ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722291/2012-49

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	11516.722291/2012-49
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.212 – 2ª Turma**
Sessão de	21 de fevereiro de 2017
Matéria	67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008. 67.643.9999 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO -OUTROS 67.643.4039 -CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - ASSISTÊNCIA MÉDICA
Recorrente	JOTUR AUTO ONIBUS E TURISMO JOSEFENSE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o prequestionamento das matérias recorridas.

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 n° 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 n° 8.212/91. Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei n° 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 n° 8.212/91),

ressalvadas,igualmente,as regras de inclusão,exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei n° 8.212/91.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO.

Considerando-se que o aviso prévio faz parte da retribuição que remunera o contrato de trabalho e que inexiste previsão de sua exclusão na norma tributária previdenciária impõe-se a exigência do tributo sobre essa rubrica da folha de pagamento quando o empregador não efetua seu recolhimento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PRIMEIROS 15 DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA.

Os valores decorrentes da obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado nos primeiros 15 dias de afastamento por doença (também denominado de salário-enfermidade), caracteriza interrupção do contrato de trabalho, mantida sua característica de verba salarial, assim passível de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, patronal e a cargo do empregado.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte quanto (1) à tributação do aviso prévio indenizado e 13º a ele proporcional e (2) à tributação do auxílio doença nos primeiros quinze dias. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 03 autos de infração (AI), com relatórios fiscais às e-fls. 36 a 40 (contribuições) e 050 a 053 (multa).

Os autos de infração englobam créditos previdenciários envolvendo descumprimentos de obrigação principal (AIOP) e de obrigação acessória (AIOA), relativamente às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, correspondente à incidência sobre a parcela patronal, contribuições destinadas a terceiros, e multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme a seguir, resumidamente, são discriminados:

AIOP

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	CIÊNCIA	E-FLS.	VALOR
51.022.942-5	Contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social,. devidas pela empresa destinadas: ao FPAS (competências 13º/2009 e 13º/2010 a 03/2011), bem como ao financiamento dos benefícios do GILRAT (competências 01/2009 a 13º/2011)	28/09/2012	5	3.713.138,25
51.022.937-9	Contribuições sociais destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros': SEST, SENAT, ICRA, SEBRAE E SALÁRIO EDUCAÇÃO (competências 13º/2009 e 13º/2010 a 03/2011).	26/09/2012	19	506.901,63
TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS				4.220.039,88

AIOA

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	CIÊNCIA	E-FLS.	VALOR
51.007.878-8	CFL 77 - penalidade decorrente não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, relativa às competências 13º/2007, 13º/2009 e 13º/2010.	26/09/2012	25	32.119,12
TOTAL GERAL (OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS + OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS)				4.252.159,00

A contribuinte, às e-fls. 755 a 775, impugnou todos os lançamentos, em 25/10/2012, às e-fls. 65 a 73 (DEBCAD 51.007.878-8), e-fls. 88 a 135 (DEBCAD 51.022.942-5) e e-fls. 328 a 349 (DEBCAD 51.022.937-9). A 6ª Turma da DRJ/CTA considerou improcedente as impugnações, por

unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão n° 06.46.750 de 29/04/2014, às e-fls. 384 a 403, para manter os créditos tributários exigidos.

Inconformada, em 17/06/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntários, à e-fls. 413 a 483, nos quais argumentava, em síntese (extraída do acórdão do recurso voluntário às e-fls. 493 a 494):

- *Nulidade do lançamento em razão de modificação ilegal do MPF;*
- *Nulidade pela ausência de lançamento complementar para o período de 01/2007 a 13/2007, fiscalizado a posteriori;*
- *Nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa, em razão da ausência de perícia para a definição da base de cálculo controversa; ·*
- *Que a denúncia espontânea restou configurada;*
- *Nulidade por alteração irregular do Auto de Infração nº 51.022.9425;*
- *Nulidade do Auto de Infração por erro na determinação da base de cálculo, devido à inclusão de rubricas não sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias;*
- *Nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao INCRA;*
- *Que deve ser aplicada nas competências de 01/2007 a 11/2008 tão somente a multa de mora, no percentual aplicável à época, de 24%, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, tendo em vista inexistir na ocasião previsão legal de multa de ofício;*
- *Nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao SAT/RAT pela sistemática instituída pelo Decreto nº 6.957/2009; ·*
- *Que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório.*

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 11/03/2015, resultando no acórdão 2302-003.685, às e-fls. 488 a 571, que tem a seguinte ementa:

> *PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*
>
> *A perícia tem como destinatária final a Autoridade Julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*
>
> *Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.*

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A partir da edição da Lei n.º 8.620/93, é legítima a tributação em separado da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13º salário.

A verba despendida pela empresa a título de décimo terceiro salário não integra o rol numerus clausus *de hipóteses legais de não incidência tributária consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.*

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO MATERNIDADE.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ART. 28, §2º, DA Lei nº 8.212/91.

O Salário Maternidade integra o conceito jurídico de Salário de Contribuição, sujeitando-se à incidência dos encargos sociais de responsabilidade da empresa. REsp nº 1.230.957RS, julgado segundo o regime previsto no art. 543C do CPC.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. HORAS EXTRAS. ADICIONAL NOTURNO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o conceito jurídico do salário de contribuição, dado ao seu eminente caráter remuneratório, as importâncias pagas a segurados obrigatórios do RGPS a título de horas extras e adicional noturno. REsp nº 1.358.281 SP, julgado segundo o regime previsto no art. 543C do CPC.

FÉRIAS GOZADAS. ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 214, §4º, DO RPS.

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos expressos no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

AUXÍLIO DOENÇA. AFASTAMENTO POR INCAPACIDADE. ÔNUS DA EMPRESA.

O salário do segurado empregado correspondente aos primeiros 15 dias de afastamento por doença é custeado integralmente pela empresa, e, a partir de então, pelo INSS.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Consoante entendimento pacífico no âmbito do STJ e do TST, os adicionais insalubridade e de periculosidade constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE TRANSFERENCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O adicional de transferência previsto no §3º do art. 469 da CLT configura-se adicional remuneratório, pago mensalmente, com habitualidade enquanto perdurar a transferência, em percentual nunca inferior a 25% do quanto recebia o trabalhador na localidade de origem, o qual adicional, dada a sua habitualidade, passa a integrar o salário para fins de incidência de Contribuições Previdenciárias, consoante determinação constitucional prevista no §11 do art. 201 da Carta de 1988.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 60 DA AGU.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, a teor da Súmula nº 60 da Advocacia Geral da União, de 08/12/2011, em atenção às disposições insculpidas na alínea 'b' do inciso II do §6º do art. 26A do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

CONTRIBUIÇÃO PARA SAT. FIXAÇÃO DO GRAU DE RISCO E DO CONCEITO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE POR DECRETO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

A definição, por Regulamento Presidencial, dos conceitos de atividade preponderante e do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapola os limites insertos na legislação previdenciária, porquanto tenha detalhado tão somente o seu conteúdo, sem, todavia, lhe alterar os elementos essenciais da hipótese de incidência, inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 97 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. AIOP. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a incidência de multa de ofício decorrente do recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias,

aplicada em lançamento de ofício de contribuições previdenciárias.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

ATOS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. ART. 23 DO DECRETO Nº 70.235/72.

As intimações dos Atos Processuais devem ser feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, como também por via postal ou por meio eletrônico, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado, respectivamente, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária ao Sujeito Passivo, desde que por este autorizado, a teor dos incisos I, II e III, do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo ordem de preferência.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. LEGALIDADE Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91, podendo ser exigida também do empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento, tão somente, as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de vale-transporte, em atenção à Súmula nº 60 da AGU, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Embargos da Fazenda

O Delegado da Receita Federal em Florianópolis encaminhou embargos de declaração, em 06/07/2015, às e-fls. 579 a 581, em face de contradição entre o acórdão prolatado e as verbas constantes dos resumos de folhas de pagamento apresentados pela empresa, tendo em vista que aquele aresto entendeu por excluir do lançamento tão somente as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de vale-transporte, mas inexistiam registros destes pagamentos na documentação apresentada com a impugnação.

Em 14/08/2015, apreciando o despacho nº 2104-086, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, rejeitou os embargos, entendendo que o acórdão estaria em consonância com a fundamentação do voto, inexistindo contradição a ser sanada.

RE do contribuinte

Intimada (e-fl. 595) do acórdão de recurso voluntário, dos embargos interpostos pela Fazenda Nacional e da inadmissibilidade destes, em 18/01/2016 (e-fl. 596), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 02/01/2016, às e-fls. 598 a 614.

A recorrente aponta divergência relacionadas a três matérias distintas:

a) aviso prévio indenizado e 13º a ele proporcional, entendendo que não haja contraprestação trabalhista nesta verba, não incidindo assim contribuição previdenciária sobre eles, sendo sustentada a divergência pelo acórdão paradigma nº 2803-004.204;

b) auxílio doença nos primeiro quinze dias, igualmente não é pago por retribuição ao trabalho prestado, sendo indenizatório, também não devendo ser devida a contribuição previdenciária sobre estas verbas; apresenta como paradigmas os acórdãos nº 2402-003.570 e nº 2803-004.204;

c) inaplicabilidade da multa de ofício do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, para o período de apuração entre 01/2007 e 11/2008, quando a mais benéfica seria a do art. 35, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, em atendimento ao art. 106 do CTN; utiliza como paradigmas os acórdãos nº 2403-002.592 e nº 2301-003.093.

Requer por fim que seja admitido o seu RE para obter a reforma do acórdão recorrido, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, de terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas e dos valores pagos nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, bem como a aplicação somente da multa de mora, no percentual aplicável a época (20%), por ser essa mais benéfica ao Contribuinte (princípio da retroatividade benigna).

A Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do despacho de e-fls. 691 a 698, em 29/03/2016, deu seguimento ao RE interposto pela contribuinte para que fossem reapreciadas as três matérias, tendo em vista a similitude das situações fáticas dos acórdãos paradigmas e recorrido que geraram as decisões divergentes.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do RE da contribuinte em 31/03/2016 (e-fl. 699), a Procuradoria da Fazenda, em 04/04/2016, às e-fls. 700 a 718, apresentou contrarrazões a ele. Naquela peça, o Procurador da Fazenda traz os seguintes argumentos para cada matéria admitida do RE:

a) aviso prévio indenizado e 13º proporcional a ele: alterações decorrentes da vigência da Lei nº 9.528/1997, modificando o § 9º da Lei nº 8.212/1991 trazem corretamente o aviso para o campo de incidência, porque essa remuneração não indeniza o trabalhador se beneficia da manutenção do vinculo trabalhista naquele período, o tempo do aviso é considerado tempo de trabalho e influi na concessão dos benefícios previdenciários;

b) auxílio doença nos primeiro quinze dias: considerando-se a interpretação literal e restritiva da legislação tributária em matéria de isenção e sendo um rendimento pago nos moldes do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, não afastado pelo § 9º da mesma norma, correta a incidência de contribuição previdenciária sobre tais pagamentos;

c) aplicação da multa mais benéfica: defende a aplicação do disposto na IN RFB nº 971 de 13/11/2009,

Em conclusão, a Procuradora da Fazenda requer a que seja denegado o RE da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo.

Antes de iniciar a análise das matérias que realmente se apresentam em divergência, entendo que a última delas, relativa às penalidades não pode ser conhecida. Ocorre que, analisando o acórdão recorrido, verifica-se não se tratar da discussão da correta forma de aplicação da retroatividade benigna, com relação às multas. Com efeito, a discussão foi centrada em:

- alegado caráter confiscatório da penalidade de 75% e sua constitucionalidade (esse o questionamento que a contribuinte levantou no item 12 do seu recurso voluntário, às e-fls. 477 a 483); e

- inexistência de lançamento de contribuições previdenciárias no período anterior à atual legislação que rege a multa.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o trecho do voto condutor que enfrenta a questão:

> *O Recorrente alega nulidade da autuação, por não ter sido aplicada a multa moratória mais benéfica.*
>
> *Muito longe da razão !*
>
> *O Recorrente aduz que deveria ser aplicada nas competências de 01/2007 a 11/2008 tão somente a multa de mora, no percentual aplicável à época, de 24%, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, tendo em vista inexistir na ocasião previsão legal de multa de ofício.*
>
> *Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de apreciação e julgamento por este Sodalício em razão de não possuírem referibilidade ao objeto do lançamento ora em debate.*
>
> *Conforme se observa dos relatórios que integram o vertente lançamento, o período de apuração dos Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária que compõem o presente Processo Administrativo Fiscal encontra-se limitado ao horizonte temporal de 01/01/2009 até 31/12/2011, ocasião em que já se encontrava vigente e eficaz a MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.*
>
> *Inexiste no vertente Processo Administrativo Fiscal qualquer lançamento decorrente de fatos geradores que tenham ocorrido nas competências de 01/2007 a 11/2008, de onde se conclui que as alegações do Recorrente fogem ao objeto do vertente processo.*
>
> *Por tais razões, urge ser rejeitada ainda mais esta vez a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.*

Assim, para que a recorrente pudesse discutir a retroatividade benigna em relação às multas no Recurso Especial, teria que trazer - como acórdão paradigma - uma decisão que a tivesse aplicado em detrimento da inexistência de lançamento em período anterior à vigência da atual legislação. Ora, os paradigmas trazidos referem-se a períodos anteriores à novel legislação. Portanto, por diferença fática entre a matéria debatida nos acordãos recorrido e paradigma, fica impossibilitada a verificação de divergência jurídica.

Esclareça-se aqui que o único crédito tributário lançado em período anterior à vigência da MP nº 449/2008, referente ao 13º de 2007, de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória (AI 77), apresentação intempestiva de documento.

Saliente-se também, que o auto de infração que abrange esse único período de apuração anterior à vigência da MP nº 449/2008 está vinculado ao DEBCAD nº 51.007.878-8 e este trata de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória. Já os autos de infração de ambos os paradigmas apresentados tratam de obrigações principais. O paradigma nº 2403-002.592 se refere a auto de infração almeja o recolhimento de contribuições sociais que se referem à quota patronal com alíquota de 20% incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço, não declaradas em GFIP. Já o paradigma nº 2301-003.093, discutiu auto de infração de obrigação principal, correspondente à parte da empresa, inclusive o RAT (Riscos Ambientais de Trabalho) incidente sobre valor de premiação paga a empregados.

Assim, resta claro que o recorrido e os paradigmas não apresentam a similitude fática necessária à admissão do recurso especial de divergência.

Por esses motivos, com a devida vênia da Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento voto por não conhecer da matéria relativa a aplicação de multa mais benéfica.

No meu entender, as demais matérias atendem aos requisitos de admissibilidade e por isso passo a analisá-las a seguir.

Inicia-se perquirindo da definição normativa vigente do que seja o salário-de-contribuição, que leva à base de cálculo das contribuições previdenciárias para o empregado ou trabalhador avulso, o art. 28, inc. I da Lei nº 8.212/1991:

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
>
> *(...)*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973; c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; d) as importâncias recebidas a título de ***férias indenizadas*** *e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.).*

e) as importâncias:(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata oart. 9ºda Lei nº7.238, de 29 de outubro de 1984;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinqüenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata oart. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no§ 8º do art. 477 da CLT.(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Além disso, é preciso investigar sobre os limites de incidência dessas contribuições e para tanto me socorro dos argumentos manifestados pelo Conselheiro André Luis Mársico Lombardi, no acórdão nº 2401-003.943, abaixo transcrito:

A base de cálculo das contribuições providenciarias está definida no art. 28 da Lei n° 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 providenciaria.

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

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base imponível 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, §4°, da CF".

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei n° 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, de sorte a englobar, nos limites da Lei n° 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 n° 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 titulo, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho" (art. 28 da Lei n° 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". Dai Alice Monteiro de Barros afirmar que:

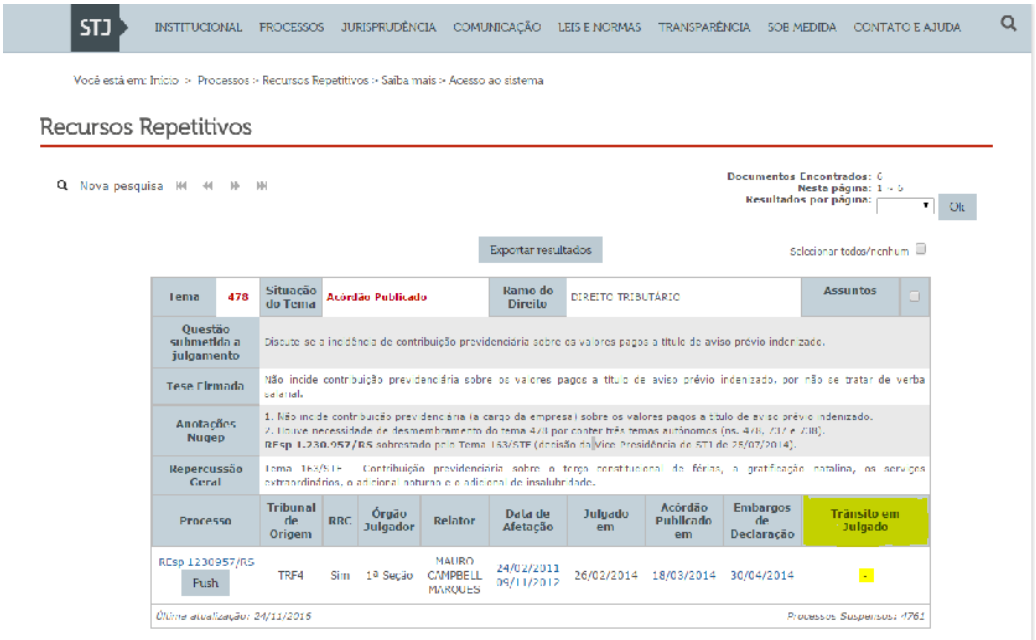
> preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o 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 n° 8.212/1991, bem como art. 22,1 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 n° 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei n° 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 imponível 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).*

Veja-se que, também quando da presente análise, continua sem trânsito em julgado o REsp 1.230.957, conforme tela do sitio do STJ extraída em 17/02/2017:



Dessarte, entendo que a interpretação acima permite concluir que as duas matérias tratadas, tanto o aviso prévio indenizado quanto o auxílio doença nos primeiros quinze dias de afastamento integram a retribuição contratual havida no conjunto dos períodos em que vige o contrato de trabalho.

Para que não integrassem o salário-de-contribuição, a única solução seria serem parte das exclusões apontadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, mas isso tampouco se verifica.

Além disso, no que toca especificamente aos primeiros 15 dias de afastamento do trabalhador por auxílio-doença, me socorro dos argumentos do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, redator do voto vencedor no acórdão nº 9202-004.352, desta 2ª Turma, em 23/08/2016, quando assim se manifestou:

> *Em linha com o acima disposto, verifico também não fazer parte do rol das exclusões constantes do referido §9°. os primeiros quinze dias de afastamento do trabalhador, quando de auxílio-doença, custeados pela empresa na forma legalmente estabelecida (normalmente conhecidos como salário-enfermidade).*
>
> *Ainda, ao analisar o artigo 60, caput e parágrafo 3°, da Lei n°. 8.213, de 24 de julho de 1991, verifico que tais dispositivos, quando interpretados conjuntamente, apontam, como bem defendido pelo voto vencedor do Acórdão sob análise, para hipótese de interrupção do contrato de trabalho durante os primeiros 15 dias de afastamento do empregado, caracterizadas aqui a manutenção da outorga de salários, do vínculo contratual, bem como o cômputo deste intervalo para fins de tempo de serviço, até que a incapacidade laboral do empregado torne-se juridicamente relevante e, assim, este passe a auferir o beneficio do auxílio-doença, agora a partir do 16°. dia. A partir de então, tem o empregado seu contrato suspenso (em licença não remunerada). Reza o dispositivo (redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores em questão):*
>
> Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e. no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (Redação dada pela Lei n° 9.876. de 26.11.99)
>
> (...)
>
> 3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral. (Redação Dada pela Lei n° 9.876. de 26.1 í. 99)(g.n.)
>
> §4º A empresa que dispuser de serviço médico, próprio ou em convênio, terá a seu cargo o exame médico e o abono das faltas correspondentes ao período referido no § 3º. somente devendo encaminhar o segurado à perícia médica da Previdência Social quando a incapacidade ultrapassar 15 (quinze) dias.
>
> *Diante de tais dispositivos legais, entendo que o melhor posicionamento é o de que se está, também aqui, ou seja, no caso da verba paga referente aos primeiros 15 dias de afastamento do trabalhador por auxílio-doença, diante de verba de natureza nitidamente remuneratória, salarial, passível de incidência das contribuições previdenciárias, sem que se possa cogitar de exclusão da rubrica da base de cálculo da contribuição devida, seja pelo empregador seja pelo empregado, visto, note-se, de forma consistente, não restar mencionada no já tratado art. 28, §9°. da Lei n° 8.212, de 1991.*

Com base nesses argumentos, entendo que os lançamentos devem ser mantido quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre as rubricas contestadas pela recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso especial de divergência que trata da retroatividade benigna da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória e conhecer das demais matérias recorridas, negando-lhes provimento, contudo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos