



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13603.722505/2010-61
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.364 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 25 de agosto de 2022
Recorrente KUTTNER DO BRASIL EQUIPAMENTOS SIDERURGICOS LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incide a contribuição sobre as verbas pagas a título de indenização por rescisão do contrato de trabalho. O salário de contribuição dos segurados empregados e trabalhadores avulsos é integrado por verbas de natureza remuneratória, o que afasta da incidência, de modo peremptório, verbas de caráter indenizatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (relator) e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento parcial, em relação ao abono de férias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.364 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13603.722505/2010-61

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

Na origem, cuida-se de lançamento (DEBCAD 37.289.229-9) para cobrança das contribuições devidas a terceiros incidentes sobre indenização e abonos pagos a alguns empregados da atuada.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 36/41.

Impugnado o lançamento às fls. 44/51, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou-o procedente às fls. 144/153.

Cientificado do acórdão, o atuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 157/166.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento a parcela relativa ao abono único e limitar a multa em 75%, por meio do acórdão 2301.004.388 – fls. 169/181.

Às fls. 182/184, a União opôs Embargos de Declaração apontando a existência de contradição/obscuridade no tocante à exclusão do lançamento, tal como constou do *decisum*, da parcela atinente ao abono único, que foram acolhidos pelo presidente da turma embargada (fls. 185/189).

Na sequência, a mesma turma julgou os aclaratórios, ocasião em que re-ratificou o acórdão embargado para consignar o não provimento do recurso voluntário – acórdão 2301-005.566 – fls. 190/194.

Inconformado, o sujeito passivo também interpôs embargos às fls. 205/209, que foram mais uma vez acolhidos pelo presidente da turma (fls. 252/254).

Uma vez mais, aquele colegiado reavaliou o tema para determinar fosse excluído da base de cálculo os valores pagos a título de abono único – acórdão 2301-006.712 – fls. 256/261.

Ainda irresignado, o sujeito passivo aviou, desta feita, seu Recurso Especial às fls. 274/290, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para reformar parcialmente o acórdão recorrido, a fim de que fosse cancelado o lançamento fiscal no que se refere ao Abono de Férias (Abono CCT – Rescisão) e à Indenização Especial (Indenização CCT), tendo em vista que, na forma do art. 28 § 9º, alínea "e", itens "6" e "7" da Lei 8.212/91, estes valores pagos em razão da Convenção Coletiva de Trabalho não integrariam o salário-de contribuição.

Em 29/4/20 - às fls. 397/405 - foi dado seguimento ao recurso, para que fossem rediscutidas as matérias **“incidência de contribuição previdenciária sobre abono de férias”** e **“incidência de contribuição previdenciária sobre indenização especial.”**

Intimada em 5/6/20 (processo movimentado em 5/5/20 – fl. 406), a União apresentou contrarrazões tempestivas em 5/5/20, postulando pelo improvimento do recurso do sujeito passivo – fls. 407/418.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O sujeito passivo tomou ciência do acórdão de embargos em 20/2/20 (fl. 271) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 3/3/20 (fl. 272). Não havendo questionamento quanto ao conhecimento em contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos para tanto, passo a conhecer do recurso.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**incidência de contribuição previdenciária sobre abono de férias**” e “**incidência de contribuição previdenciária sobre indenização especial.**”

O segundo acórdão de embargos foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS PAGAS POR FORÇA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. DEFINIÇÃO DA NATUREZA.

Integram o salário de contribuição os valores decorrentes do vínculo laboral que não estejam legalmente excluídos. Falece competência à convenção coletiva de trabalho para designar a natureza indenizatória ou eventual dos valores pagos ao empregado, de modo a excluí-los do salário de contribuição, sem que haja previsão legal específica.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em, sanando o vício apontado, rerratificar o Acórdão nº 2301-004.388, de 08/12/2015, com efeitos infringentes, para excluir da base de cálculo os valores pagos a título de abono único.

Já o primeiro acórdão de embargos foi assim ementado, naquilo que importa ao exame:

PREVIDENCIÁRIO. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. ABONOS DIVERSOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A Convenção Coletiva de Trabalho é documento reconhecido pela Constituição da República e o que nela for estipulado deve ser respeitado entre as partes mas o conceito de salário de contribuição para o segurado empregado está contido no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97. De forma taxativa, as hipóteses de não incidência estão previstas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 1991.

