



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.721474/2018-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.494 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente MAGAZINE LUIZA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte quando tenha encontrado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia.

Os fundamentos apresentados pelo julgador de piso são suficientes para dirimir a controvérsia.

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. NATUREZA JURÍDICA REMUNERATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de descanso semanal remunerado têm a natureza de rendimentos do trabalho assalariado, e, portanto, integram o salário de contribuição e a base de cálculo das contribuições da empresa.

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. MAJORAÇÃO PELA INTEGRAÇÃO DAS HORAS EXTRAS HABITUAIS E VERBAS VARIÁVEIS. REPERCUSSÃO NO CÁLCULO DAS FÉRIAS E DO DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sem que se configure a ocorrência de *bis in idem*.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ICMS. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CPRB.

O STF, no julgamento do RE 1.187.264, fixou a tese de que é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

Inexiste previsão legal para exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

Incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, inclusive o ICMS e o ISS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que lhe deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que julgou improcedente manifestação de inconformidade contra indeferimento de compensação declarada em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 01/2016 a 13/2016, no valor de R\$ 19.311.248,84, conforme Despacho Decisório às fls. 21.922.

Intimada a comprovar a origem dos créditos utilizados nas compensações previdenciárias em GFIP, a contribuinte informou tratar-se de:

- 1) Créditos relativos a valores de Salário Família e Salário Maternidade de competências anteriores;
- 2) Créditos relativos a valores recolhidos a maior de contribuições sociais, decorrentes de erro de cálculo do Descanso Semanal Remunerado (“DSR”);
- 3) Créditos relativos a valores recolhidos a maior de Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta (CPRB), decorrentes da equivocada inclusão do ISS e do ICMS na correspondente base de cálculo;
- 4) Créditos relativos a valores recolhidos a maior de contribuições sociais, decorrentes de equivocados pagamentos em Ações Trabalhistas durante a vigência da CPRB;
- 5) Créditos relativos a valores recolhidos a maior de contribuições sociais, decorrentes de erro de cálculo do décimo terceiro salário do ano de 2016.

Desses, foram considerados comprovados os listados nos itens 1, 4 e 5, de forma que a lide se instaurou em relação aos créditos declarados e glosados, relativos a i) valores contribuições sociais justificados como tendo sido recolhidos a maior, decorrentes de erro de cálculo do Descanso Semanal Remunerado (DSR); e ii) valores recolhidos a maior de

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), decorrentes de alegado equívoco na inclusão do ISS e do ICMS na correspondente base de cálculo.

Conforme relatado pela DRJ/CGE, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório de não homologação da compensação declarada (fls. 21927/21978), cujos pontos relevantes para solução do litígio são:

Disserta a respeito da natureza da verba relativa ao Descanso Semanal Remunerado (DSR) e sua forma de cálculo, afirmando que no período de 07/2011 a 11/2016 pagou aos seus empregados valores em duplicidade a título de remuneração, pois as horas extras e as verbas variáveis são consideradas em sua integralidade na composição da remuneração para fins de cálculo do 13º salário e das férias e, não obstante, são computadas no cálculo do DSR que também integra o cálculo das férias e 13º salário.

Assevera que a Orientação Jurisprudencial nº 394 do TST firmou entendimento no sentido de que a majoração do DSR não repercute no cálculo das férias e do 13º salário, sob pena de duplicidade de pagamento ao empregado, conforme, ainda, vasta jurisprudência do TST, e que no IRR nº 10169.57.2013.5.05.004 essa matéria está em discussão, porém sem julgamento definitivo, ressaltando que futura decisão do Pleno do TST estará sujeita à modulação dos seus efeitos, com aplicação do entendimento para os fatos posteriores à decisão.

Conclui que é indevido o pagamento das contribuições previdenciárias e aos terceiros incidentes sobre essas verbas, que afirma terem sido pagas em duplicidade; ademais, o DSR tem natureza indenizatória e não salarial, porquanto é devido para compensar e ajudar o trabalhador em seu dia de descanso, conforme previsto na Constituição Federal.

Sustenta que, no período entre abril de 2013 a novembro de 2015, recolheu a CPRB com a inclusão equivocada do ISS e do ICMS em sua base de cálculo, uma vez que tais tributos não constituem receitas, apenas transitam pelo patrimônio do contribuinte, sem incorporá-lo; ademais, a inclusão desses tributos na base de cálculo da CPRB fere o conceito de receita e viola os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da imunidade recíproca.

Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, e pede, nos termos do regimento interno do CARF, para que seja adotada, por analogia, a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em sede de repercussão geral, a qual reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, aplicável à CPRB.

Alega que não tem previsão legal para incidência de juros sobre multa.

Ao final requer que as compensações sejam homologadas.

A DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em decisão que restou assim ementada (fls. 21.997):

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. NATUREZA JURÍDICA REMUNERATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de descanso semanal remunerado têm a natureza de rendimentos do trabalho assalariado, e, portanto, integram o salário-de-contribuição e a base de cálculo das contribuições da empresa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). ICMS. ISSQN.

Inexiste previsão legal para exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS (cabível apenas a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), da base de cálculo da CPRB.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 31/12/2018 (fls. 22.007), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 24/1/2019 (fls. 22009 a 22069), por meio do qual preliminarmente alega:

1 - nulidade da decisão recorrida, pois teria deixado de analisar diversos dos fundamentos trazidos pela recorrente, uma vez que limitou-se a analisar os seguintes argumentos:

- a) O DSR teria natureza de rendimento e portanto integraria o salário de contribuição;
- b) A orientação jurisprudencial nº 394 do TST e decisão proferida no IRR nº 10169.57.2013.5.05.004 não vinculam a instância administrativa; e
- c) Inexistiria previsão legal para exclusão do ISS e do ICMS da base de cálculo da CPRB;

Quanto ao DSR, alega que a DRJ não teria se manifestado sobre sua demonstração de que houve pagamento em duplicidade, e por isso haveria o crédito pleiteado em GFIP, uma vez que as verbas variáveis e as horas extras habituais pagas a seus empregados compõem o cálculo do DSR, que por sua vez integra o salário para fins de cálculo da média remuneratória que compõe a base de cálculo das férias e do 13º salário; no entanto, as férias e o 13º salário também são calculados sobre a remuneração composta pelas verbas variáveis e as horas extras habituais, de forma que haveria pagamento em duplicidade das verbas variáveis e das horas extras. Nesse sentido, por meio da orientação jurisprudencial nº 394 o TST teria reconhecido que a majoração do DRS não pode refletir no cálculo das férias e do 13º salário, de forma que entende a recorrente ter recolhido contribuição previdenciária e de terceiros em duplicidade, pois recolheu tais contribuições sobre montante pago em duplicidade, decorrente da inclusão indevida do DSR majorado no cálculo das médias das férias e dos décimos terceiros salários. Acrescenta ainda que a DRJ somente analisou o argumento subsidiário apresentado, qual seja o de que os créditos pleiteados a título de contribuição recolhida sobre DRS são válidos em razão da não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas, uma vez que não possuem caráter remuneratório. Prossegue alegando que a DRJ, de forma genérica e sem qualquer correlação com o caso concreto, afirmou que OJ 394 do TST e a decisão proferida no IRR nº 1016.57.2013.5.05.004 não vinculam a instância administrativa. Conclui assim que seus principais argumentos, que seriam aqueles referentes aos pagamentos em duplicidade, não foram analisadas, e que tais argumentos levariam a conclusão diferente da prolatada.

Quanto à inclusão indevida do ICMS e do ISS na base de cálculo da CPRB, alega ter comprovado que tais tributos não compõem sua receita bruta, sendo antes receita dos estados e municípios, e por isso não podem compor a base de cálculo da CPRB, sob pena de violação à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal. Acrescenta que tal inclusão desrespeita ainda o princípio da capacidade contributiva, pois o ICMS/ISS não são receitas suas; que o entendimento consolidado no RE 574.706 do STF (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS) deve ser aplicado por analogia ao presente caso, nos

termos § 2º do art. 62 do RICARF. Alega que a DRJ não se debruçou sobre tais argumentos, mas somente apresentou argumentos genéricos para rejeitar suas alegações, aduzindo apenas que não haveria previsão legal para tal. Dessa forma entende que a decisão recorrida deve ser anulada por violação aos princípios do direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem como falta de motivação administrativa, conforme previsto da CF e no CPC.

Assim requer a anulação da decisão recorrida para que seja proferida outra que analise todos os fundamentos por ela trazidos, que comprovariam a necessidade de cancelamento do Despacho Decisório.

2 – No mérito, repisa as teses de defesa já submetidas à apreciação da DRJ, quais sejam:

2.1 – quanto ao Descanso Semanal Remunerado, as verbas variáveis e as horas extras habituais compõem o cálculo do DSR, que por sua vez integra o salário para fins de cálculo da média remuneratória que compõe a base de cálculo das férias e do 13º salário; no entanto, as férias e o 13º salário também são calculados sobre a remuneração composta pelas verbas variáveis e as horas extras habituais, de forma que entende haver pagamento em duplicidade das verbas variáveis e das horas extras. Assim, entende que as verbas variáveis e as horas extras habituais não podem repercutir no cálculo da médias das férias e do 13º salário, entendimento que teria sido reconhecido pelo TST, quando publicou em 2010 a Orientação Jurisprudencial nº 394, nos seguintes termos:

A majoração do valor do repouso semanal remunerado, em razão da integração das horas extras habitualmente prestadas, não repercute no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sob pena de caracterização de «bis in idem»

Alega que apesar de tal entendimento, equivocadamente procedeu ao pagamento das médias das férias e do 13º salário com a indevida inclusão dos reflexos do DSR majorado, de forma que tais valores não seriam base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros e originaram os créditos pretendidos, cujos valores seriam os constantes de planilha que apresenta no recurso. Ressalta que os cálculos apresentados não foram questionados pela fiscalização, nem quando da emissão do despacho decisório, e nem ainda pela DRJ, de forma que entende ser incontroversos.

Quanto à orientação jurisprudencial nº 394 do TST, alega que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal que emitiu o Despacho Decisório, o IRR nº 10169.57.2013.5.05.004, que firmou entendimento de que *"A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sem que se configure a ocorrência de 'bis in idem'"*, culminando no cancelamento da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST" ainda não teria sido julgado de forma definitiva, e mesmo que venha se firmado tal entendimento, foi determinada a modulação dos efeitos decisórios a partir da data do julgamento a ser adotada como marco modulatório, de forma que não atingirá seu direito, considerando que seus pedidos de compensação foram efetuados antes do julgamento definitivo do IRR citado e sua tese resta mantida.

Por último, repisa a tese de que os pretendidos créditos relativos ao DSR são válidos em razão da não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas diante da ausência de caráter remuneratório das mesmas, argumento que teria sido enfrentado pela decisão recorrida, mas cuja conclusão não pode prosperar uma vez que não há,

no caso do DSR contraprestação por serviços prestados, pois quando o trabalhador está desfrutando de um repouso semanal, não há qualquer trabalho; também não há habitualidade, pois trata o DSR de compensação pontual, e não contínua.

2.2 – quanto aos alegados créditos oriundos da exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da CPRB, repisa as teses de que tais tributos não constituem sua receita bruta, e por isso não podem compor a base de cálculo da CPRB; que a pretensão de tal inclusão viola imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal; também desrespeita o princípio da capacidade contributiva, pois o ICMS e o ISS não são receitas suas, mas são receitas dos estados e municípios, que simplesmente transitam pelas contas da pessoa jurídica, mas não lhe pertence, não agregando seu patrimônio, e a receita passível de tributação pela CPRB é a entrada definitiva no patrimônio da pessoa jurídica, acarretando também ofensa aos princípios constitucionais da isonomia (pois ICMS/ISS será menor ou maior a depender de qual seja o Estado/Município, ou ainda há empresas que nem mesmo contribuem para esses impostos) e da razoabilidade (uma vez que não justificativa para a diferença estipulada).

Passa a tratar da exclusão da ICMS/ISS do conceito de receita bruta. Alega que a única interpretação a ser dada à Lei nº 12.973/14 que se coaduna com o texto constitucional de receita bruta seria que as exclusões elencadas no art. 9º da referida lei é que as exclusões ali previstas são exemplificativas e não taxativas, de forma que a ausência de previsão específica não pode ser tida como uma admissão para a ICMS e do ISS na base de cálculo da CPRB. Que o simples fato de ter sido previsto na Lei nº 12.973/14 que os tributos servirão de base de cálculo da CPRB não socorre a Fazenda Nacional, pois os tributos não constituem em faturamento ou receita das empresas. Conclui que incluir o ICMS e o ISS na base de cálculo da CPRB é desrespeitar o art. 195, I, ‘b’, da CF/88 e o art. 110 do CTN; acrescenta que por meio do art. 195, I, ‘b’, da CF/88 foi permitida a tributação pela CPRB das receitas brutas operacionais (faturamento) e não operacionais (qualquer receita) que provoquem aumento no ativo ou decréscimo no passivo da contribuinte e assim, caso a intensão fosse instituir outras fontes de custeio para o financiamento da seguridade social deveria ser editada lei complementar.

Acrescenta que a pretensão de incidência da CPRB sobre o valor do ICMS e do ISS constitui violação à imunidade recíproca entre os entes federativos prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal, uma vez que cobrar a CPRB sobre tais tributos ocasiona tributação das receitas de outros entes federativos.

Acrescenta que o STF reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, que também incidem sobre a receita bruta assim como a CPRB.

Quanto à inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS ISS, que o STF já teria reconhecido a repercussão geral da matéria no RE nº 592.616-8/RS, e que se pode concluir que os fundamentos são basicamente os mesmo estabelecidos em relação ao ICMS. Que essa mesma lógica se aplica à CPRB.

Requer seja aplicado o entendimento consolidado no RE 574.706 do STF por analogia ao presente caso, para reconhecer a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da CPRB e consequentemente homologadas as compensação efetuadas na GFIP.

Requer por fim o provimento do presente Recurso para que seja reformado o acórdão recorrido e consequentemente reconhecidas as compensações realizadas em GFIP com extinção dos créditos previdenciários aos quais se referem.

Após publicação da pauta, foram ofertados memoriais onde são reiteradas as alegações relativas ao DSR.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Da alegação de nulidade da decisão recorrida

Preliminarmente a recorrente requer seja declarada nula a decisão recorrida por não ter o julgador de piso analisado todos os argumentos por ela apresentados em sua defesa.

Quanto ao Descanso Semanal Remunerado (DSR), a recorrente alega que o julgador de piso não teria se manifestado sobre sua demonstração de que houve pagamento em duplicidade em relação à majoração do DSR, uma vez que no seu cálculo entram as verbas variáveis e as horas extras pagas a seus empregados, e esse mesmo valor majorado reflete no pagamento das férias e do 13º salário, no cálculo dos quais também estão as verbas variáveis e horas extras. Fundamenta sua tese na orientação jurisprudencial nº 394 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que teria reconhecido que a majoração do DRS não pode refletir no cálculo das férias e do 13º salário, de forma que entende a recorrente ter recolhido contribuição previdenciária e de terceiros em duplicidade, decorrente da inclusão indevida do DSR majorado no cálculo das médias das férias e dos 13º salários.

