



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721982/2013-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.132 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente KOERICH ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário-de-contribuição, para o empregado ou trabalhador avulso, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho.

PARCELA SALARIAL PAGA SOB A DENOMINAÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária e destinada a terceiros sobre parcelas salariais pagas aos segurados a serviço da empresa, independentemente da denominação que lhe tenha sido dada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.132 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 11516.721982/2013-14

Relatório

Trata-se do lançamento de contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa, inclusive dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho- GILRAT, contribuições devidas a Outras entidades (Fnde, Incra, Sesi, Senai e Sebrae), bem assim da aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação assessória em razão de a empresa ter deixado de elaborar a folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da seguridade social.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 149/155), os fatos geradores da contribuições objeto do lançamento são pagamentos efetuados a empregados em rescisões de contratos de trabalho, com base nos termos de acordo perante Comissão de Conciliação Prévia, bem como valores pagos a título de Indenização por Tempo de Serviço.

Em sessão plenária de 04/10/2018 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2401-005.817 (fls. 30105/30120), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA.

O direito à ampla defesa restou plenamente assegurado tanto na impugnação apresentada pelo contribuinte, quanto no recurso voluntário, em que são contestados todos os argumentos contidos no lançamento. Existiu perfeita compreensão da acusação fiscal.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. PROVA EM CONTRÁRIO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que o lançamento por arbitramento admite prova em contrário, impõe-se a retificação do lançamento em face da prova constante dos autos.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para retificar o lançamento efetuado nos levantamentos C1 e C2, conforme planilha apresentada pela fiscalização à fl. 29.985. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

O Contribuinte tomou ciência da decisão em 08/03/2019 (fl. 30166) e, em 25/03/2019 (fls. 30167), apresentou e Recurso Especial (fls. 30169/30195), visando rediscutir as seguintes matérias: **Desconsideração da verdade material – Ausência de análise de documentos acostados, Da indenização por tempo de serviço prestado – Natureza de verba indenizatória, Decadência – matéria de ordem pública.**

Pelo despacho datado de 08/05/2019 (fls. 30237/30247), foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria **Da indenização por tempo de serviço prestado – Natureza de verba indenizatória.**

Como paradigma, foi apresentado o acórdão 2301-003.831, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

DECADÊNCIA OCORRÊNCIA.

No caso em que há comprovadamente a antecipação de recolhimento previdenciário, ainda que parcial, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

AJUDA DE CUSTO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

A verba intitulada “Ajuda de Custo”, paga pela empresa em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

PRÊMIO VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa aos segurados que lhe prestam serviços, a título de prêmio e de indenização por tempo de serviço/aposentadoria por possuírem natureza indenizatória

MULTA DE MORA E JUROS APLICADOS

Ao contribuinte há de ser aplicado a multa mais benéfica conforme dispõe o artigo 106, II, C do CTN. No presente caso se afigura mais benéfica a multa inserta no artigo 61 da Lei 9.430/96.

Razões Recursais do Contribuinte

- Durante todo o contencioso administrativo, a Recorrente tratou de demonstrar que as verbas de natureza indenizatória não podem vir a ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias, visto não se incluírem no conceito de remuneração do trabalho prestado, no entanto, tanto em sede de primeira instância quanto em decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção entendeu-se que a mencionada gratificação caracterizaria um reconhecimento pelo trabalho, consubstanciando-se em mera forma de retribuição.
- O Acórdão paradigma demonstra claramente que pagamentos realizados a título de tempo de serviço possuem natureza indenizatória, não interferindo para sua interpretação, o tratamento conferido por Acordos e Convenções trabalhistas.
- É reconhecido no âmbito administrativo e judicial que a natureza jurídica das verbas norteia a definição de incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre as parcelas em comento.
- Considerando que as Contribuições previdenciárias possuem como base de cálculo verbas de caráter remuneratório e não indenizatório, lógico concluir pela não incidência sobre parcelas percebidas a título de indenização por tempo de serviço.

- A classe de todos os valores recebidos pelo segurado empregado ou avulso que não forem auferidos em decorrência do trabalho efetivamente prestado ou posto à disposição, como é o caso das indenizações, não possuem natureza remuneratória.
- O pagamento da indenização por tempo de serviço, se caracteriza como pecúnia devida nos casos de rescisão do vínculo empregatício consubstanciado no contrato, com o claro objetivo de reposição ao dano causado pela demissão imotivada, ocorrendo de única vez em caso de desligamento imotivado do funcionário.
- As “indenizações” não só se encontram destituídas de caráter remuneratório ao trabalho, como também não são pagas ou creditadas de forma habitual, requisitos essenciais para a incidência das referidas Contribuições Previdenciárias.
- O próprio Acordo Coletivo de Trabalho de 2009 – 2010, aduz sobre a inexistência de recolhimentos previdenciários a serem realizados sobre a indenização por tempo de serviço.
- Por essas razões, tais valores não podem vir a ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi intimada do Recurso Especial do contribuinte e do despacho que lhe deu parcial provimento e apresentou contrarrazões (fl. 30283/30291) com os argumentos a seguir reproduzidos:

Contrarrazões da Fazenda Nacional

- Como se pode inferir do art. 22, inciso I e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.
- Este é o caso da indenização por tempo de serviço, que decorre do vínculo laboral entre o empregador e os empregados beneficiados, nos termos do acordo coletivo de trabalho acima transcrito.
- Já o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incidem a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas ser interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do art. 111, II, do CTN, ser interpretada literalmente.
- Há que se considerar que o parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 é uma norma isentiva, cuja interpretação não permite incluir nela situações

ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em razão da literalidade em que deve ser interpretada, nos termos do art. 111, II do CTN, já mencionado, pois do contrário estar-se-ia imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

- Mesmo se considerada como de natureza eventual, a “indenização por tempo de serviço”, ora tratada, encontra-se inserida no campo de incidência das contribuições previdenciárias, pois, dado o seu caráter remuneratório por força de vínculo laboral, não cumpre o requisito legal de desvinculação do salário para o gozo da isenção.
- Não se pode olvidar que obrigação jurídica tributária, é *ex lege* e compulsória, nos termos da constituição do art. 3º do CTN, sujeitando-se, portanto, ao princípio da estrita legalidade.
- Nesse sentido, da mesma forma que a contribuição só incide se estiver devidamente prevista em lei, ela só poderá ser dispensada nas hipóteses legalmente contempladas. E este não é o caso dos autos, pois o contribuinte não atendeu aos requisitos previstos no artigo 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, conforme analisado.
- Assim, a autonomia das negociações coletivas consagradas pela Constituição Federal limita-se ao âmbito das relações empregatícias, não se prestando a alterar a natureza jurídica das verbas sujeitas à tributação.
- Se assim não fosse, chegar-se-ia ao despropósito de afirmar que os sindicatos existentes no Brasil têm o poder de comprometer a quase totalidade das receitas da Seguridade Social.
- Bastaria que todas as convenções coletivas firmadas passassem a conter disposição no sentido de que a totalidade das remunerações de determinada categoria estaria excluída da incidência das contribuições previdenciárias.
- Destarte, é vedada à Convenção e ao Acordo Coletivos de Trabalho retirar força jurídica de norma de incidência tributária em vigor.
- Destaque-se, ainda, que sequer tais valores possuem caráter eventual, na medida em que a doutrina e a jurisprudência têm considerado tal conceito em contraponto à previsibilidade e não à habitualidade. Eventual é o evento futuro e incerto, não previsível e não decorrente da relação de trabalho.
- Considerando que o pagamento em análise tem condições previamente estabelecidas e critérios objetivos, e tem nitidamente relação com a contraprestação laboral, não há que falar em eventualidade alguma.

- Por fim, requer a União que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portando dele conheço.

Como forma de fundamentar a análise a respeito da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre a verba denominada Indenização por Tempo de Serviço, importa replicar os seguintes trechos do Relatório Fiscal e do Acordo Coletivo de Trabalho:

3. No mesmo período compreendido da ação fiscal, através dos resumos das folhas de pagamento, dentre os diversos eventos que constitui a remuneração dos segurados empregados, constatou-se que o evento (266- INDENIZ. TEMPO SERVIÇO) não sofre incidência de contribuição previdenciária conforme apresentado no cálculo mensal da Folha de Pagamento.

Tal entendimento por parte da empresa se baseia no acordo coletivo de trabalho 2009 – 2010 que criou através da cláusula 49ª, o que segue:

CLAUSULA 49ª - INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO – *A empresa concederá aos seus empregados, indenização por tempo de serviço, em valores atuais, iguais e equivalentes a sua última e maior remuneração, obedecendo as seguintes proporções.*

De 05 a 10 anos de serviço – equivalente a 10 dias de remuneração.

De 10 a 15 anos de serviço – equivalente a 20 dias de remuneração.

De 15 a 20 anos de serviço – equivalente a 30 dias de remuneração.

De 20 a 25 anos de serviço – equivalente a 50 dias de remuneração.

De 25 a 30 anos de serviço – equivalente a 60 dias de remuneração.

Acima de 30 anos de serviço – equivalente a 80 dias de remuneração.

Parágrafo Primeiro: *utilizar-se-á, para efeito de cálculo das indenizações o mesmo critério adotado para o pagamento de verbas rescisórias.*

Parágrafo Segundo: *tendo em vista que a indenização prevista no caput tem idêntica natureza jurídica da indenização sobre o saldo do FGTS, inexistem recolhimentos previdenciários a serem realizados.* (Grifou-se)

Ao analisar o Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara assim decidiu:

Voto Vencedor

(...)

Levantamento F1-PAGAMENTO INDENIZAÇÃO TEMPO DE SERVIÇO (DEBCAD n.º 51.045.940-4) e F-2PAGAMENTO INDENIZAÇÃO TEMPO DE SERVIÇO (DEBCAD n.º 51.045.941-2).

A leitura da cláusula 49ª do Acordo Coletivo de Trabalho 2009 – 2010 revela que a indenização por tempo de serviço se consubstancia em gratificação ajustada, eis que atrelada ao fator objetivo do tempo de serviço na empresa e com pano de fundo o reconhecimento pelo trabalho. Nesse contexto, o ajuste, ainda que por norma coletiva, caracteriza a figura jurídica da retribuição pelo trabalho, a afastar a liberalidade e o ganho eventual. Não se perquire acerca da habitualidade, eis que houve ajuste expresso e a habitualidade é meio de se comprovar o ajuste tácito. A gratificação ajustada tinha natureza salarial, por determinação expressa do art. 457, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores. Além disso, a norma trabalhista coletiva não tinha o condão de alterar a natureza jurídica da verba em questão. Destarte, suficiente e correta a motivação fiscal de a verba em tela não estar dentre as hipóteses legais de exclusão da base de cálculo, bem como de não ser passível sua desvinculação por acordo coletivo de trabalho.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, e, no mérito, dou provimento parcial para retificar o lançamento efetuado nos levantamentos C1 e C2, conforme planilha apresentada pela fiscalização à fl. 29.985.

Quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas no contexto da relação laboral, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do art. 195 da Constituição estabelecem que tais contribuições alcançam a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título.

Com base na previsão constitucional, os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 instituíram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei sob a denominação de “remuneração/salário-de-contribuição”.

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acórdão ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários dos trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto da presente lide deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nesse sentido, de acordo com a legislação de regência, a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação as parcelas pagas a título de indenização por tempo de serviço que, ao meu ver, se reveste das características de prêmio.

Quanto à alegação de que os valores seriam pagos de forma não habitual, há de se concordar com as considerações trazidas no Acórdão nº 9202-003.044, mencionado pela Fazenda Nacional em contrarrazões, as quais, ao contrário do que imagina o Contribuinte, indicam que *"somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao 'salário in natura', por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os 'ganhos habituais sob a forma de utilidades'"*. A lei não faz menção a habitualidade quando se refere a pagamentos feitos em espécie, como é caso.

Além disso, a eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento. Recorrendo-se mais uma vez ao acórdão colacionado pela Fazenda Nacional, tem-se que a eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito. Contudo, em se tratando de indenização por tempo de serviço, seu pagamento tem causa determinada, restando descabido afirmar que tal verba ostenta caráter eventual. No caso, não se está diante de circunstância aleatória, imprevisível ou incerta, uma vez que o obreiro, ao permanecer na condição de empregado pelo período definido pela empresa tem a expectativa de receber o prêmio ora analisado.

Tampouco se pode considerar a alegação de que o próprio Acordo Coletivo de Trabalho de 2009 – 2010, aduz sobre a inexistência de recolhimentos previdenciários a serem realizados sobre a indenização por tempo de serviço. É que as convenções particulares não produzem efeito contra a Fazenda Pública.

No que atine à convenções coletivas de trabalho, embora não se desconheça o seu caráter normativo, essas não têm o condão de excluir a incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos trabalhadores, a menos que exista previsão legal nesse sentido. A esse respeito, o art. 176 do CTN estabelece:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (*Grifou-se*)

A respeito desse assunto, vale transcrever doutrina de Hugo de Brito Machado:

“As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública”. (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997. p 100)

Dessarte, o fato de o benefício está previsto em Convenção Coletiva de Trabalho não exime o Sujeito Passivo da incumbência de recolher as contribuições previdenciárias decorrentes de sua concessão, em se tratando de verba que, mesmo prevista nessa espécie contratual, tenha natureza contraprestativa.

Em razão disso, e uma vez que decorre da relação trabalho, há se reconhecer o caráter remuneratório da verba denominada “indenização por tempo de serviço” e consequentemente, a incidência de contribuições previdenciárias sobre essa parcela.

Conclusão

Por essas razões, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho