



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723630/2012-60
ACÓRDÃO	2201-012.798 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOANETE MARIA LACERDA CIA LTDA ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Os Autos de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequadas motivações jurídicas e fáticas, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória (art.142, parágrafo único do CTN).

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS (INCRA, SEBRAE).

As contribuições por determinação legal arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por destinatário o INCRA e SEBRAE foram instituídas por lei, sendo vedado ao órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA. PROGRESSIVIDADE DA

ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, varia de 1% a 3%, de acordo com o risco de acidentes do trabalho de sua atividade preponderante.

A cobrança do SAT reveste-se de legalidade, os elementos necessários à sua exigência foram definidos em lei, sendo que os decretos regulamentadores em nada a excederam.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

A constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data).

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER SEI Nº 1.626/2021/ME.

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

Esse entendimento não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por essa verba possuir natureza remuneratória.

AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença, não está sujeita à incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador, conforme decisão definitiva do STJ com repercussão geral, que deve ser reproduzida pelas turmas do CARF, nos termos do art. 62, § 2º do RICARF.

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA 72.

O STF, no âmbito do RE 576.967, entendeu ser inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

MULTA DE OFÍCIO. DOSIMETRIA. DETERMINAÇÃO LEGAL. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco a incidência de multa de ofício prevista em lei sobre o recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício. Compete à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. TAXA SELIC

É lícita a incidência dos juros com base na taxa SELIC, nos débitos com a União decorrentes das contribuições sociais não recolhidas nos prazos previstos na legislação previdenciária.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer das questões de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores das contribuições previdenciárias incidentes sobre as seguintes verbas: i) aviso prévio indenizado; ii) auxílio-doença nos primeiros quinze dias; III) terço constitucional de férias e IV) salário maternidade.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração, relativos às contribuições sociais devidas à Seguridade Social pela empresa, (20%), incidentes sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e destinadas para os Terceiros, (Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI), do período de 01/2009 a 12/2011.

Cientificada dos Autos de Infração em 12/03/2013, a Autuada apresentou impugnação tempestiva de fls. 211/229, as seguintes alegações, de acordo com o Relatório do Acórdão da Impugnação:

- Da ilegalidade da exigência da contribuição para o INCRA:

3.1. Incabível a exigência da contribuição relativa ao INCRA Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária de empresas exclusivamente urbanas, em face da impossibilidade de superposição contributiva, a qual deve contribuir tão somente à Previdência Urbana, como demonstra a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a qual cita.

- Da Inexigibilidade da Contribuição para o SEBRAE:

3.2. Não é possível cobrar a contribuição para o SEBRAE da empresa impugnante, pois referida contribuição é desprovida de respaldo constitucional, na medida em que tomaria por base de cálculo elemento reservado ao custeio da Seguridade Social a folha de salários sem, entretanto, financiá-la, ofendendo com isso o artigo 154, I e 195, I da Constituição da República, tendo em vista que o exercício da competência residual exige lei complementar para instituição da exação.

3.3. Além disso, vislumbra espécie de bis in idem, na medida em que teria as mesmas características de contribuições para outros entes paraestatais (SESI, SENAI, SESC, SENAC) ofendendo a regra da não cumulatividade, além de não apresentar seu fundamento de legalidade no artigo 240 da Constituição da República, uma vez que fora criada posteriormente ao advento da nova Constituição, enquanto aquele dispositivo constitucional ressalvou apenas as contribuições já existentes a sua promulgação.

3.4. Assim, não pode ser exigida a contribuição para o SEBRAE no auto de infração, devendo seus valores ser excluídos do lançamento tributário.

- Da Ilegalidade da Atribuição de Grau de Risco Grave para fixação da Alíquota do Sat (Seguro Acidente do Trabalho):

3.5. Alega ser ilegal e inconstitucional a cobrança da contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), em razão da fixação do grau de risco leve, médio ou grave para efeitos de fixação do percentual do SAT/RAT (Seguro Acidente do Trabalho/Risco Ambiental do Trabalho), previsto no art. 22, inciso II, da Lei nº. 8.212/91 ofender o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição e art. 97 do CTN), na medida em delega para o Poder Executivo em seus § 3º e § 4º a definição do enquadramento do grau de risco, deve os valores lançados a este título ser excluído da DEBCAD ora impugnada.

- Da Ilegalidade da Fixação do Fato Gerador da Obrigação Tributária por Meio de Ato Infralegal:

3.6. Não houve lei instituindo o fato gerador de aumento do FAP Fator Acidentário Previdenciário, que se deu, apenas por meio do art. 202A, § 9º, do Decreto 6.957/09 e pela Resolução nº. 1.308, de 27/05/09, do Conselho Nacional da Previdência Social.

Dessa forma, houve aumento da alíquota do SAT/RAT a partir de janeiro/2010, de 1% para 3%. Portanto, há flagrante violação ao princípio da reserva legal, art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

- Da não incidência da contribuição social previdenciária sobre verbas trabalhistas de natureza indenizatória:

3.7. De acordo com o art. 113 do CTN, para que surja a obrigação tributária, principal ou acessória, é necessária a ocorrência do respectivo fato gerador. Ou seja, somente quando ocorrer no mundo fenomênico a hipótese descrita, abstratamente, na regra de incidência (hipótese de incidência tributária), realizada pelo sujeito passivo, é que surgirá o dever jurídico de pagar o tributo. A hipótese de incidência tributária da contribuição social previdenciária, incidente sobre a folha de salários das empresas, está prevista no art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

3.8. A expressão "folha de salários" significa a soma da remuneração paga ao empregado, em determinado período, como contraprestação de seus serviços; deste modo, o critério material do fato gerador desta contribuição social consiste na realização de despesa com salários, provenientes da relação de trabalho. Os valores percebidos pelos empregados de natureza indenizatória, assim como os encargos sociais, não possuem natureza jurídica de salário/remuneração, logo, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de salários, tampouco há que se falar na obrigação tributária das empresas recolherem o aludido tributo sobre estas parcelas

3.9. Por isso o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/915 define como base de cálculo "o total das remunerações pagas destinadas a retribuir o trabalho", o que faz as parcelas indenizatórias estarem fora do âmbito de incidência da norma tributária

dela extraída, ou seja, não incide a contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo contribuinte a título de terço constitucional de férias, salário maternidade, auxílio doença ou auxílio acidente e aviso prévio indenizado.

3.10. A jurisprudência pacífica do STF considera que o abono (terço constitucional de férias), possui a finalidade de permitir um "reforço financeiro neste período (férias)". Ademais, por constituir um ganho eventual não se incorpora ao salário para efeito de contribuição previdenciária e tampouco integra a base de cálculo do benefício, conforme o disposto no art. 201, § 11º, da CRFB, portanto esta verba possui natureza jurídica compensatória/indenizatória, conforme ementas dos julgados que colaciona em sua impugnação.

3.11. Neste esteio, também não há incidência de Contribuição previdenciária em relação aos valores pagos nos primeiros quinze dias para trabalhadores afastados por dias de afastamento por motivo de doença ou acidente de trabalho, diante do caráter indenizatório de tal verba, diante da ausência de prestação de serviços por parte do empregado e da ausência da percepção de remuneração decorrente da relação de trabalho (mas, tão somente, de uma verba indenizatória de caráter previdenciário), devendo os valores exigidos a este título serem excluídos do auto de infração. A jurisprudência do STJ, também firmou este entendimento.

3.12. A verba paga pelo empregador a título de aviso prévio indenizado, por sua vez, não decorre da remuneração destinada a retribuir o trabalho, nos termos do art. 195, I, "a", CRFB c/c art. 22,1, da Lei 8.212/91. Nas relações de emprego, quando uma das partes deseja rescindir o contrato de trabalho por prazo indeterminado sem justa causa, deve, antecipadamente, notificar a outra parte, através do aviso prévio.

3.13. No aviso prévio indenizado, o empregador pode determinar o desligamento imediato do empregado, mediante o pagamento de uma parcela compensatória relativa ao período de aviso, sendo certo que sua natureza jurídica é eminentemente indenizatória, não devendo, pois estar incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

- Limitação dos juros moratórios ao percentual de 1% ao mês inteligência do art. 161, 8 1º do CTN:

3.14. O lançamento tributário dos autos de infração impugnados contempla incidência de juros com base na Taxa SELIC, o que não é admissível pelo ordenamento jurídico brasileiro. Com a declaração de insubsistência da obrigação tributária principal, requer-se a declaração de inexigibilidade dos consectários legais que sobre ele incidem (multa e juros). Entretanto, caso se entenda cabível a exigência do tributo, o que se diz por argumento, ainda assim não poderia subsistir a aplicação de juros com base na taxa SELIC, uma vez que a Taxa SELIC, instituída por Lei Ordinária, conflita com a disposição expressa do CTN, que normatiza os juros de mora no percentual de 1% ao mês, conforme o que preceitua seu artigo 161, §1º.

- Do efeito confiscatório do percentual de 75% da multa aplicada ofensa ao art. 150, IV da Constituição Federal:

3.15. O dispositivo contido no art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96 (aplicado no presente processo administrativo) é inconstitucional, pois viola o princípio de vedação ao confisco, limitação constitucional ao poder de tributar inserto no art. 150, inciso IV, da Constituição, que opera como direito de proteção ao contribuinte. Este princípio que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco, é também aplicado à penalidade pecuniária. Cita doutrina.

3.16. Portanto, se é vedado o confisco por via da instituição de tributos, é consectário lógico afirmar-se que não se pode fazê-lo por meio de instituição de penalidades ou multas tributárias, já que decorrentes do mesmo fenômeno jurídico tributação. Quanto à caracterização da multa como confiscatória, Ives Gandra da Silva Martins defende que o parâmetro para identificar se houve o confisco encontra-se na base de cálculo que deu origem ao fato gerador da obrigação tributária plena (tributo e penalidade), não podendo esta superar dois limites essenciais, a saber: "a) valor superior da operação ou bem que serviu de base de cálculo ao tributo ou penalidade; b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação, a penalidade, necessariamente, teria de se limitar ao valor do próprio bem ou operação.

3.17. Assim, sendo aplicada a multa equivalente a 75% sobre o valor do tributo devido, tem-se caracterizado seu intuito confiscatório, o que fere o inciso IV, do art. 150, da Constituição. Cita ementa do pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN nº. 551/RJ, cujo relator foi o Ministro limar Galvão, reduzindo o parâmetro no qual as multas por sanção tributária devem se emoldurar, assim como em julgado no TRF da 5ª Região. De outra parte, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é contrária aos efeitos confiscatórios que tal percentual pode representar.

3.18. Dessa forma, o lançamento deve ser anulado por ter se baseado em norma jurídica (artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96) que ofendeu ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito (positivado como parâmetro legal na Lei 9.784/99); porque a aplicação da multa não obedeceu ao princípio da razoabilidade, ferindo direitos de liberdade da empresa; e, porque feriu o dever de proibição de excesso.

- Da ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do dever de proibição de excesso (lei 9.784/99):

3.19. A multa de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96 não é adequada, pois o meio escolhido não alcançará o resultado pretendido: auxiliar como instrumento de controle da fiscalização. Não é necessária, pois há outros meios adequados para atingir o mesmo fim; por fim, não há proporcionalidade em sentido estrito, pois restringe excessivamente os demais direitos envolvidos: o de propriedade, da livre iniciativa, da liberdade empresarial. A Lei 9.784/99,

aplicável a toda a administração pública, prevê os princípios da razoabilidade/proporcionalidade, determinando que no processo administrativo a observância do critério de "adequação entre os meios e os fins", cerne da razoabilidade, e veda "imposições de obrigações • Dos princípios constitucionais aplicáveis às sanções tributárias ofensa ao princípio da individualização da pena:

3.20. Os tribunais têm entendido que não há distinção entre sanção penal em sentido estrito (sanção criminal) e sanções de outras espécies, existindo inúmeras decisões em que foram aplicados às sanções administrativas os princípios de direito penal comum, positivados na Constituição da República. Nesse sentido, o Recurso Especial nº. 39.1550/PE, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que "a punição administrativa guarda evidente afinidade, estrutural e teleológica, com a sanção penal".

3.21. Em razão desse princípio, o da unidade ontológica das sanções, quando o texto constitucional determina que "a lei regulará a individualização da pena" (art. 5º, inciso XLVI, da Constituição da República) impõe-se considerar que, onde houver previsão de aplicação de sanções, deverão estar critérios que levem a uma ótima individualização, sob pena de invalidade material da lei que assim não dispuser.

3.22. Em decorrência deste direito fundamental, é inconstitucional a aplicação abstrata da sanção prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, razão pela qual o lançamento deve ser anulado em relação a este percentual de 75% de multa aplicada.

• DOS PEDIDOS

3.23. Por todo o exposto requer pelo total provimento da presente impugnação, julgando ao final, totalmente improcedente o presente processo administrativo, para o fim de declarar a nulidade do lançamento tributário constante dos autos de infração supra, pelas irregularidades materiais dele constantes, tudo nos termos da fundamentação supra exposta.

3.24. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitido, notadamente a documental.

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, decisão que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO (AI).SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Os Autos de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequadas motivações jurídicas e fáticas, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória (art.142, parágrafo único do CTN).

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS (INCRA, SEBRAE).

As contribuições por determinação legal arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por destinatário o INCRA e SEBRAE foram instituídas por lei, sendo vedado ao órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

SALÁRIODECONTRIBUIÇÃO. SALÁRIOMATERNIDADE. AUXÍLIO DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO. FÉRIAS E 1/3 DE FÉRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

Os pagamentos legalmente considerados como salário de contribuição, para fins previdenciários, compõem a base de cálculo da contribuição à Seguridade Social.

CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, varia de 1% a 3%, de acordo com o risco de acidentes do trabalho de sua atividade preponderante.

A cobrança do SAT reveste-se de legalidade, os elementos necessários à sua exigência foram definidos em lei, sendo que os decretos regulamentadores em nada a excederam.

MULTA DE OFÍCIO. DOSIMETRIA. DETERMINAÇÃO LEGAL. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco a incidência de multa de ofício prevista em lei sobre o recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício. Compete à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. TAXA SELIC

É lícita a incidência dos juros com base na taxa SELIC, nos débitos com a União decorrentes das contribuições sociais não recolhidas nos prazos previstos na legislação previdenciária.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão, em 09/12/2013, o sujeito passivo apresentou, as folhas 285/304, em 08/01/2014, recurso voluntário, no qual reitera na sua totalidade, a impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade

Conforme relatado, trata-se de Autos de Infração, relativos às contribuições sociais devidas à Seguridade Social pela empresa, (20%), incidentes sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e destinadas para os Terceiros, (Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI), do período de 01/2009 a 12/2011.

A recorrente questiona a legalidade da cobrança das contribuições ao INCRA, SEBRAE, SAT e verbas previdenciárias que considera de natureza indenizatória.

Quanto às verbas acima discriminadas, excetuando-se as verbas relativas à contribuição previdenciária ao salário maternidade, aviso prévio indenizado, 15 primeiros de auxílio doença e 1/3 de férias, tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto, para a matéria, os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

4. Tendo sido as impugnações apresentadas com a observância do prazo estipulado no artigo 15, caput do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, dela tomo conhecimento.

4.1. Cabe esclarecer que o presente processo engloba os autos de infração de obrigação principal Debcad nº 51.020.9998 e 51.021.0007, os quais estão sendo julgados em conjunto.

4.2. A impugnação aos lançamentos, que se deu tempestivamente, não tem o condão de elidi-los ou reduzi-los, porque não traz argumentos ou provas para tanto

• **Da regularidade do Procedimento fiscal:**

5. A discussão estabelecida dentro dos autos versa, basicamente, acerca das Inconstitucionalidades e Ilegalidades quanto à base de cálculo de contribuições previdenciárias e de terceiros, bem como de seus consectários legais exigidos. O contribuinte não questiona o fato de não ter viabilizado sua opção ao Sistema de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar nº 123/2006, portanto com relação a este fato não haverá pronunciamento desta esfera administrativa.

5.1. Inicialmente, antes de adentrar ao mérito, insta salientar que o CTN, em seu artigo 142, determinou que todos os atos praticados no interesse da atividade administrativa de cobrança de tributos sejam estritamente vinculados. Significa que o procedimento administrativo tributário deve seguir rigorosamente as determinações legais, objetivando enquadrá-los nos estritos e precisos termos normativos.

5.2. Por ser vinculada a atividade de lançamento, ao constatar a existência de contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela empresa fiscalizada, não cabe ao Auditor Fiscal adotar outro procedimento que o determinado em lei, sob pena de responsabilidade funcional.

5.3. Nestes termos, tem-se que em sede de processo administrativo, são estranhas as discussões em torno da suposta inconstitucionalidade de lei ou de qualquer outro ato normativo, posto esta matéria ser afeta aos órgãos competentes do Poder Judiciário, conforme expresso no artigo 102, I, "a" da Constituição Federal. Assim, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois a presente autoridade julgadora não pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de aplicar a norma cuja validade está sendo questionada pela defesa.

5.4. No mesmo sentido dispõem o artigo 59 do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, e a Súmula nº 2 aprovada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a seguir transcritos:

Decreto nº 7.574/2011

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26A, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

(...)

Súmula nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

5.5. Ante o exposto, a autoridade lançadora ao verificar que a autuada cumpria com suas obrigações previdenciárias como se estivesse no Simples Nacional,

quando, na realidade, sequer, havia formulado sua solicitação de opção ao sistema, fls. 61, cumpriu com sua obrigação de apurar as contribuições devidas e não recolhidas nas épocas próprias, relativas à parte da empresa e as contribuições destinadas as Outras Entidades e Fundos (Terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, abrangendo o período de 01/2009 a 12/2011, incluindo os 13º décimos terceiros salários respectivos, cujas contribuições encontram-se discriminadas no DD, Discriminativo do Débito, fls. 04/17 e 21/27.

• **Da legalidade das contribuições destinadas a terceiros:**

6. Antes de adentrar ao mérito quanto a exigência das contribuições destinadas aos terceiros, cumpre destacar que a autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, à legislação constante no anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”, em seu item: Terceiros – Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE, não possuindo competência para declarar indevidas as contribuições previstas na legislação, a cujo recolhimento a empresa está obrigada por norma vigente.

Contribuição ao INCRA

6.1. A defesa alega que a empresa autuada não possui qualquer vínculo com as atividades institucionais do INCRA, por ser vinculada a previdência urbana, não podendo ser exigida referida contribuição. Vejamos:

6.1.1. Com o advento da Constituição Federal de 1988, houve uniformização das previdências urbana e rural, sendo estabelecida a equivalência e uniformidade entre os benefícios concedidos às populações urbana e rural. Por essa razão, o antigo Prorural (Programa de Assistência ao Trabalhador Rural) foi extinto pela Lei nº 7.787, de 1989, e, por consequência, a contribuição ao Funrural também se extinguiu. Subsistiu, entretanto, a contribuição destinada ao INCRA, visto que esta estava totalmente desvinculada do Prorural. Com efeito, o objetivo do INCRA é a justa distribuição ou redistribuição de terras, sendo indubitoso que a contribuição que lhe era destinada era totalmente desvinculada da previdência rural ou da assistência social no âmbito rural.

6.1.2. Ademais, o fundamento da contribuição ao INCRA é o § 4º do art. 6º da Lei 2.613, de 23 de setembro de 1955, o qual estabelece a obrigação para todos os empregadores de contribuir com o adicional fixado sobre a totalidade da folha de salários, independentemente da atividade que exerçam.

6.1.3. Essa determinação é coerente com a função do INCRA, cujas atividades têm profundas repercussões sociais, que interessam ao Estado incentivar e desenvolver. Portanto, se tal contribuição está vinculada a atividades essencialmente sociais, cujo beneficiário é, em última análise, a coletividade como um todo, não se concebe que a obrigação de pagá-las pressuponha qualquer tipo de contraprestação direta ou indireta.

6.1.4. Esse entendimento é pacífico na jurisprudência, da qual cita-se, como exemplo, a seguinte ementa do Supremo Tribunal Federal em Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 761127, julgado em 20/04/2010:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO INCRA. EXIGIBILIDADE. EMPRESAS URBANAS. PRECEDENTES. 1. A contribuição social destinada ao INCRA é exigível das empresas urbanas porque visa a cobrir os riscos a que se sujeita toda a coletividade de trabalhadores. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido.

6.1.5. Logo, não há que se falar em recolhimento indevido no tocante às contribuições destinadas ao INCRA.

Contribuição ao SEBRAE

6.2. Sustenta o impugnante a inexigibilidade da contribuição ao SEBRAE por não ter sido implementada mediante Lei Complementar. Além disso, vislumbra espécie de bis in idem, na medida em que teria as mesmas características de contribuições para outros entes paraestatais (SESI, SENAI, SESC, SENAC) ofendendo a regra da não cumulatividade, além de não apresentar seu fundamento de legalidade no artigo 240 da Constituição da República, uma vez que fora criada posteriormente ao advento da nova Constituição, enquanto aquele dispositivo constitucional ressaltou apenas as contribuições já existentes a sua promulgação. Vejamos:

6.2.1. A contribuição do Sebrae, foi instituída pela Lei 8.029/1990, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/1990 e 10.668/2003, sendo contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a Lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais, relativas às entidades de que trata o art. 1º do DL 2.318/1986, Sesi, Senai, Sesc, Senac, portanto, não se inclui, a contribuição do Sebrae, no rol do art. 240, CF, (entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical), sua natureza jurídica, como já dito, é de intervenção no domínio econômico.

6.2.2. Sua exigência decorre do tratamento favorecido atribuído às empresas de pequeno porte, na dicção dos artigos 170 e 179 da Constituição Federal.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

6.2.3. Ademais, em sede de Recurso Extraordinário (RE 396.266/SC, Rel. min. Carlos Velloso), o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae, ressaltando, ainda, que é desnecessário que a mesma seja instituída por Lei Complementar.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º.

I. As contribuições do art. 149, C.F. contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de 'outras fontes', é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684.

II. A contribuição do SEBRAE Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F.

III. Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003.

IV. R.E. conhecido, mas improvido" (DJ 26.11.2003 grifos nossos).

6.2.4. No mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS SEBRAE. CONSTITUCIONALIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONTRAPRESTAÇÃO DIRETA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Imposição de multa de 1% do valor corrigido da causa. Aplicação do art. 557, § 2º, c/c arts. 14, inc. II e III, e 17, inc. VII, do Código de Processo Civil” (AI 571.581AgR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 24.4.2009).

E ainda: AI 708.772AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 13.3.2009; e AI 631.577AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 30.11.2007.

6.2.5. Portanto, é certo que o sujeito passivo impugnante se enquadra perfeitamente como contribuinte da contribuição destinada ao SEBRAE, a qual é manifestamente lícita e constitucional. Não pode a impugnante se escusar do recolhimento das contribuições destinadas ao SEBRAE, pois usufrui indiretamente dos serviços prestados por ele.

• **Da não incidência da contribuição social previdenciária sobre verbas trabalhistas de natureza indenizatória:**

(...)

Décimo Terceiro Salário

7.6. Argumenta o impugnante que o 13º salário não possui natureza salarial, sendo uma contribuição social da empresa de natureza compulsória em benefício do empregado, não podendo incidir contribuição sobre outra contribuição sob pena de bitributação, entretanto, não é que se extrai da disposição constante do artigo 28, § 7º, da Lei nº 8.212/91:

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

(...)

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

7.6.1. Tal norma é vigente e eficaz, haja vista não ter sido atingida por nenhuma decisão de inconstitucionalidade.

7.6.2. Ademais, ressalte-se a existência da Súmula 688 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual é válida a incidência de contribuição social sobre o décimo terceiro salário:

Súmula 688:

É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

• **Da ilegalidade da fixação do Fato Gerador da Obrigação Tributária por meio de ato infralegal:**

• **Da ilegalidade da atribuição de grau de risco grave para fixação da alíquota do SAT:**

• **Da ilegalidade da atribuição de grau de risco grave para fixação da alíquota do SAT:**

8. O presente lançamento relativo à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) foi efetuado à alíquota de 1%, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no período de 01/2009 a 12/2009, inclusive o 13º salário, nos termos do artigo 22, II, da Lei nº 8.212/91 e artigo 202, I, II e III e parágrafos 1º ao 6º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e à alíquota de 3%, no período de 01/2010 a 12/2011, inclusive o 13º salário, nos termos do artigo 22, II, da Lei nº 8.212/91, e artigo 202, I, II e III e parágrafos 1º ao 6º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e do art. 202A deste mesmo Regulamento, acrescentado pelo Decreto nº 6.042, de 12.02.07, com redação do Decreto nº 6.957, de 09/09/09, legislação esta inserida no anexo FLD – Fundamentos Legais do Débito.

8.1. A contribuição social correspondente à parte do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) encontra-se disciplinada pela Lei nº 8.212/91, no art. 22, inciso II, que, na redação dada pela Lei nº 9.732/98, determina que o enquadramento seja realizado com base na atividade preponderante da empresa.

8.2. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, explicitou, em seu art. 202, § 3º, que: “considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos”, de modo que em nada inovou, uma vez que os pressupostos legais para a exigência do SAT/RAT já se encontravam na Lei nº 8.212/91, e o elemento adicionado pelo citado Regulamento foi a “Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco”, que compõe o Anexo V do mesmo.

8.3. A Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, inciso II e alíneas, que instituiu o tributo em questão, definiu seu fato gerador (remunerações a segurados empregados e trabalhadores avulsos) e o sujeito passivo (empresa), bem como fixou a alíquota (1%, 2% ou 3%, dependendo do grau de risco de acidente do trabalho, tendo-se em conta a atividade preponderante da empresa) e a base de cálculo (total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos), limitando-se o Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a regulamentar a previsão legal, tornando-a mais clara e orientando a sua aplicação, não ultrapassando, todavia, os limites definidos pela lei.

8.4. Assim, não se tratou de fixar as alíquotas do SAT/RAT por meio de Decreto, que efetivamente foram fixadas pela própria Lei, cumprindo o princípio constitucional da reserva legal para criação ou majoração de tributos.

8.5. Sobre o tema, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446, em 20 de março de 2003, o Plenário do Supremo Tribunal decidiu que o fato de a lei deixar

para o regulamento disciplinar os conceitos de atividade preponderante e grau de risco leve, médio e grave, não implica ofensa ao princípio da legalidade, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I, IV.

8.6. E, para fins de contribuição ao SAT/RAT, o enquadramento nos correspondentes graus de risco devem ser realizada considerando a atividade econômica preponderante da empresa, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) na tabela do Anexo V do Regulamento da Previdência Social, onde encontram-se fixados os graus de risco e as correspondentes alíquotas de 1%, 2% ou 3%.

8.7. Cabe destacar, ainda, que, através do disposto no § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o legislador expressamente atribuiu ao Ministério da Previdência Social a possibilidade de alteração do enquadramento de empresas para efeito da contribuição em comento, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes, o que demonstra que o decreto não só é instrumento hábil como adequado, para o enquadramento nos diversos graus de risco.

8.8. Neste sentido, o Decreto nº. 6.957/2009, por sua vez, publicado no Diário Oficial da União de 10/09/2009, alterou para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades e determinou em seu §4º que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor a partir de janeiro de 2010. No caso da empresa, a alíquota do código CNAE 4721 1/01 (Padaria e confeitaria com predominância de produção própria) foi alterada de 1% (um por cento) para de 3% (três por cento), com produção de efeitos a partir de 01/01/2010.

(...)

8.9. Assim, ao contrário do que parece ter entendido a impugnante, a diferença do percentual do adicional do SAT/RAT cobrado no lançamento sob exame não se deu em função da aplicação do Fator Acidentário Previdenciário – FAP, instituído pelo citado Decreto nº. 6.957, de 10/09/2009, mas, sim, em razão de um novo enquadramento do grau de risco no setor econômico em que atua a fiscalizada, pela atualização estatísticas institucionais de acidentes de trabalho;

DEMAIS VERBAS

Aviso prévio indenizado e auxílio-doença nos primeiros quinze dias

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do RESP nº 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e o auxílio-doença nos primeiros quinze dias, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO

PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]

2.2 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.

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

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado

pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

(destaquei)

A Procuradoria da Fazenda Nacional incluiu as duas matérias na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a que se refere a Lei nº 10.522/2002, com a seguinte redação:

p) Aviso prévio indenizado

Resumo: As contribuições previdenciárias, a cargo da empresa e do empregado, e as destinadas aos terceiros não incidem sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando a folha de salários ou o salário-de-contribuição.

Observação 1: O REsp nº 1.230.957/RS, julgado em sede de repetitivo, teve como objeto a contribuição previdenciária patronal definida no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 2001. Não obstante, o precedente aplica-se a contribuição adicional descrita no art. 22, §1º, da mesma lei, diante da relação de acessoriedade existente entre ambos. Logo, a dispensa autorizada na Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016 alcança o tributo principal e o seu acessório.

Observação 2: Como o entendimento do repetitivo foi replicado para a contribuição previdenciária do art. 22, II, da Lei nº 10.522, de 2002 (SAT/RAT), e para as contribuições de terceiros, haja vista a identidade de base de cálculo dessas contribuições com a que fora julgada no REsp nº 1.230.957/RS (folha de salários), o Parecer SEI Nº 15147/2020/ME autorizou a dispensa desses tributos. Por consequência, a contribuição adicional do art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, também encontra-se dispensada, por seguir o acessório a sorte do principal.

Observação 3: É cabível a extensão da ratio decidendi do repetitivo para a contribuição do empregador doméstico, de maneira que a exação elencada no art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, encontra-se dispensada de impugnação judicial, por força do Parecer SEI Nº 1626/2021/ME.

Observação 4: Embora o repetitivo versasse sobre a contribuição a cargo do empregador, fato é que o STJ (v. REsp nº 1.513.815/PR) projeta esse mesmo entendimento à contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, a qual encontra-se contemplada na dispensa autorizada na Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016. A jurisprudência do TST compartilha esse mesmo entendimento,

excluindo o aviso prévio indenizado da incidência da contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

É possível a extensão da ratio decidendi desses julgados para alcançar a contribuição do empregado doméstico apontada no art. 28, II, da Lei nº 8212, de 1991, com esteio no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Observação 5: O entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, aplicável à contribuição do empregador, do empregado e das destinadas aos terceiros, não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp nº 1.359.259/SE; AgRg no REsp nº 1.535.343/CE; e AgRg no REsp nº 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

Precedentes: REsp nº 1.230.957/RS, REsp nº 1.513.815/PR, EDcl no AgInt no REsp 1602619/SE, REsp 1858489/DF e AgInt no REsp 1806871/DF. Tema nº 759 de repercussão geral.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, Parecer SEI Nº 15147/2020/ME e Parecer SEI Nº 1626/2021/ME.

Data: 04/02/2021 [...]

r) 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença

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

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

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

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

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

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

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

* Data da inclusão: 12/04/2021 (destaquei)

Dessa maneira, seguindo o entendimento do STJ, não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e sobre remuneração paga pelo empregador ao empregado nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade (auxílio-doença). Esse entendimento não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por essa possuir verba de natureza remuneratória.

Seguem decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) com esse entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. STJ RESP Nº 1.230.957/RS TEMA REPETITIVO 478.

Conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça, em apreciação do Recurso Especial nº 1.230.957/RS (Tema Repetitivo 478), foi firmada a tese de que não incide contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, sendo elaborado o Parecer SEI nº 1626/2021/ME, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional.

(Acórdão nº 9202-011.329, de 19/06/2024, Rel. Mário Hermes Soares Campos)
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide Contribuição Previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, que não integram o salário de contribuição (RE 1.230.957/RS, julgado na sistemática de repercussão geral, e Parecer PGFN 485, de 2016)

(Acórdão nº 9202-011.172, de 19/03/2024, Rel. Mauricio Nogueira Righetti)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2017

AUXÍLIO-DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE STJ E ORIENTAÇÃO DA PGFN.

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na

sistemática de recursos repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME).

(Acórdão nº 9202-011.634, de 21/01/2025, Rel. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim).

Da importância paga a título de terço constitucional de férias

Ao analisar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, em 2014, que as verbas pagas a título de terço constitucional de férias possuem natureza indenizatória, não constituindo ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não incide a contribuição previdenciária a cargo da empresa.

Em 2018, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu que a matéria era de natureza constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, o STF proferiu acórdão de mérito no referido tema, fixando a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”. Ou seja, é legítima a incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Foram, então, opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo STJ.

Em 19/09/2024, foi publicado o Acórdão proferido no RE 1.072.485, dando parcial provimento aos embargos de declaração, **com atribuição de efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.**

Foram opostos novos embargos de declaração em face do citado acórdão, os quais foram rejeitados, com publicação em 27/08/2025, cuja decisão transitou em julgado em 24/09/2025.

Com a modulação dos efeitos da decisão do STF, a decisão de mérito proferida no RE nº 1.072.485 somente passou a produzir efeitos após a publicação da ata, que ocorreu em 15/09/2020.

No entanto, conforme Parecer SEI nº 4366/2025/MF, aprovado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional em 05/12/2025, somente farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram as contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram-na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

Seguem excertos do referido parecer, na parte que aqui interessa:

77. Em razão disso, eventual pedido administrativo de repetição/compensação desses valores deverá ser indeferido pela RFB, com fundamento no texto expresso da ressalva da modulação temporal, que garantiu à Fazenda Nacional não devolver os tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnados judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

[...]

Estando a controvérsia pacificada no STF, propõe-se, em decorrência da modulação temporal concedida no tema nº 985, a inclusão das seguintes hipóteses na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, e §9º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos termos seguintes:

xx

Contribuição Previdenciária xx) Contribuição previdenciária do empregador - terço de férias gozadas Resumo: No julgamento do RE nº 1.072.485/PR (Tema nº 985 de repercussão geral), o STF fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

A Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, sendo o mérito integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Ocorre que os efeitos da decisão de mérito foram modulados pelo STF, de modo que a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Observação 1: Apesar de a tese utilizar o termo genérico “contribuição social”, a decisão se refere à contribuição previdenciária patronal, a saber: art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 57, §6º e §7º, da Lei nº 8.213, de 1991.

Observação 2: Esta inclusão em lista obsta lançamentos e atos de cobrança (administrativos e judiciais) de fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), ensejando essa situação hipótese de dispensa de atuação.

Observação 3: A União teve assegurado o direito de não repetir as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que não foram impugnadas judicialmente até essa mesma data.

Observação 4: Excepcionalmente, para as contribuições recolhidas até 15/09/2002 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data), o direito de repetição/compensação dos valores pagos foi resguardado, sendo hipótese de dispensa de contestar e recorrer por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Observação 5: O STF não resguardou o direito de reaver as contribuições recolhidas que foram impugnadas administrativamente.

Observação 6: É possível estender a ratio decidendi do tema nº 985 às contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, porquanto incidentes sobre a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: “folha de salários”. Logo, a autorização de dispensa de atuar judicial e administrativa relativamente ao tema nº 985, em razão da modulação temporal, pode ser estendida para, também, dispensar a atuação nas mesmas situações envolvendo as referidas exações.

[...]

VIII Conclusões e encaminhamentos

[...]

i) excepcionalmente, por força da ressalva contida a modulação, o precedente repercutirá seus efeitos para o passado, com vistas a impedir o direito à restituição ou compensação das contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

j) por sua vez, farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram as contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram-na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

k) impugnações administrativas são regidas pelo entendimento sedimentado no tema nº 985, devendo-se considerar a incidência da exação patronal sobre o terço de férias gozadas legítima; (destaquei)

No presente caso, trata-se de lançamento por parte da fiscalização de verba que foi considerada indevida, devendo o valor da contribuição incidente ser excluída no lançamento.

Do Salário-Maternidade

Com relação ao salário maternidade, cabe esclarecer que tal matéria foi apreciada pelo STF no RE 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (tema 72), ocasião em que foi firmada a seguinte tese:

É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme PARECER SEI Nº 19424/2020/ME, reconheceu a dispensa da apresentação de contestação e recursos nos processos judiciais que tratem sobre o Tema.

No mesmo sentido a recente Solução de Consulta Cosit nº 27, de 27 de janeiro de 2023:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO EMPREGADOR SOBRE O SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. TEMA DECIDIDO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.

Tendo em atenção o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 72), sem modulação de efeitos, e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

O acolhimento da aludida tese permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição e compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal, ao abrigo, inclusive, do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013.

Ressalte-se, porém, que essa declaração de inconstitucionalidade não abrange a contribuição devida pela trabalhadora segurada (empregada, trabalhadora avulsa, contribuinte individual e facultativa), eis que a "ratio decidendi" do Tema nº 72 não se estende a essa exação, que possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado.

Essa declaração de inconstitucionalidade também não abrange a remuneração paga durante a prorrogação da licença-maternidade por mais 60 (sessenta) dias, benefício disciplinado pela Lei nº 11.770, de 2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã, uma vez que não se reveste de natureza de benefício previdenciário por não ser custeada pela Previdência Social e possuir contornos legais próprios que são distintos do salário-maternidade e, portanto, alheios à decisão proferida no RE nº 576.967/PR e no Tema nº 72 de repercussão geral do STF.

Com relação a esta rubrica, há que se considerar os eventuais recolhimentos não efetuados não devem compor a base de cálculo, devendo ser excluído do lançamento.

Desse modo, afasta-se a glosa de compensação das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, pagamentos nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença e ao salário maternidade.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer das questões de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores das contribuições previdenciárias incidentes sobre as seguintes verbas: i) aviso prévio indenizado; ii) auxílio-doença nos primeiros quinze dias; III) terço constitucional de férias e IV) salário maternidade.

ACÓRDÃO 2201-012.798 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11065.723630/2012-60

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite

DOCUMENTO VALIDADO