E sua decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2301004.388, de 08/12/2015, rerratificar o acórdão embargado para consignar que foi negado provimento ao recurso voluntário e determinar o cálculo da multa tendo por limite máximo o percentual de 75%.

O colegiado *a quo*, já no acórdão de recurso voluntário, após analisar as rubricas **Abono de Férias** e **Indenização Especial** concedidas por força de CCT, assentou que, inobstante haver previsão em acordo trabalhista para o pagamento de tais verbas, o conceito de salário de contribuição e as hipóteses de não incidência da contribuição estariam previstas na Lei 8.212/91, motivo pelo qual concluiu por negar provimento ao recurso do contribuinte.

Todavia, foi apenas no segundo acórdão de embargos que o colegiado recorrido debruçou-se sobre a natureza jurídica de tais verbas e, reproduzindo a íntegra da decisão de primeira instância, fez constar que:

1 - O fato de o Acordo Coletivo de Trabalho poder desvincular valor pago a empregado como salário para fins trabalhistas não garante sua exclusão do campo de incidência das contribuições aqui cobradas.

2 - Na definição do salário-de-contribuição, sobre o qual são calculados as contribuições sociais previdenciárias, foram incluídos todos os ganhos percebidos pelo empregado em função do contrato de trabalho, excluindo-se apenas aqueles que a própria lei cominou como parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

3 - Os abonos só não integram o salário-de-contribuição se forem desvinculados do salário por força de lei, sob pena de se alçar o acordo coletivo do trabalho a um patamar que não lhe é próprio e específico, ou seja, lhe conferir a força necessária para criar dispensa de pagamento de tributos.

4 - No caso concreto, todas as verbas pagas encontram-se vinculadas a fatores de ordem pessoal do trabalhador, consistindo-se em verdadeira premiação pela forma e tempo de desempenho do empregado, senão vejamos:

-“**abono de férias**”, concedido por ocasião do retorno de férias do empregado, cujo valor encontrava-se **atrelado à assiduidade** do empregado no período aquisitivo de férias, conforme abaixo:

Zero faltas = 1/3 do salário nominal mensal;

Até 4 faltas = 1/4 do salário nominal mensal;

Mais de 4 até 7 faltas = 1/5 do salário nominal mensal;

-“**indenização especial**” valor pago ao empregado dispensado sem justa causa, que conte na ocasião da dispensa **com um mínimo de 5 anos** na empresa e 45 anos de idade completos, equivalente a 50% de seu salário nominal devido na data da comunicação da dispensa.

5 - Dessa forma, as parcelas pagas e concedidas em função da assiduidade do trabalhador ou em função do tempo de serviço na empresa, integram o salário-de-contribuição do empregado, devendo ser incluída na base de cálculo para todos os fins e efeitos, não havendo motivos que justifiquem a não incidência da contribuição previdenciária sobre as mesmas, muito menos, para que sejam consideradas como verbas indenizatórias como alegado pela impugnante.

6 - Dito isto, a natureza indenizatória, ao meu ver, não se aplica a nenhuma das parcelas em questão. A indenização é a reparação de uma perda, é a recomposição de um patrimônio, por essa razão, é regra geral que as indenizações, quando previstas em lei, não sofram incidência tributária. No entanto, as três parcelas discutidas nos autos não se prestam a repor coisa alguma perdida pelo trabalhador, mas são riqueza nova, benefícios remuneratórios pagos em decorrência do contrato de trabalho.

7 - Quanto à eventualidade, aduzo que o recorrente não fez qualquer prova de que os pagamentos fossem eventuais. A leitura da CCT apenas demonstra que, na sua vigência, de 01/10/2006 a 30/09/2006, o pagamento era devido, mas isso não é suficiente para que se o defina como eventual, assim entendido a ocorrência esporádica, errática, sem vinculação com o contrato de trabalho. Como se sabe, a prova cabe a quem alega.

Passo à análise das verbas.

ABONO DE FÉRIAS.

De sua vez, no intuito de demonstrar a divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigmas os acórdãos (2 primeiros) de nº 9202-008.018 e 9202-008.357, que cuidaram do abono de férias previsto em CCT e que não excedia a 20 dias de salário do trabalhador.

No caso dos autos, a julgar pelo que constou da cláusula 13º da CCT (fls. 114/115), os abonos teriam sido pagos aos empregados quando do retorno das férias e atrelados à assiduidade dos mesmos, sendo certo que as razões de 1/3, 1/4 e 1/5 lá estipuladas revelam valores que não excedem a 20 dias do respectivo salário.

Nesse contexto, é de se reconhecer que este colegiado tem entendimento firme no sentido da não incidência das contribuições, forte no item 6 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 c/c artigo 144 da CLT, mesmo nos casos em que o pagamento, ou a gradação de seu valor, tomou, por parâmetro, a assiduidade do empregado no período aquisitivo das férias.

Nesse mesmo sentido o acórdão 206-00.479, de 15/2/08 e os desta Turma, de nº 9202-008.018, de 23/7/19 e 9202-007.857, de 21/5/19.

E mais recentemente, o acórdão 9202-009.250, de 19/11/2020, assim ementado:

TRABALHO. LIMITAÇÃO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. É inadmissível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em obediência à norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

E o de minha relatoria, acórdão 9202-009.349, de 28/1/21.

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

Nesse rumo, encaminho por dar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL.

Nesse tema, o autuado indicou como paradigmas os acórdãos 2202-005.191 e 2402.007.617, que efetivamente retratam a divergência jurisprudencial a ser dirimida por este Colegiado.

Independentemente do nome atribuindo à verba no acordo trabalhista (CCT), o que se discute é se o valor “*pago ao empregado dispensado sem justa causa, que conte na ocasião da dispensa com um mínimo de 5 anos na empresa e 45 anos de idade completos, equivalente a 50% de seu salário nominal*” é ou não base de incidência da exação. Ou melhor, se está contemplado dentre as hipóteses de não incidência exaustivamente previstas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Em sua defesa, aduz o recorrente que tal verba, em sendo indenizatória, buscaria compensar a dispensa sem justa causa e reparar os danos dela decorrentes, além do mais, não seria paga com habitualidade.

Não vejo dessa forma.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a:

[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

[...]

§ 11. 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.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. [\(Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953\)](#)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de “salário-de-contribuição” e “empregado” encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, caput, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente” fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base imponível do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Daí este Relator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contenciosos administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, há de se convir que negar vigência ou relativizar a aplicação do RPS, consubstanciado no Decreto 3.048/99, ao argumento, por exemplo, de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o que não me parece ser da competência deste Colegiado, e que difere, sobremaneira, de se promover o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Registre-se que durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: *"O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."*

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Voltando aos autos, notadamente quanto à temática da habitualidade, é de se perceber que quando o legislador a exigiu, o fez relacionando-a aos ganhos na forma de **utilidades**.

Não bastasse, ainda sobre o tema, filio-me à corrente que sustenta que o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Vale dizer, o fornecimento de benefícios em geral, ao longo do contrato de trabalho, acaba que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

No caso dessa verba é inegável que por mais que seja paga por força de acordo e em razão da rescisão do vínculo laboral, ela é recebida justamente em função de um contrato de trabalho que produziu efeitos regulares. É dizer, dá-se no âmbito, ou em função, da relação de trabalho e é condicionada, ainda, à permanência do trabalhador na empresa por no mínimo 5 anos. Trata-se, como visto, de um valor que, de uma forma ou de outra, premia o trabalho exercido por determinado período de tempo na empresa. Vejo-o, assim sendo, como um *plus* (diferido) na remuneração vinculado a seu salário (50%) a ser pago, todavia, por ocasião da rescisão do contrato.

Nesse contexto, penso que a exclusão desses pagamentos da base de cálculo imponível estaria condicionada à sua subsunção a uma das hipóteses previstas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a exemplo das rescisões, também sem justa causa, previstas no artigo 479 da CLT e no artigo 9º da Lei 7.238/84 (*itens 3 e 9 da alínea "e" daquele parágrafo*) ou da indenização pelo término do contrato a que dispõe o artigo 14 da Lei 5.889/73 (*item 4 da alínea "e" daquele parágrafo*).

Também não se pode dizer que se trataria de ganho eventual, na medida em que seu recebimento não se daria, a rigor, de maneira fortuita, casual ou mesmo imprevisível, já que a decisão sobre a rescisão do contrato estaria sob o domínio do contratante ou mesmo do de ambas as partes.

Perceba-se, caso a expressão “ganhos eventuais” fosse suficiente a dar guarida ao pleito do recorrente no tocante à verba aqui em discussão, implicaria reconhecer a desnecessidade ou mesmo inutilidade daqueles itens 3, 4 e 9 acima mencionados, já que lá os valores pagos estariam se dando em circunstâncias bem próximas da que se tem aqui. E ainda assim o legislador tomou por necessária a sua positivação.

De igual sorte, também não se pode dizer aqui que a não incidência estaria ao abrigo do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, já que referido fundamento já serviu de razão de decidir pelo colegiado recorrido para exonerar do lançamento a parcela relativa ao “abono único” previsto em outro dispositivo do acordo trabalhista.

No mesmo sentido deste voto, o acórdão nº 9202-007.873, de 22/5/19, com a seguinte ementa, no qual se analisou situação¹ semelhante a destes autos, ocasião em que, pelo então voto de qualidade, deu-se provimento ao recurso da União.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS EMPREGADOS. CARACTERIZAÇÃO. As verbas intituladas 'Indenização' e 'Indenização Adicional', pagas pela empresa a seus empregados, integra o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

Nessa perspectiva e quanto a esta matéria, tenho que a decisão recorrida não merece reparos, implicando, por imperativo, a sua manutenção.

Pelo exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE parcial provimento apenas no que toca ao Abono de Férias.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ Quanto à segunda matéria, relativamente à indenização adicional, conforme Relatório Fiscal, trata-se de verbas pagas a trabalhadores demitidos sem justa causa além daquelas previstas na legislação trabalhista, em obediência a cláusula pactuada em Convenção Coletiva de Trabalho. O cerne da questão a ser decidida é se sobre essas verbas incide a Contribuição Social previdenciária.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9202-010.364 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13603.722505/2010-61

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Com a máxima vênia, ousou discordar do ilustre Conselheiro Relator somente nos termos abaixo apresentados.

Valores pagos à título indenização especial em razão do rompimento do contrato de trabalho por não integram o salário de contribuição.

Academicamente já nos pronunciamos sobre o tema no livro *Tributação da Saúde (Contribuições Previdenciárias das Empresas da Área da Saúde "in" HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde. Ed. Atai, 2013)*

"Tal forma de contratação recebe, no Brasil, forte influência das chamadas “fontes heterônomas” do Direito do Trabalho, ou seja, das leis trabalhistas. Além dessas, a relação de emprego também é regida pelas fontes autônomas, as fontes emanadas da vontade das partes, as oriundas dos acordos e convenção coletivas, além é claro do regulamento das empresas e das disposições do contrato de trabalho.

Todo esse intróito não pode ser desprezado em face da enorme importância que essas fontes exercem sobre a relação de emprego, mormente quanto às parcelas remuneratórias e quanto às parcelas percebidas pelo empregado e que não têm o caráter de contraprestação pelo trabalho, ou seja, não têm natureza salarial e, portanto, como visto alhures, não integram o salário de contribuição.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 1999, dispõe em seu art. 214, inciso I, que se entende por salário de contribuição:

“I – para o empregado e o 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;(...)” (grifos não constam de texto legal)

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

Tudo o mais percebido se não decorrer do trabalho, se não for oriundo da retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição, não é salário de contribuição segundo o Regulamento da Previdência Social (RPS). Daqui decorre nosso verdadeiro mantra das aulas de Direito Previdenciário de Custeio: **é salário de contribuição do empregado tudo o que é pago pelo trabalho**, e não é salário de contribuição tudo o que é **para o trabalho**, e mais as verbas indenizatórias, por óbvio.” (sublinhados nossos, negritos originais)

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre a o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre

a) a folha de salários **e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício." (*negritamos*)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinálgama direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios – como, por exemplo, os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador - como um veículo de um vendedor externo - posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente, quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Aqui o ponto fulcral da compreensão. A indenização decorrente de um dano patrimonial causado pelo empregador ao empregado não causa, no mais das vezes, maiores dificuldades.

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um reembolso de despesa comprovadamente ocorrida para a prestação do trabalho, como por exemplo, um reembolso quilometragem destinado a reparar as despesas do empregado numa viagem da matriz até a filial da empresa.

Porém, não se pode olvidar que o empregado tem direitos previstos na lei trabalhista e que por vezes, o empregador, no curso regular do contratado de trabalho, obsta a fruição desses direitos pelo trabalhador.

Como exemplo, basta pensar na verba comumente denominada férias em dobro, ou férias vencidas, devida quando o empregador não permite que o empregado goze suas férias durante o período previsto pela lei (um ano após o período aquisitivo), chamado período de gozo. Tal valor, um salário do empregado segundo a CLT, deve ser pago dois dias antes de o

empregado entrar em férias e tem nítida natureza indenizatória em face da ofensa ao direito de férias causada ao empregado, pelo empregador.

Inúmeras outras hipóteses, fundadas no mesmo raciocínio jurídico, constam do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.22/91, como, *v.g.*, as férias indenizadas e o respectivo adicional de férias (alínea 'd'), a do artigo 479 da CLT (alínea 'e', 3), as percebidas em função do incentivo à demissão (alínea 'd', 5), etc.

Vejamos. Todas as verbas acima ostentam a natureza indenizatória por ofensa ao direito. Observemos uma em particular por sua total semelhança ao aviso prévio indenizado e ao décimo terceiro indenizado. Analisemos, para efeitos de compreensão do instituto, as férias indenizadas.

O valor percebido a título de férias, mencionado alhures, tem nítida natureza salarial, uma vez que percebido num caso clássico de interrupção do contrato de trabalho. Lembremos: o empregado tem direito ao gozo de férias. Direito constitucionalmente assegurado (artigo 7º, inciso XVII da Carta).

O que motiva a percepção, pelo empregado, das férias indenizadas? A rescisão do contrato de trabalho.

Ora, esse rompimento de um contrato com função social relevantíssima, que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado, ofende, ao mesmo tempo, dois direitos do empregado: i) direito ao trabalho; ii) direito às férias que ele tinha adquirido ou estava em período de aquisição.

Impossível a tributação pelas contribuições previdenciárias em razão da nítida não incidência.

Despiciendo maiores inferências. Uma simples pergunta demonstra a razão recursal: qual a diferença entre o aviso prévio indenizado e o auxílio especial que aqui se discute?

Nenhuma!

Ao se recordar que o trabalhador tem direito, quando da rescisão de seu contrato de trabalho, de continuidade do vínculo laboral pelo período legalmente estabelecido contado a partir da notícia do rompimento (CF, art. 7º, inciso XXI), que ele - empregado - também tem direito a percepção de um valor – ainda que previamente ajustado – relativo à perda de seu posto de emprego. Resta claríssima a similitude, uma vez que em ambos os casos, houve uma ofensa, por parte do empregado – dispensa sem justa causa – a direito do empregado.

Nítidas verbas de natureza indenizatória. Patente a não incidência das contribuições previdenciárias.

Nem se diga que tal auxílio não consta do eclético parágrafo 9º do artigo 28 da Lei de Custeio, lei tributária.

Não consta e nem deveria constar porque as verbas indenizatórias não são passíveis de incidência por não decorrerem do trabalho prestado consoante o permissivo constitucional disposto no artigo 195, I, 'a' da Carta Magna.

Como dito acima, somente os rendimentos do trabalho, frise-se, **valores percebidos em razão do trabalho prestado**, são passíveis de incidência.

Qual trabalho foi prestado pelo empregado ao ser dispensado sem justa causa?

A simples resposta elucida de maneira definitiva a questão!

Logo, não se trata de verificar se a verba consta do rol da Lei de Custeio e sim perquirir-se sua natureza jurídica que, como visto, não integra o conceito de remuneração por tratar-se de indenização e, portanto, fora da incidência das contribuições previdenciárias. Se a verba não sofre incidência, por não ser base de incidência do fato gerador, não deve constar da lei tributária que se utiliza para normatizar a relação entre aquele que pratica o fato gerador e o sujeito ativo.

Despiciendo analisar a questão da eventualidade, mas com o perdão da desnecessidade, existe algo mais eventual do que a perda do emprego? Quantas vezes isso pode ocorrer no curso do contrato de trabalho?

Novamente, a simples resposta elucida de maneira definitiva a questão!

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso do sujeito passivo quanto a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de indenização especial.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira