, § 9º, alínea “d”, da Lei 8.212/91], bem como “o seu acessório – o adicional constitucional de um terço”.

Pois bem, quanto à incidência de contribuições sobre férias, vejamos o que dispõe a Lei 8.212, de 24/7/91, a respeito:

Art. 28 [...]

[...]

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

[...]

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;

Conforme se observa, não integram o salário de contribuição as férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, bem como o pagamento em dobro das férias que forem concedidas após os 12 (doze) meses do período aquisitivo.

Todavia, no caso em análise, as férias não são indenizadas, mas sim gozadas, ou melhor, usufruídas, como a própria Recorrente informa no título desse tópico, em seu recurso. Logo, as férias em questão, bem como o respectivo adicional constitucional não estão abarcados pela regra isentiva da Lei de Custeio da Previdência Social.

Vejam, agora, o que restou consignado no voto condutor do acórdão recorrido, fl. 9.436:

A impugnante argumenta que, durante o gozo das férias, o empregado não está prestando qualquer serviço e também não está à disposição do empregador, razão pela qual a obrigação do pagamento do período de férias, inclusive com o adicional, é de natureza indenizatória e não remuneratória.

Todavia, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

No presente caso, não resta dúvida que as verbas em tela não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

Ademais, férias são um benefício obrigatório previsto em lei, concedido em decorrência única e exclusiva do contrato de trabalho existente entre empregado e empregador.

Tanto é assim que, conforme art. 138, da CLT, durante as férias, o empregado não poderá prestar serviços a outro empregador, salvo se estiver obrigado a fazê-lo em virtude de contrato de trabalho regularmente mantido com aquele.

É como o descanso semanal remunerado. É um direito de todo trabalhador, concedido por lei.

Não há que se falar em caráter indenizatório no caso em comento. A indenização pressupõe a reparação de um dano, o que não ocorre no caso de pagamento de férias e seu respectivo terço constitucional.

Como se vê, a decisão de primeira instância não deixou de observar o art. 28, § 9º, alínea “d”, da Lei 8.212/91, mas, pelo contrário, não só observou como informou que as verbas em tela não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciárias” previstas no art. 28, § 9º.

Logo, tem-se por correta a decisão recorrida e improcedente o recurso quanto a não incidência de contribuições sobre as férias usufruídas e respectivo adicional constitucional.

Do adicional de horas extras

Cotejando essa alegação recursal com a primeira peça defensiva, constata-se que a Recorrente repetiu os argumentos trazidos na impugnação, acrescentando, apenas, que o acórdão recorrido teria argumentado no sentido de que “havendo previsão legal do pagamento das horas extras, elas seriam [...] habituais e não eventuais, pois haveria uma ‘expectativa criada’”.

A esse respeito, aduz que “as horas extras são, por natureza, eventuais, sendo certo que são tratadas como circunstância excepcional pela legislação trabalhista, que, em algumas situações, inclusive veda ou limita sua ocorrência”.

Para melhor análise da questão, transcrevemos o seguinte trecho da decisão *a quo*, fl. 9.437:

A autuada alega que o adicional pago por horas extras trata-se de um “plus” que se destaca da remuneração pela prestação do serviço ou tempo à disposição, razão pela qual possui cunho indenizatório ao empregado, que está exercendo suas funções em condições diversas das condições normais.

Entretanto, a hora extra é, sim, uma prestação de serviço, que pode ser realizado em horário não inicialmente previsto em contrato e que extrapola a carga horária pactuada. E, por ser prestação de serviço, deve ser remunerada. E, como amplamente visto acima, a legislação deixa claro que sobre a remuneração incide contribuição previdenciária.

Quanto à alegação de eventualidade, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a autuada, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser seqüencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador, qual seja, a realização de hora extra. A expectativa criada, o costume e a certeza em que, se caracterizando a situação pré-definida pela empresa (empregadora) gera a habitualidade, afasta por completo a eventualidade que poderia

enquadrar o pagamento no item 7 da letra “e” do § 9º da Lei 8.213/91.

Assim, entendo que o pagamento pelas horas extras é remuneração, pois decorreu do trabalho extra, independentemente de número de vezes em que ele foi realizado pelo empregado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros.

Conforme se observa, a argumentação da DRJ, quanto a não eventualidade do adicional de horas extras, decorreu, tão somente, da alegação constante da impugnação de que tal verba seria um ganho eventual. Vide o seguinte excerto da impugnação, fls. 9.209 e 9.210:

No que diz respeito ao adicional pago por horas extras, evidente a sua natureza indenizatória.

*Das lições de **MAURÍCIO GODINHO DELGADO**, extrai-se que, com os adicionais, “paga-se um ‘plus’ em virtude do desconforto, desgaste ou risco vivenciados, da responsabilidade e encargos superiores recebidos, do exercício cumulativo de funções, etc.”*

Esse “plus” destaca-se da remuneração pela prestação do serviço ou tempo à disposição, razão pela qual tem evidente cunho indenizatório ao empregado, que está exercendo suas funções em condições diversas das condições consideradas normais.

Basta observar que as parcelas referentes aos adicionais são eventuais, apenas devidas quando e enquanto presentes as circunstâncias definidas pela lei ou pela convecção coletiva como especiais, de forma que não incorporam ao salário do empregado e, por consequência, não incorporam ao seu benefício de aposentadoria.

Nesse exato sentido, o artigo 28, § 9º, ‘e’, 7, da Lei nº 8.212/91 expressamente exclui do salário de contribuição importâncias “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”.

(Grifo no original)

Segundo se extrai da transcrição acima, a Recorrente busca enquadrar as horas extras como sendo um ganho eventual para, na sequência, aplicar o art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212/91, porém, como visto na transcrição anterior, o julgado de primeiro grau rebateu essa argumentação de forma acertada, mostrando que “o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade”, o que está correto, pois eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

Ademais, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 6/5/99, é bem claro ao estabelecer que somente os ganhos eventuais, expressamente desvinculados do salário por força de lei, é que não integram o salário de contribuição, o que não ocorre em relação às horas extras. Veja-se:

Arr. 212 [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

V - as importâncias recebidas a título de:

[...]

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Por fim, oportuno destacar que a hora extra possui nítido caráter contraprestativo e salarial, sendo deferida ao obreiro em razão do exercício laboral em circunstância fora do normal. Dessa forma, tal remuneração subsume-se ao aspecto quantitativo do consequente da regra matriz da incidência da contribuição previdenciária.

Portanto, afastam-se as alegações recursais quanto às horas extras.

Do abono pago em decorrência de convenção coletiva

Segundo a Recorrente, a fiscalização teria lançado contribuições sobre abono “pago em decorrência de convenção coletiva” (rubricas 390 e 391), por não ter encontrado tal previsão na convenção coletiva da empresa.

A Recorrente alega, ainda, que o acórdão recorrido, ao manter o entendimento da fiscalização, não teria observado que o pagamento dessa verba corresponderia ao abono pago a título de indenização por tempo de serviço e que estaria regularmente previsto na cláusula décima segunda da Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012, nos seguintes termos:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA – AVISO PRÉVIO

As empresas concederão aos empregados que contem com mais de 03 (três) anos ininterruptos de trabalho, além do aviso prévio previsto em Lei, mais 1 (um) dia para cada ano de vigência do contrato de trabalho”.

Pois bem, para melhor análise do alegado, vejamos, primeiramente, o que restou exarado no relatório fiscal, fl. 49:

5.9. Já com relação às rubricas 390 – ABONO CONVENÇÃO COLETIVA e 391 – DIF ABONO CONVENÇÃO COLETIVA, 3370 – 13º SALARIO INDENIZADO S/ AVISO PREVIO as alegações da empresa não foram acatadas.

5.10. No caso das rubricas 390 e 391 sobre abonos de convenção coletivas cabe frisar que nas convenções e acordos coletivos em anexo, apresentados pela empresa, não se constatou a previsão de pagamento de abonos aos segurados empregados muito embora a empresa tenha alegado referido pagamento

vinculado a Convenção Coletiva como indenização por tempo de serviço. Assim, há que se considerar que houve simplesmente pagamento de abonos aos empregados, vinculados aos salários, sem qualquer previsão em negociação coletiva.

Como se vê, à luz da informação prestada pela empresa de que as rubricas 390 e 391 corresponderiam a pagamento de abono “vinculado a Convenção Coletiva como indenização por tempo de serviço”, a fiscalização asseverou não ter constatado a previsão de abonos nas convenções e acordo coletivos da empresa.

Insta destacar, inclusive, que a fiscalização havia solicitado à empresa, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, fls. 89 a 95, esclarecimentos quanto a várias rubricas, dentre elas as rubricas 390 e 391, as quais foram pagas com o nome de “Abono Convenção Coletiva”, porém, segundo se extrai dos autos, a Recorrente não fez nenhuma demonstração inequívoca de que tais rubricas estariam previstas nas convenções ou acordos coletivos, ou mesmo que diriam respeito à citada cláusula décima segunda.

Em sua impugnação, a Recorrente apenas alegou que tais rubricas estariam previstas na cláusula décima segunda porém, sem fazer a devida demonstração a respeito, lembrando que essa cláusula sequer utiliza a palavra “abono”. Dessa forma, a decisão recorrida manteve o entendimento da fiscalização, nos seguintes termos, fl. 9.438:

A autuada alega que o pagamento desta verba está regularmente previsto na Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012, registrada no MTE.

Ocorre que a fiscalização frisou, em seu relato, que apenas integram os autos de infração em tela os abonos pagos sob as rubricas 390 e 391, não previstos nas convenções e acordos coletivos.

De fato, da análise dos acordos anexados aos autos, não se vislumbra a previsão de pagamento dos valores pagos a esse título e que são objeto dos Autos de Infração ora debatidos.

Dessa forma, a impugnante realizou pagamento de valores vinculados aos salários dos empregados denominados abonos sem estarem previstos nas convenções e acordos coletivos.

Em que pese o esforço argumentativo da impugnante, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e, nessa condição, não há base legal para que se exclua, do lançamento, os valores pagos a título de abono.

Conforme se observa, após examinar a impugnação - a qual fez menção expressa à cláusula décima segunda - e após analisar os acordos firmados, o Relator da decisão recorrida informou não ter vislumbrado a previsão de pagamento dos abonos, e ainda, que tais pagamentos se amoldariam “ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária”. Dessa forma, manteve o lançamento como operado pela fiscalização.

Acontece que agora, em seu recurso, a Recorrente apenas diz que a decisão recorrida não teria observado a cláusula décima segunda, porém, sem trazer qualquer elemento capaz de demonstrar que tal cláusula contempla as rubricas 390 e 391.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), o que não aconteceu. Logo, nega-se provimento ao recurso quanto aos abonos.

Da licença remunerada

Segundo a Recorrente, ao afirmar que a licença remunerada teria a mesma natureza das férias e do descanso semanal remunerado, o acórdão recorrido teria olvidado de que a licença remunerada constitui uma “causa interruptiva do contrato de trabalho, o que evidencia a sua natureza indenizatória e não remuneratória, razão pela qual não pode ser tida como integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal”.

De fato, a Recorrente está correta quando diz que a licença remunerada é causa interruptiva do contrato de trabalho, porém não lhe socorre a alegação de que o pagamento em relação a essa licença teria natureza indenizatória e, por isso, não integraria a base de cálculo das contribuições.

Na interrupção do contrato de trabalho não se verifica a prestação pessoal de serviço, ou seja, o empregado encontra-se, efetivamente, licenciado do trabalho, porém, salvo essa ausência de prestação obreira, o contrato de trabalho se mantém em plena execução, devendo, pois, o empregador cumprir todas as suas obrigações, tais como pagar ao empregado a remuneração, o repouso semanal remunerado, a média de horas extras e demais direitos trabalhistas, além de recolher as contribuições previdenciárias, o FGTS¹, o IRRF², etc.

A esse respeito, insta destacarmos a seguinte lição de Maurício Godinho Delgado³:

***Interrupção: Características** – A presente figura celetista traduz a sustação temporária lícita da cláusula de prestação de serviço e disponibilidade obreira no contrato empregatício. O contrato continua em plena execução, exceto pela prestação de disponibilidade dos serviços obreiros. Por isso é que “Orlando Gomes” fala em “suspensão parcial” dos efeitos contratuais. A interrupção é, pois, a sustação restrita e unilateral de efeitos contratuais, abrangendo essencialmente apenas a prestação laborativa e disponibilidade obreira perante o empregador.*

Insista-se que a sustação provisória atinge apenas a cláusula de prestação laboral obreira de serviços (e, ainda,

¹ Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

² Imposto de Renda Retido na Fonte.

³ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p.1.055

disponibilidade do empregado perante à empresa), mantidas em vigência as demais cláusulas contratuais. Desse modo, não se presta trabalho (nem se fica à disposição), mas se computa o tempo de serviço e paga-se o salário. Isso significa que as obrigações do empregador mantêm plena e rigorosa eficácia, o que não acontece com a principal obrigação do empregado.

Portanto, tem-se por improcedentes as alegações recursais quanto à licença remunerada, devendo, pois, ser mantida a decisão recorrida.

Do décimo terceiro salário e do aviso prévio indenizados

Segundo a Recorrente, "se faz necessária a distinção entre o pagamento do décimo terceiro salário na vigência do contrato de trabalho e o décimo terceiro salário indenizado por ocasião da rescisão do contrato de trabalho".

Aduz, ainda, que "não há na legislação qualquer previsão nos sentido de que o aviso prévio indenizado deverá constar do salário de contribuição", além do que, em seu entendimento "não sendo remuneração habitual, que remunerere serviço prestado ou tempo à disposição do empregador, tal quantia não poderia mesma enquadrar-se no conceito de contribuição (artigo 28, § 9º, 'e', 7 da Lei nº 8.212/91)".

Pois bem, cotejando as alegações recursais com aquelas apresentadas na primeira peça defensiva, constata-se que a Recorrente apenas repetiu a impugnação em seu recurso, *ipsis litteris*, sem trazer nenhuma razão nova. Dessa forma, com fundamento no art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, transcreveremos, neste voto, a decisão de primeira instância, com a qual concordamos e mantemos:

A impugnante alega que a revogação de dispositivo legal que excluía a verba do salário de contribuição não pode ser fundamento legal para fins de incidência de contribuição previdenciária sobre tais parcelas, uma vez que há, constitucionalmente, expressa proibição de exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, sendo inconstitucional a pretensão de instituir tributo pela simples derrogação de dispositivo legal.

Entretanto, a fiscalização não fundamentou a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba em uma revogação de dispositivo legal.

Ao contrário do que entende a impugnante, não houve instituição de tributo com a derroga de dispositivo legal, e tão pouco o aumento de tributo sem lei.

A hipótese legal de incidência tributária previdenciária está prevista no caput do art. 28, da Lei 8.212/91, que estabelece que o salário de contribuição é, para o segurado empregado, "a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título."

Ou seja, a remuneração paga, a qualquer título, é salário de contribuição, exceto, exclusivamente, as parcelas listadas no § 9º, do mesmo art. 28.

Portanto, se uma rubrica não se enquadra na hipótese de isenção, então integra a base de cálculo da contribuição, por força da lei.

Assim, não procedem os argumentos da impugnante nesse sentido.

A autuada assevera que não há na legislação qualquer previsão no sentido de que o aviso prévio indenizado deverá constar do salário de contribuição.

Ora, como visto acima, a previsão consta do "caput" do art. 28, da Lei 8.212/91.

Entendo que o pagamento de aviso prévio indenizado pelo empregador ao empregado em decorrência da rescisão do contrato de trabalho, apesar da denominação, não nega sua característica remuneratória, já que é decorrência única e exclusiva do contrato existente entre ambos.

O artigo 487 da CLT, traz o prazo em que uma parte deverá avisar a outra quanto a vontade de rescindir o contrato de trabalho, ou seja, do aviso prévio e em seu § 1º diz: "A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço".

Portanto, é cristalina a intenção dos legisladores de integrar o aviso prévio indenizado ao salário de contribuição.

Reforça o argumento de que essa verba integra a base de cálculo da contribuição o fato de que o aviso prévio constitui tempo de serviço para todos os efeitos legais, e de que a própria rescisão do contrato de trabalho só ocorre, de fato, após o final do aviso prévio, sendo ele trabalhado ou indenizado.

Assim, mesmo com a homologação das verbas rescisórias, o término do contrato somente se efetiva ao fim do prazo do aviso prévio, ficando, portanto, mantido o vínculo do empregado à empresa durante o aviso prévio.

A sumula 182 do Tribunal Superior do Trabalho reforça o entendimento de que aviso prévio indenizado é verba de natureza salarial:

Súmula 182: O tempo de aviso prévio, mesmo indenizado, conta-se para efeito da indenização adicional previsto no art. 9º da Lei 6.708, de 30.10.1979.

Vários julgados demonstram o posicionamento dos tribunais nesse sentido:

AVISO PRÉVIO. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Aviso prévio é mera roupagem ao salário, stricto sensu, que o trabalhador tem direito de receber no derradeiro trintídio do vínculo. O período do aviso prévio integra o contrato de trabalho para todos os efeitos, sendo devida a incidência de contribuições previdenciárias sobre o título”. (TRT 15ª Região – RO 0001421-23.2010.5.15.0134, 2ª Turma, Rel. Edmundo Fraga Lopes, Data de publicação: 27/04/2012).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – INCIDÊNCIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO – PERTINÊNCIA. A “ratio legis” da parte final do § 1º do art. 487 da CLT é de que o período do aviso prévio integra o tempo de serviço para todos os efeitos legais, ainda que indenizado. Coerente com esta exegese do referido preceito legal, a jurisprudência do C. Tribunal Superior do Trabalho firmou entendimento pacífico no sentido de que “A data de saída a ser anotada na CTPS deve corresponder à do término do prazo do aviso prévio, ainda que indenizado” (Orientação Jurisprudencial nº 82 da SBDI-1 do TST). Some-se que a jurisprudência do C. TST, igualmente, vem entendendo que há incidência de FGTS sobre o aviso prévio indenizado (Súmula nº 305). Ademais, não consta do rol taxativo do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91 que o aviso prévio indenizado não integra o salário de contribuição. Destarte, é extrema de dúvida que a natureza do pagamento a título de aviso prévio tem caráter salarial e deve sofrer incidência de contribuições previdenciárias, mormente considerando que o período anotado na CTPS será computado para benefício previdenciário.

Ademais, o Decreto nº. 6.727/2009 revogou a alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, que excluía o aviso prévio indenizado do salário de contribuição. Recurso conhecido e provido”. (TRT 15ª Região – RO 0085300-40.2009.5.15.0011, 5ª Turma, Rel. José Antonio Pancotti, Data de publicação: 22/07/2011).

AVISO PRÉVIO INDENIZADO / INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - Com o advento do Decreto nº 6.727/2009, publicado em 12/01/2009, restaram revogadas a alínea “f”, do inciso V, do § 9º, do art. 214, o art. 291 e o inciso V, do art. 292 do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99), que excluía da incidência de contribuição previdenciária o aviso prévio indenizado. Assim, tal verba, que até então não sofria a incidência da contribuição previdenciária, passou a integrar a base de cálculo para recolhimento ao INSS, o que deve ser observado no caso, uma vez que o trabalhador foi dispensado em data posterior à alteração legislativa.” (TRT 3ª Região – RO 0011454-

10.2013.5.03.0164, 6ª Turma, Rel. Jorge Berg de Mendonça, Data de publicação: 25/08/2015).

ACORDO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. Incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, por não mais figurar entre as parcelas isentas, tendo em vista que o art. 28 da Lei nº 8.212/91 foi alterado com a edição da Lei nº 9.528, de 10.12.1997". (TRT 9ª Região – ACO 16548-2008-029-09-00-0-ACO-09973-2010, 5ª Turma, Rel. Rubens Edgard Tiemann, Data de publicação: 09/04/2010).

Ademais, como bem observado pelo Auditor Fiscal atuante, a própria empresa atuada reconhece a natureza salarial do aviso prévio indenizado, uma vez que o ofereceu à tributação, como comprova a tabela de incidência apresentada pela própria empresa.

Portanto, tanto o aviso prévio indenizado, quanto o décimo terceiro sobre o aviso prévio indenizado possuem natureza salarial e, nessa condição, integram o salário de contribuição.

Das multas aplicadas

Segundo a defesa, o valor das multas aplicadas seria desproporcional e desviaria da sua função precípua, “implicando em verdadeiro confisco, prática repudiada pela Carta Magna”, segundo dispõe o seu art. 150, inciso IV, contudo, não merecem guarida tais argumentos.

As multas de que tratam o presente julgamento estão previstas no art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 27/12/96, tendo sido aplicadas em observância ao comando do art. 35-A da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

Lei 8.212/91

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Quanto à alegação de que as multas em análise implicam em “verdadeiro confisco, repudiado pela Carta Magna”, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, independente do seu *quantum*, as multas ora impostas decorrem de lei e devem ser aplicadas, pela autoridade tributária, sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos dela decorrentes.

Portanto, improcedem as alegações recursais quanto às multas de ofício.

Conclusão

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado

Não obstante o bem elaborado voto do i. Relator, dele divirjo especificamente quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional sobre as férias usufruídas, bem assim sobre o aviso prévio indenizado.

Pois bem.

Em linhas gerais, a exigência de recolhimento da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, referente ao terço de férias e ao aviso prévio indenizado, encontra previsão nos arts. 22 e 28 da Lei n. 8.212/1991.

Em que pese a Lei n. 8.212/1991 prever, por meio dos dispositivos *supra* citados o recolhimento da contribuição previdenciária, a não incidência sobre o terço de férias

e aviso prévio indenizado tem espeque no art. 201, § 11, da CF/88, que, de forma expressa, dispõe que a hipótese de incidência são os ganhos habituais incorporados ao salário.

Assim, considerando-se que o terço de férias e o aviso prévio indenizado constituem-se pagamento com evidente viés indenizatório e desprovido de habitualidade, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.230.957/RS submetido à sistemática de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C do então vigente CPC/1973, decidiu, entre outras matérias, que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, bem assim sobre o aviso prévio indenizado, conforme entendimento sumarizado na ementa abaixo:

*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.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011. (grifei)

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/STJ.(REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014) (grifei)

Não obstante a matéria já ter sido decidida no âmbito do REsp 1.230.957/RS, ainda encontrava-se pendente em virtude do RE 593.068/SC, *loading case* do **Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade - de Repercussão Geral** -, que, entretanto, restringe-se ao regime estatutário dos servidores públicos federais:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS EFETIVAMENTE GOZADAS. INFRACONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 163. NÃO-APLICABILIDADE.

1. A incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas durante as férias efetivamente gozadas pelos empregados demandaria a análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, de modo a inviabilizar o processamento do apelo extremo.

2. O Tema 163 da sistemática da Repercussão Geral, cujo recurso-paradigma é o RERG 593.068, de relatoria original do Ministro Joaquim Barbosa e atualmente sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, DJe 22.05.2009, além de não tratar de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga durante o período de férias gozadas, mas apenas sobre o adicional de férias (terço constitucional), aplica-se tão somente aos servidores públicos federais. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 949275 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe070 DIVULG 14042016 PUBLIC 15042016)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. EMPREGADO CELETISTA.

1. A jurisprudência do Supremo consolidou-se no sentido de ser infraconstitucional a discussão acerca da incidência de tributos baseada na

***natureza jurídica da verba.** Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 954317 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 28/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe179 DIVULG 23082016 PUBLIC 24082016) (grifei)*

Na ementa da decisão que reconheceu repercussão geral no RE 593.068/SC é evidente a delimitação da controvérsia:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. **SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. REGIME PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. GRATIFICAÇÃO NATALINA (DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO). HORAS EXTRAS. OUTROS PAGAMENTOS DE CARÁTER TRANSITÓRIO. LEIS 9.783/1999 E 10.887/2004. CARACTERIZAÇÃO DOS VALORES COMO REMUNERAÇÃO (BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO). ACÓRDÃO QUE CONCLUI PELA PRESENÇA DE PROPÓSITO ATUARIAL NA INCLUSÃO DOS VALORES NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (SOLIDARIEDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO).***

1. Recurso extraordinário em que se discute a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre adicionais e gratificações temporárias, tais como 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno', e 'adicional de insalubridade'. Discussão sobre a caracterização dos valores como remuneração, e, portanto, insertos ou não na base de cálculo do tributo. Alegada impossibilidade de criação de fonte de custeio sem contrapartida de benefício direto ao contribuinte.

Alcance do sistema previdenciário solidário e submetido ao equilíbrio atuarial e financeiro (arts. 40, 150, IV e 195, § 5º da Constituição). 2. Encaminhamento da questão pela existência de repercussão geral da matéria constitucional controvertida. (RE 593068 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 07/05/2009, DJe094 DIVULG 21052009 PUBLIC 22052009 EMENT VOL0236108 PP01636 LEXSTF v. 31, n. 365, 2009, p. 285295) (grifei)

Ocorre que, em 11/10/2018, o STF concluiu o julgamento do RE 593.068/SC (conforme Ata de Julgamento n. 35, de 11/10/2018 - DJE n. 224, divulgado em 19/10/2018) fixando a tese de que **não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço constitucional de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade.**

Por sua vez, no julgamento do STJ a tese consolidada no REsp 1.230.957/RS é de que **não incide contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, importâncias pagas nos quinze dias que antecedem o auxílio doença, salário maternidade e salário paternidade.**

Como se observa, **exceto o terço de férias**, as verbas discutidas no REsp 1.230.957/RS e no RE 593.068/SC não são exatamente coincidentes.

Conclui-se, assim, que em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas (usufruídas), 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, bem assim que o aviso prévio indenizado (não trabalhado), por se referir a serviços não prestados, reveste-se de natureza indenizatória, restando evidente a

Processo nº 10670.721012/2015-27
Acórdão n.º 2402-006.751

S2-C4T2
Fl. 9.537

isenção da importância recebida a esse título para efeito de incidência de contribuição previdenciária, sendo, inclusive, nesse sentido, remansosa a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST).

Com o julgamento definitivo do RE 593.068/SC pelo STF, o REsp 1.230.957/RS - submetido à sistemática de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C do então vigente CPC/1973, por ser representativo de controvérsia - transitou em julgado, impondo-se a sua observância obrigatória pelo CARF, conforme preleciona o art. 62, § 1º, II, alínea "b", do Anexo II do RICARF.

É por essas razões, que, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias usufruídas, bem assim sobre o aviso prévio indenizado.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima