



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

Processo n° 10972.720090/2012-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.943 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente INSTITUTO DE PATOLOGIA CLINICA DR JORGE FURTADO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. INSTITUIÇÃO DE TODOS OS CONTORNOS DA OBRIGAÇÃO EM LEI. REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO.

O FAP foi instituído pela Medida Provisória n° 83/2002, convertida na Lei n° 10.666/2003, o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, ou seja, muito antes de sua aplicação efetiva a partir de 2010.

Quanto ao argumento da reserva à lei, é verdade que o art. 10 da Lei n° 10.666/03 relega ao regulamento as condições para que a alíquota de contribuição do SAT seja reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento. No entanto, todos os contornos da obrigação encontram-se dispostos no referido dispositivo, que determina os percentuais mínimos e máximos, além de estabelecer como critérios de majoração ou diminuição o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. Portanto, o dever jurídico encontra-se plasmado na lei, sendo relegado ao Poder Executivo tão somente a instrumentalização do quanto previamente determinado em lei, de sorte que não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade estrita (artigo 97 do CTN e artigo 150, I, da CF).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b).

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, *pro-labore*, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”, de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

VERBAS “INDENIZATÓRIAS. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAIS.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91), nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

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

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

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, THEODORO VICENTE AGOSTINHO, CARLOS ALEXANDRE TORTATO, RAYD SANTANA FERREIRA e LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA acompanharam o Relator pelas conclusões quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre as rubricas

questionadas, sendo que o Conselheiro CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA apresentará declaração de voto sobre a matéria. Os Conselheiros CARLOS ALEXANDRE TORTATO, RAYD SANTANA FERREIRA e LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA votaram por dar provimento parcial ao recurso para excluir os juros sobre a multa de ofício e o Conselheiro CARLOS ALEXANDRE TORTATO apresentará declaração de voto sobre a questão.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Carlos Henrique de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 330 e seguintes).

Adota-se trechos, com destaques nossos, do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 331 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome do Instituto de Patologia Clínica Dr. Jorge Furtado Ltda. para a constituição de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias e as contribuições para outras entidades e fundos, na forma discriminada abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO.	OBJETO DO LANÇAMENTO	VALOR ATUALIZADO.
51.000.503-9	Contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, com alíquota de 20%. Além dela, também foi lançada a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados. A alíquota desta contribuição é de 3,3978%, em razão da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, bem como glosa de dedução.	R\$363.992,64

AUTO DE INFRAÇÃO.	OBJETO DO LANÇAMENTO	VALOR ATUALIZADO.
51.000.504-7	Contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, cuja responsabilidade pela arrecadação e recolhimento é atribuída pela lei à empresa.	R\$140.008,32
51.000.505-5	Contribuições para outras entidades e fundos (terceiros: FNDE; INCRA; SENAC; SESC e SEBRAE).	R\$ 93.067,65

(...)

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 61 a 67, foram objeto de lançamento nos Autos de Infração nº 51.000.503-9, 51.000.504-7 e 51.000.505-5 as contribuições previdenciárias, glosas de dedução e as contribuições devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados da empresa e contribuintes individuais, no período de janeiro a dezembro de 2010.

68 a 181, anexadas a este processo, totalizados por competência na forma discriminada abaixo:

Anexo A - Planilha geral demonstrativa de todas as remunerações dos segurados empregados, apuradas através das informações constantes nas "Folhas de pagamento (Fopag)" apresentadas pela empresa em comparação com os valores declarados em GFIP antes do início do procedimento fiscal, discriminadas por competência, fls. 68 a 151.

Anexo B - Planilha demonstrativa de todas as remunerações dos segurados contribuintes individuais (pro labore), apuradas através das informações constantes nas "Folhas de pagamento (Fopag)" apresentadas pela empresa, com as respectivas contribuições previdenciárias descontadas dos segurados sócios da empresa em comparação com os valores declarados em GFIP antes do início do procedimento fiscal discriminadas por competência, fls. 152 a 155.

Anexo C - Relação dos Empregados com as respectivas remunerações declaradas em GFIP e constantes das Folhas de Pagamento, que receberam Salário Família e/ou Maternidade no período de 01/2010 a 12/2010, pagos pela empresa, fls. 156 a 166.

Anexo D - Planilha demonstrativa por estabelecimento do quantitativo do Salário Família apurado e pago pela empresa conforme consta das folhas de pagamento apresentadas e o Salário Família efetivamente declarado em GFIP, fls. 167 a 169.

Anexo E - Quadro Demonstrativo das apurações do Salário Maternidade Devido (Apurado) e pago pela empresa conforme consta das folhas de pagamento apresentadas e Salário Maternidade Declarado em GFIP, fls. 170.

Anexo F - Relação de pagamentos de salário família em desacordo com legislação vigente, não atualizando as tabelas que impede pagamento de salário família quando a remuneração ultrapassa os limites legais, gerando assim pagamento indevido, fls. 171 a 181.

Informa o Relatório Fiscal, que a empresa declarou em GFIP deduções referentes a quotas de salário família, cujos valores são superiores aos valores pagos pela empresa conforme consta das folhas de pagamento. Os anexos D, E e F demonstram o quantitativo dos valores de salário família pagos pela empresa, os valores devidos e aqueles declarados em GFIP.

Foi verificada ocorrência de pagamentos indevidos de salário família, não observando os limites de remuneração dos segurados empregados para ter Direito ao benefício, conforme Anexo F, acima descrito.

Esclarece o relatório que as contribuições lançadas foram incluídas nos seguintes levantamentos:

Levantamentos EP - Empregado Patronal FOPAG / ED - Empregado descontado na FOPAG - refere-se a valores correspondentes as remunerações recebidas pelos segurados

empregados da empresa, constantes das folhas de pagamento, do período de 01/2010 a 12/2010, e que não foram declarados nas GFIP entregues antes do início da ação fiscal;

Levantamentos NP - Empregado Patronal não FOPAG /ND - Empregado descontado não CONSTANTE NA FOPAG - refere-se à remuneração de segurados empregados não constantes das folhas de pagamento apresentadas pela empresa, mas detectadas através de outras fontes aferidas.

Levantamentos CP – Contrib. Individual Empresa FOPAG /CD - Contribuinte Individual descontado na FOPAG - refere-se a valores pagos aos contribuintes individuais (sócios da empresa) constantes das folhas de pagamento e não declarados em GFIP antes do início do procedimento fiscal.

Os respectivos valores foram discriminados, por competência, às fls. 05 a 14, 20 a 25 e 31 a 36, no Discriminativo do Débito (DD).

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração por via postal em 19/04/2013, conforme aviso de recebimento – AR, às fls. 223. Em 20/05/2013, conforme carimbo da Seção de Protocolo e Expedição, apresentou impugnação, juntada às fls. 229 a 335, e anexo (...)

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pelo recorrente foi julgada improcedente, mantendo-se o crédito tributário lançado.

A recorrente foi cientificada do julgamento, tendo apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 350 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* houve a inclusão de verbas de natureza indenizatória, como os adicionais de horas extra, noturno, de periculosidade, de insalubridade, as férias, o terço constitucional de férias (adicional), o salário-maternidade, afastamento acidente e doença, aviso-prévio indenizado;

* ilegalidade do FAP e impossibilidade de sua aplicação para o ano de 2010. Ademais, a alíquota é determinada por decreto.

* inconstitucionalidade das contribuições para o INCRA e SEBRAE;

* impossibilidade de multa superior a 30% do débito;

* não incidência de juros sobre a multa;

* impossibilidade de imposição da Taxa Selic como juros moratórios.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

FAP. Aduz a recorrente a ilegalidade do FAP e impossibilidade de sua aplicação para o ano de 2010. Ademais, a alíquota é determinada por decreto.

No que tange à impossibilidade de aplicação para o ano de 2010, não assiste qualquer razão a recorrente pois o FAP foi instituído pela Medida Provisória nº 83/2002, convertida na Lei nº 10.666/2003, o Fator Acidentário de Prevenção – FAP, ou seja, muito antes de sua aplicação efetiva a partir de 2010.

Quanto ao argumento da reserva à lei, é verdade que o art. 10 da Lei nº 10.666/03 relega ao regulamento as condições para que a alíquota de contribuição do SAT seja reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento. No entanto, todos os contornos da obrigação encontram-se dispostos no referido dispositivo, que determina os percentuais mínimos e máximos, além de estabelecer como critérios de majoração ou diminuição o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. Portanto, o dever jurídico encontra-se plasmado na lei, sendo relegado ao Poder Executivo tão somente a instrumentalização do quanto previamente determinado em lei, de sorte que não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade estrita (artigo 97 do CTN e artigo 150, I, da CF).

Assim, não merece prosperar o inconformismo da recorrente.

Verbas “Indenizatórias”. Alega a recorrente que houve a inclusão de verbas de natureza indenizatória, como os adicionais de horas extra, noturno, de periculosidade, de insalubridade, as férias, o terço constitucional de férias (adicional), o salário-maternidade, afastamento acidente e doença, aviso-prévio indenizado.

Para o enfrentamento da questão relativa à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, assim como sobre o salário-maternidade, as férias, o adicional de férias, as horas extras, os adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade, bem como sobre o aviso-prévio indenizado, entre outras, como afirma a recorrente, é preciso investigar sobre os limites de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

Em que pese os limites estabelecidos para a análise da inconstitucionalidade de lei no âmbito administrativo (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do RICARF), não se pode dizer que o art. 28 tenha extrapolado os limites normativos definidos pela Constituição Federal.

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, “o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.¹ No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo”.²

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base imponible do tributo - “folha de salários”, “demais rendimentos” e “ganhos habituais”, sendo que este último não deixa de ser “rendimento”- , “a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF”.³

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de “remuneração” e de “salário-de-contribuição”.

Entendemos que remuneração “pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”⁴, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em “contraprestação” (uma prestação por outra), mas sim em “retribuição”, ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão “contraprestação” ao invés de “retribuição”. Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o

¹ *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest>. Acesso em 19/06/2014.

² *Idem* p. 57.

³ *Idem* p. 68.

⁴ *Ibidem* p. 69 e seguintes.

pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato.

(Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e os limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea *a*, do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

Assim, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91) e nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), bem como sobre o aviso-prévio indenizado (art. 487 e seguintes da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

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

Note-se que não se desconhece a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.230.957, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), que estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado. Ocorre que este relator opta por manter o seu entendimento quanto à base impositiva do salário-de-contribuição, tendo em vista não estar ainda vinculado ao decisório, posto que não se trata de decisão definitiva de mérito (art. 62-A, do RICARF).

Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014, cuja ementa é:

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Recurso Especial nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC

Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.

Sendo assim, entendo que o lançamento deve ser mantido quanto à suposta incidência de contribuição previdenciária sobre as rubricas contestadas pela recorrente.

Inconstitucionalidade. Contribuição Previdenciária. INCRA. SEBRAE. Multa Confiscatória. Alega a recorrente a ilegitimidade das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE.

Ocorre que as teses levantadas baseiam-se no aspecto da inconstitucionalidade das leis que dão supedâneo às referidas exações. A alegação de caráter confiscatório das multas aplicadas (impossibilidade de multa superior a 30% do débito) também centra-se no aspecto da inconstitucionalidade da lei.

Sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Taxa Selic. A recorrente requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic. Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

Multa. Juros. Alega a recorrente ser indevida a incidência de juros sobre as multas.

Equivocado o entendimento da recorrente, pois a previsão legal referida trata do recolhimento espontâneo, hipótese em que, por óbvio, não há incidência de multa de ofício e, conseqüentemente, não haveria porque dispor a respeito da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No entanto, apenas para que não parem dúvidas quanto à legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

*Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Lei n.º 9.430/96

*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, a própria recorrente reconhece que a multa é penalidade. Portanto, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN. Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes **sobre débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

*1. **Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que:** "É legítima a incidência de*

Processo nº 10972.720090/2012-67
Acórdão n.º 2401-003.943

S2-C4T1
Fl. 389

juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
André Luís Mársico Lombardi - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Importante realçar que o presente voto ousa discordar, com a devida vênia, do ilustre Conselheiro Relator somente no que tange a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas.

Como bem assinala o Relator em seu, como sempre, bem fundamentado voto, a incidência de contribuições previdenciárias encontra seu fundamento de constitucionalidade no artigo 195, inciso I, alínea 'a'. Ali, a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, encontra seus limites de competência e deles, extrai que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, no caso das relações de emprego, é:

"Art. 22:(...)

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." (destacamos)

Da simples leitura do texto legal podemos inferir que as contribuições "*in comento*" incidem sobre a remuneração decorrente do trabalho.

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altas, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

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

(grifos originais).

Porém, como cediço, nem todas as verbas pagas pelo empregador ao trabalhador decorre da prestação pessoal de serviços. Valores relativos a direitos trabalhistas, ressarcimento de despesas, benefícios previstos em contrato individual ou coletivo de trabalho e indenizações diversas também integram as parcelas pagas ao empregado.

A própria descrição desses valores permite inferir-se pela não incidência das contribuições previdenciária sobre eles, ainda mais ao se cotejar com as considerações sobre o salário de contribuição acima realizadas.

Importante ressaltar que até esse ponto há expressa concordância entre o acima asseverado e a posição do eminente Relator. Simples transcrição de trecho de seu voto, comprova a afirmação:

"E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu "salário-de-contribuição" (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de "remuneração" e de "salário-de-contribuição".

Entendemos que remuneração "pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que "remunere"⁵, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição)", como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais." (negritos nossos)

Explicitemos: há concordância quanto à base de cálculo das contribuições previdenciárias no caso das relações de emprego, pois ambos entendemos que o conceito de remuneração determinado constitucionalmente e delimitado pela Lei de Custeio contem não só o caráter contraprestacional da verba (pagamento pelos serviços efetivamente prestados), como também o retributivo, aquele que engloba o pagamento de verbas remuneratórias no caso de tempo à disposição, interrupção (v. g.: descanso semanal remunerado e férias gozadas) e condições contratualmente ajustadas (por exemplo: prêmio assiduidade). Por óbvio que algumas situações de verbas remuneratórias decorrem de lei, como no caso dos adicionais salariais.

Tratando-se de caso de incidência tributária, forçosamente decorrente de lei, imperativo deduzir que as demais verbas percebidas pelo empregado e que não possam ser, sob a luz da doutrina trabalhista, enquadradas no limites acima deduzidos, não sofreram tributação da contribuição prevista no artigo 195, I , a da Carta Magna. Típico caso das indenizações trabalhistas.

Aqui nossa discordância exsurge.

O aviso prévio indenizado, como o próprio nome explicita, é verba de nítido caráter indenizatório. Não por que o nome da verba defina seu regime jurídico. Nesse caso, há nítida verba indenizatória, típica de ofensa a direito trabalhista, que determina indenização, reparação, por aquele que deu causa, ou seja, que ofendeu direito de outrem.

O trabalho é um direito, direito social, garantidor de renda e dignidade do trabalhador. Nesse sentido a determinação legal do contrato de trabalho ser, em regra, firmado a prazo indeterminado. Seu rompimento, novamente em regra, só é possível mediante indenização e mais, mediante prévio aviso.

Tal comunicação prévia visa justamente garantir que o empregado não fique sem trabalho, que possa, mantendo seu vínculo, buscar outro local onde possa, mediante seu labor, prover seu sustento e de sua família.

Ao obstar esse direito, não permitindo que o empregado cumpra o período de prévio aviso sobre o futuro rompimento do vínculo trabalhista, surge ao empregador o dever de indenizar o trabalhador.

Não é caso de interrupção do contrato de trabalho. Aliás, ao final do termo da comunicação antecedente, o que forçosamente ocorrerá é a cessação do vínculo laboral, por expresso ato volitivo do empregador, e portanto, sabe-se antecipadamente, que não haverá continuidade, o que, por imperativo lógico, não nos permite concluir que o contrato de trabalho ficou interrompido; será, sim, rompido.

Nesse termos, discordamos do voto do Relator, para explicitar que sobre as parcelas pagas à título de aviso prévio indenizado não incidem contribuição previdenciária em razão de seu nítido caráter indenizatório por ofensa a direito trabalhista.

Ressalte-se que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado é assente na jurisprudência dos tribunais federais e do STJ.

Não obstante todo o exposto, especificamente no caso do presente lançamento tributário, concordamos com o Relator que tal a comprovação do pagamento do aviso prévio indenizado, alegado pelo Recorrente, não restou comprovado, o que impede que seu pleito possa ser reconhecido.

Não se observou no recurso, nem mesmo a indicação dos valores pagos a título da verba indenizatória, quanto mais a comprovação desse pagamento. Nesse sentido, e diante da determinação do artigo 16, III do Decreto nº 70.235/72, não se pode excluir tais verbas do lançamento tributário.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato

Dirirjo do Relator no ponto específico da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, consoante as razões que apresento a seguir.

A Recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de “multa de ofício”. Entendo que a Recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O caput do referido artigo é bastante claro: “Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]**”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “**a que se refere este artigo**”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “decorrente de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

(assinado digitalmente)
Carlos Alexandre Tortato