Inicialmente, conforme reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte, desde que tenha aplicado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia. Transcrevo julgado nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA APARÊNCIA. VALIDADE DE INTIMAÇÃO. REVISÃO DO VALOR DA MULTA FIXADA. REDUÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. O julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte quando tenha encontrado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, não ocorrendo, assim, afronta ao art. 535 do CPC.

2. [...]

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 291.025/RJ, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 14/05/2013, DJe 22/05/2013)

Ademais, ao contrário do que alega a recorrente, entendo que o julgador de piso enfrentou sim as principais teses de defesa apresentadas que o levaram a concluir pela improcedência da impugnação, pois, ainda que de forma resumida, ou mesmo, como a recorrente afirma, genérica, assim se manifestou sobre a temática:

*No que concerne, especificamente, ao **repouso semanal remunerado**, é certo que durante o seu respectivo período não há prestação de serviço, portanto, a remuneração do período correspondente não representa uma contraprestação do empregado. Durante os descansos remunerados, o empregado estará recompondo sua força de trabalho, após os quais, supõe-se, produzirá mais e melhor. Uma vez aposentado, porém, cessa o direito ao descanso semanal e às férias, mas não o direito ao benefício no período correspondente, embora sem qualquer adicional. O que justifica a incidência de contribuições em tais hipóteses não poderia ser mesmo a prestação de serviço, mas sim o direito ao benefício previdenciário, que é contínuo e não se interrompe durante as férias ou nos finais de semana.*

Desse modo, mantém-se o despacho-decisório, pelos seus fundamentos:

Posto isso, relativamente à rubrica Descanso Semanal Remunerado e seus reflexos sobre verbas variáveis, há que se afirmar que a incidência tributária rege-se pelo art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 e não se enquadra em qualquer das exceções do § 9º do mesmo artigo, de modo que não se pode assumir, diante da legislação vigente, que as contribuições incidentes sejam consideradas indevidas.

O pagamento dessa verba se dá de forma habitual, periódica e decorrente da relação de emprego. Não apenas integra a remuneração do trabalhador como é considerado parcela integrante do salário do empregado. O respectivo valor se agrega ao salário do mensalista, bem como deve ser calculado e pago para aqueles que percebem remunerações variáveis, integrando o salário para todos os efeitos legais.

Por fim, a Orientação Jurisprudencial nº 394 do TST e eventual decisão proferida no IRR nº 10169.57.2013.5.05.004 não vinculam essa instância administrativa, por falta de previsão legal.

Assim, o julgador de piso demonstrou que o DRS e seus reflexos sobre as verbas variáveis enquadram-se no conceito de remuneração, pois não estão previstos nas exclusões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e por isso constituem-se em base de cálculo da contribuição previdenciária; ora, se compõe a base de cálculo, as contribuições incidentes sobre os mesmos são devidas, de forma que não há que se falar no alegado pagamento em duplicidade que teria gerado os supostos créditos; por fim informou que o outro fundamento da tese de defesa, qual seja a citada Orientação Jurisprudencial nº 394 do TST, não vincula aquele colegiado.

Quanto à inclusão indevida do ICMS e do ISS na base de cálculo da CPRB, alega ter comprovado que tais tributos não compõem sua receita bruta, sendo antes receita dos estados e municípios, e por isso não podem compor a base de cálculo da CPRB, sob pena de violação à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal; que tal inclusão desrespeita ainda o princípio da capacidade contributiva, pois o ICMS e o ISS não são receitas suas; que o entendimento consolidado no RE 574.706 do STF (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS) deve ser aplicado por analogia ao presente caso, nos termos § 2º do art. 62 do RICARF. Alega que o julgador de piso não se debruçou sobre tais argumentos, mas que apresentou argumentos genéricos para rejeitar suas alegações, aduzindo apenas que não haveria previsão legal para tal.

De forma diversa, aqui também entendo ter o julgador de piso aplicado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia quanto a essa matéria, pois assim se manifestou:

Não existe previsão legal para exclusão do ICMS (cabível apenas a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário) e do ISSQN.

Conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1436, de 2013, que regulamenta o art. 9º da Lei 11.246/2013, são permitidas as seguintes exclusões da base de cálculo da CPRB:

...

Incabível a adoção, no âmbito da CPRB, da decisão proferida nos Recursos Extraordinários (RE) nº 574706 e nº 240.785/MG, com repercussão geral reconhecida, porquanto se referem à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, e não cabe aplicar analogia em matéria tributária, seja para cobrar tributos, seja para desonerar o contribuinte de pagá-lo.

Quanto ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), esclarece-se que o Superior Tribunal de Justiça, em 10.06.2015, no julgamento do Recurso Especial nº 1.330.737-SP, em rito de recurso repetitivo, entendeu que o ISSQN integra a receita bruta, que é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa (Lei nº 9.718, de 1988, art. 3º) e que integra a base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º), de modo que este imposto não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições em ambos os regimes de apuração.

Dessa forma, entendeu o julgador de piso que o fato de não haver previsão legal para acatar as pretensões da recorrente, além da impossibilidade de aplicação de jurisprudência relativa a outro tributo, são suficientes para negar provimento à manifestação de inconformidade, de forma que argumentos relativos a destinação do tributo ou ainda violação a princípios constitucionais não interferem na conclusão, mesmo porque não pode a DRJ, por expressa vedação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972, desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

Os princípios constitucionais devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, pois desenvolve atividade vinculada e obrigatória. Nesse mesmo sentido, cito verbete Sumular editado por este Conselho:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

1- Do Descanso Semanal Remunerado

Alega o recorrente que as verbas variáveis e as horas extras habituais compõem o cálculo do DSR, que por sua vez integra o salário para fins de cálculo da média remuneratória que compõe a base de cálculo das férias e do 13º salário; por sua vez, as férias e o 13º salário também são calculados sobre a remuneração composta pelas verbas variáveis e as horas extras habituais, de forma que entende haver pagamento em duplicidade das verbas variáveis e das horas extras e, conseqüentemente, recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiros em duplicidade. Assim, entende que as verbas variáveis e as horas extras habituais não podem

repercutir no cálculo da médias das férias e do 13º salário, entendimento que teria sido reconhecido pelo TST, quando publicou em 2010 a Orientação Jurisprudencial nº 394, nos seguintes termos:

A majoração do valor do repouso semanal remunerado, em razão da integração das horas extras habitualmente prestadas, não repercute no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sob pena de caracterização de «bis in idem»

Entretanto, no julgamento do IRR (Incidente de Recursos Repetitivos) nº 10169.57.2013.5.05.004, a própria Corte Superior do Trabalho sinalizou para mudança da jurisprudência sobre a matéria, sob o entendimento de que *"A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sem que se configure a ocorrência de 'bis in idem'", culminando no cancelamento da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST"*. O recorrente alega que esse julgamento ainda não é definitivo, e mesmo que venha ser firmado tal entendimento, foi determinada a modulação dos efeitos decisórios a partir da data do julgamento, a ser adotada como marco modulatório, de forma que não atingirá seu direito, considerando que seus pedidos de compensação foram efetuados antes do julgamento definitivo do IRR citado, de forma que sua tese está mantida.

Inicialmente, conforme já apontado pelo julgador de piso, a Orientação Jurisprudencial (OJ) nº 394 do TST e a decisão definitiva a ser proferida no IRR nº 10169.57.2013.5.05.004 não vinculam essa instância administrativa, por falta de previsão legal; assim, independente do marco temporal dos efeitos modulatórios da revisão da OJ 394, esse órgão não está a ela vinculado, de forma que o marco temporal não interfere na decisão a ser aqui prolatada. As decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhes atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos. As exceções são aquelas previstas no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973- Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na

forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, conforme apontou o Auditor-Fiscal que analisou do Despacho Decisório (fls. 21847/21848):

De outro prisma, percebe-se que o contribuinte baseia o indébito tributário nos termos de uma orientação jurisprudencial do TST, cujo mandamento dispõe que a majoração do valor do DSR, em decorrência da integração das horas extras prestadas de forma habitual, não traz reflexos no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sob pena de caracterização de “bis in idem”. Nessa perspectiva, é importante afirmar que o entendimento ali exposto não traz nenhuma diretriz que permita concluir acerca da possibilidade da não incidência de contribuição previdenciária sobre aquelas verbas.

Em reforço a isso, cabe informar que, recentemente, em julgamento de recurso repetitivo sobre integração das horas extras habituais e a sua repercussão no cálculo de parcelas salariais decorrente da majoração do valor do repouso semanal remunerado (IRR 10169.57.2013.5.05.004), o Tribunal Superior do Trabalho (TST) apontou para mudança da jurisprudência sobre a matéria. Verifica-se que a corrente vencedora votou pela fixação de tese contrária a Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1.

A decisão proferida fixou o seguinte entendimento, nesses termos: “A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das demais parcelas que baseiam no complexo salarial, não se cogitando de “bis in idem” por sua incidência no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS”.

Assim, a tese defendida pela defesa já se encontra superada pela própria Corte Superior do Trabalho, em sede de julgamento de Incidente de Recurso Repetitivo (IRR 10169-57.2013.5.05.0024), embora tenha sido suspensa a proclamação do resultado até que matéria seja analisada pelo Tribunal Pleno daquela Corte. Cito a ementa do julgado:

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO MAJORADO PELA INTEGRAÇÃO DAS HORAS EXTRAORDINÁRIAS – AUMENTO DA MÉDIA REMUNERATÓRIA - REFLEXOS – POSSIBILIDADE – JULGAMENTO DO IRR-10169-57.2013.5.05.0024 – MODULAÇÃO DE EFEITOS. 1. Por meio do julgamento de incidente de recurso de revista repetitivo IRR-10169-57.2013.5.05.0024, a SBDI-1 desta Corte fixou a tese jurídica de que “A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da

integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sem que se configure a ocorrência de 'bis in idem', culminando no cancelamento da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST. 2. Ocorre que, no referido julgamento, foi determinada modulação dos efeitos decisórios, em homenagem à segurança jurídica e nos termos do art. 927, § 3º, do CPC/2015. Firmou-se, nessa esteira, que a tese jurídica estabelecida no incidente "somente será aplicada aos cálculos das parcelas cuja exigibilidade se aperfeiçoe a partir da data do presente julgamento (inclusive), ora adotada como marco modulatório". 3. Portanto, ao presente caso, persiste a incidência da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST. Recurso de revista conhecido e provido. (TST-RR-544-81.2012.5.05.0008, Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, DEJT 29.06.18)

Além de o próprio TST apontar para um posicionamento divergente daquele trazido pela recorrente, mesmo antes do julgamento do IRR 10169-57.2013.5.05.0024 alguns Tribunais Regionais do Trabalho já tinham entendimento divergentes em relação à essa matéria, chegando a não aplicar a OJ 394, ou ainda a editar Súmula em sentido contrário. A título de exemplo, copio trechos do RECURSO DE REVISTA TST-RR-544-81.2012.5.05.0008:

RECURSO DE REVISTA – APELO INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO PUBLICADO ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014 - DESCANSO SEMANAL REMUNERADO MAJORADO PELA INTEGRAÇÃO DAS HORAS EXTRAORDINÁRIAS – AUMENTO DA MÉDIA REMUNERATÓRIA - REFLEXOS – POSSIBILIDADE – JULGAMENTO DO IRR-10169-57.2013.5.05.0024 – MODULAÇÃO DE EFEITOS.

1. Por meio do julgamento de incidente de recurso de revista repetitivo IRR-10169-57.2013.5.05.0024, a SBDI-1 desta Corte fixou a tese jurídica de que "A majoração do valor do repouso semanal remunerado, decorrente da integração das horas extras habituais, deve repercutir no cálculo das férias, da gratificação natalina, do aviso prévio e do FGTS, sem que se configure a ocorrência de 'bis in idem', culminando no cancelamento da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST.

2. Ocorre que, no referido julgamento, foi determinada modulação dos efeitos decisórios, em homenagem à segurança jurídica e nos termos do art. 927, § 3º, do CPC/2015. Firmou-se, nessa esteira, que a tese jurídica estabelecida no incidente "somente será aplicada aos cálculos das parcelas cuja exigibilidade se aperfeiçoe a partir da data do presente julgamento (inclusive), ora adotada como marco modulatório".

3. Portanto, ao presente caso, persiste a incidência da Orientação Jurisprudencial nº 394 da SBDI-1 do TST.

Recurso de revista conhecido e provido. (TST-RR-544-81.2012.5.05.0008, Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, DEJT 29.06.18).

O 5º Tribunal Regional do Trabalho, mediante acórdão a fls. 125-130, deu parcial provimento ao recurso ordinário da reclamada, apenas para excluir da condenação ao pagamento de horas extraordinárias um período específico.

Inconformada, a reclamada interpôs recurso de revista a fls. 143-149, com espeque no art. 896, "a" e "c", da CLT. Insurge-se contra o decidido pela Corte regional em relação aos temas "Reflexos das Horas Extraordinárias", "Horas Extraordinárias nas Férias" e "Dano Moral".

...

1.1 – DESCANSO SEMANAL REMUNERADO MAJORADO PELA INTEGRAÇÃO DAS HORAS EXTRAORDINÁRIAS - REFLEXOS

De início, registre-se que o 5º Tribunal Regional negou provimento ao recurso ordinário da reclamada, nos seguintes termos (fls. 125-130):

A majoração do valor do repouso em razão da integração das horas extras também repercute no cálculo das férias mais 1/3, 13 º e FGTS.

No cálculo das horas extras, pagas ou devidas, toma-se como base o valor unitário do salário (salário mensal/divisor mensal de horas), sem a aludida diferença do repouso. Ademais, assim como ocorre com o repouso semanal ordinariamente pago, devem as diferenças dessa verba decorrentes das horas extras habitualmente prestadas repercutir no cálculo das demais parcelas.

...

De início, registre-se que o 5º Tribunal Regional do Trabalho pacificou a matéria com a edição da Súmula nº 19 daquela Corte, aprovada mediante a Resolução Administrativa nº 0065/2015, Diário Eletrônico do 5º Tribunal Regional do Trabalho, edições de 28, 29 e 30/10/2015, mediante a qual firmou entendimento no seguinte sentido:

REPOUSO SEMANAL REMUNERADO. DIFERENÇAS DECORRENTES DAS HORAS EXTRAS EM OUTROS CONECTÁRIOS LEGAIS. INTEGRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM. *Deferida a repercussão das horas extras habituais no repouso semanal remunerado, na forma autorizada na súmula n. 172 do C. TST, a incidência das diferenças daí advindas na remuneração obreira é direito inquestionável, tratando-se, na verdade, de consequência reflexa lógica, pois, se a base de cálculo da parcela do repouso semanal se modifica, a composição da remuneração também deverá sofrer a mesma alteração, sem que se cogite, nesse procedimento, de bis in idem. (Resolução Administrativa nº 0065/2015 – Divulgada no Diário Eletrônico do TRT da 5ª Região, edições de 28, 29 e 30.10.2015, de acordo com o disposto no art. 187-B do Regimento Interno do TRT da 5ª Região). GRIFEI*

...

Assim, encaminho meu entendimento no mesmo sentido da atual tese jurídica fixada pelo TST, ou seja, se a base de cálculo da parcela do repouso semanal se modifica, a composição da remuneração também deverá sofrer a mesma alteração, sem que se cogite, nesse procedimento, de bis in idem, de forma que inexistem os créditos pleiteados com base nesse argumento.

Superada essa questão, a recorrente insiste que na tese de que os pretendidos créditos relativos ao DSR são válidos em razão da não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas, diante da ausência de caráter remuneratório das mesmas; argumenta que esse ponto teria sido enfrentado pela decisão recorrida, mas a conclusão não pode prosperar uma vez que não há, no caso do DSR, contraprestação por serviços prestados, pois quando o trabalhador está desfrutando de um repouso semanal, não há qualquer trabalho; também não há habitualidade, pois trata o DSR de compensação pontual, e não contínua.

Inicialmente copio os fundamentos trazidos pelo julgador de piso, com os quais manifesto minha plena concordância:

Não se pode dar ao salário de contribuição a definição simplória que o faz corresponder à remuneração pelo serviço prestado, assim como não é possível exigir sempre do trabalhador a contrapartida da vantagem recebida. Haverá situações em que, mesmo afastado do trabalho o empregado faz jus ao salário, como se verifica na licença maternidade, nas férias e nos descansos semanais. Ora, se não há questionamentos sobre

o direito à remuneração em tais hipóteses, também não pode haver quanto à incidência de contribuições sobre tal remuneração, pois isso seria negar os direitos previdenciários garantidos pela Constituição, já que esta dispõe expressamente em seu art. 195, § 5º que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

O Descanso semanal remunerado é parcela nitidamente de cunho salarial, o que é reconhecido por ampla jurisprudência judicial. Cito como exemplo:

TRT 7ª Regional – RO 0321200-30.2007.5.07.0032

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. NATUREZA SALARIAL. Tendo em vista que o descanso semanal remunerado é tido como parcela salarial, sobre ela é de se incidir a devida contribuição previdenciária, como requer a recorrente.

(TRT-7- RO 0321200-30.2007.5.07.0032 CE RO 0321200-3020075070032, Relator LAIS MARI ROSSAS FREIRE, Data do Julgamento: 29/04/2009, TURMA 1. Data da Publicação: 24/06/2009 DEJT)

...

Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF -3 – APELAÇÃO CÍVEL: ApCiv 0000815-82.2018.4.03.6131 SP

É pacífico no âmbito dest E. 2ª Turma, que o descanso semanal remunerado é base de cálculo de contribuição previdenciária, já que possui natureza remuneratória. A propósito:

“MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (COTA PATRONAL, SAT/RAT E ENTIDADES TERCEIRAS) SOBRE AS VERBAS PAGAS AOS EMPREGADOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-DOENÇA NOS PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO, AVISO PRÉVIO INDENIZADO, TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, FÉRIA GOZADAS, SALÁRIO-MATERNIDADE, HORAS EXTRAS E SEU ADICIONAL, HORAS IN ITINERE, ADICIONAL NOTURNO, ADICIONAL DE PERICULOSIDADE, ADICIONAL DE INSALUBRIDADE, DESCANSO SEMANAL REMUNERADO E SUA MÉDIA, 13º SALÁRIO, AJUDA DE CUSTO, BÔNUS, PRÊMIOS E ABONOS PAGOS EM PECÚNIA. COMPENSAÇÃO. I- ...

II – É devida a contribuição sobre férias gozadas, salário-maternidade, horas extras e seu adicional, horas in itinere, adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade, descanso semanal remunerado e sua média, 13º salário, ajuda de custo, bônus, prêmios e abonos pagos em pecúnia, o entendimento da jurisprudência concluindo pela natureza salarial dessas verbas. ...

(TRF3, A. M. S. nº 353, 2ª Turma, rel. Peixoto Júnior, e-DJF3 Judicial 1 Data: 23/01/2017)

Assim, o descanso semanal remunerado é base de cálculo das contribuições previdenciárias, destinadas ao SAT e a terceiros.

Cito ainda trechos da Solução de Consulta Cosit nº 292, de 7 de novembro de 2019, que enfrentou a matéria de forma contundente:

19. O descanso semanal remunerado é um direito do trabalhador. Trata-se de um dia na semana em que o trabalhador é dispensado do trabalho sem prejuízo da remuneração. Geralmente, a verba paga ao trabalhador, correspondente a esse descanso, é incorporada ao salário.

20. Talvez por não haver, no dia do gozo do descanso semanal remunerado, contraprestação do trabalhador, a consulente indague sobre a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre essa verba, na dúvida sobre a sua natureza remuneratória ou indenizatória.

21. A alegação básica dos defensores da não incidência tributária sobre o descanso semanal remunerado fundamenta-se na hipótese de que, em função de o contrato de trabalho pressupor uma contraprestação do trabalhador pela remuneração recebida, os valores pagos no período desse repouso deteriam natureza indenizatória. Contudo, essa tese não foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), haja vista que, no julgamento do REsp 1.444.203/SC, essa Corte entendeu que é:

... insuscetível classificar como indenizatório o descanso semanal remunerado, pois sua natureza estrutural remete ao inafastável caráter remuneratório, integrando parcela salarial, sendo irrelevante que inexistisse a efetiva prestação laboral no período, porquanto mantido o vínculo de trabalho, o que atrai a incidência tributária sobre a indigitada verba.

22. Complementa o STJ o seu entendimento nos seguintes termos:

... a ausência de serviço prestado ou mesmo de tempo à disposição do empregador, consoante aduz a recorrente, não tem o condão de desconfigurar o caráter remuneratório da verba, pois, do contrário, não seria devida a contribuição em nenhuma das hipóteses de afastamento legalmente instituído, tal como ocorre no salário-maternidade ou sobre as férias gozadas.

23. Esse entendimento orientou diversos outros julgados do STJ, que possui jurisprudência pacífica nesse sentido.

24. A respeito do tema, em RECURSO EXTRAORDINÁRIO 841.435 SANTA CATARINA contra julgado do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, o STF, por decisão da Ministra Relatora Carmem Lúcia, negou seguimento, mantendo a decisão do referido Tribunal, que se manifestou nos seguintes termos no voto do Juiz Relator:

O repouso semanal remunerado constitui caso típico de interrupção do contrato de trabalho, uma vez que, em tal situação, há contagem de tempo de serviço e o empregado não perde o direito à remuneração. Com efeito, tal rubrica tem natureza remuneratória (...). Assim, incide a exação em comento sobre tal rubrica, devendo ser mantida a sentença no ponto. (...)”

...

27. Diante do exposto, e com base nos diplomas normativos citados, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que: 27.1. Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o terço constitucional de férias; o décimo terceiro salário; o adicional de horário extraordinário; o adicional de insalubridade; o descanso semanal remunerado, o salário-maternidade; os 15 dias que antecedem o auxílio doença; as férias gozadas e o terço constitucional de férias.

Assim, conforme já assentado pelas Cortes Superiores de Justiça, é irrelevante o fato de inexistir a efetiva prestação laboral no período do DRS, porquanto mantido o vínculo de trabalho, o que atrai a incidência tributária sobre a indigitada verba. Em conclusão, o Descanso Semanal Remunerado subsume-se ao conceito legal de salário de contribuição, nos termos do “caput” do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, e não está arrolado dentre as verbas excluídas de tal conceito no § 9º do mesmo dispositivo, de forma que integra a base de cálculo das contribuições:

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.

...

9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;

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](#);

e) as importâncias:

1. previstas no [inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#); ([Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997](#))

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](#);

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o [art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984](#);

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](#);

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

h) as diárias para viagens; ([Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017](#))

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;

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;

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;

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o [art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965](#);

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](#);

~~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;~~ [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

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, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; [\(Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017\)](#)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

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;

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da [Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

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](#);

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;

x) o valor da multa prevista no [§ 8º do art. 477 da CLT](#).

y) o valor correspondente ao vale-cultura.

z) os prêmios e os abonos. [\(Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017\)](#)

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a [Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004](#). [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\)](#)

Em conclusão, os pretensos créditos declarados são inexistentes, devendo ser mantida a glosa.

2 - DA EXCLUSÃO DO ICMS E DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DA CPRB

Sem delongas, quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, a matéria foi recentemente pacificada pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 1048), no julgamento do

Recurso Extraordinário – RE 1.187.264, quando foi fixada a tese de que “É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB”. Transcrevo a decisão:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1048 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber. Foi fixada a seguinte tese: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”. Plenário, Sessão Virtual de 12.2.2021 a 23.2.2021.

Interessante notar que no julgamento do RE 1.187.264 o Sr. Ministro Dias Toffoli, que acompanhou a divergência aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes, Redator do Acórdão, assim se pronunciou:

A aludida emenda constitucional [42/2003] previu, de maneira expressa, a possibilidade de haver a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição previdenciária sobre a folha pela contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento. Tal autorização passou a constar do § 13 do art. 195 da Constituição Federal.

O objetivo, com essa medida, era, ao permitir a desoneração da folha de salários, gerar resultado positivo para economia, auxiliando no processo de formalização das relações de trabalho e estimulando setores que empregassem mais trabalhadores, como consta da justificação da respectiva PEC nº 41/03. A modificação ainda trazia “ganhos importantes em termos de competitividade”, permitindo a desoneração das exportações.

À luz da referida norma constitucional, se editou, nos idos de 2011, a MP nº 540/11, a qual previu a CPRB, de modo obrigatório, para empresas de tecnologia da informação (TI) e de tecnologia da informação e comunicação (TIC), bem como para as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro.

Conforme a exposição de motivos da citada medida provisória, isso se deu em razão de esses contribuintes estarem enfrentando, após a crise de 2008/2009, “maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade”. Nesse sentido, a CPRB obrigatória para os referidos sujeitos favorecia a recuperação dos setores e incentivava a “implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção”. Posteriormente, a MP nº 540/11 foi convertida na Lei nº 12.546/11, ora questionada.

Tomando por base as anotações acima, (i) verifico que o fundamento de validade da CPRB não é exclusivamente o art. 195, I, a, da Constituição Federal (c/c o art. 149), mas também o § 13 do mesmo artigo; (ii) compreendo estar correta a afirmação do Ministro Alexandre de Moraes de que existe, no regime da CPRB, embora ela não se resuma a isso, importante benefício fiscal, o qual não pode ser desconsiderado no enfrentamento da presente questão.

E, como disse o Procurador-Geral da República, havendo o benefício fiscal, o legislador optou como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/14, que deu nova redação ao art. 12 do DL nº 1.598/77. O § 5º desse dispositivo preconiza, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, o que abarca o ICMS.

Nessa toada, excluir esse imposto da base da CPRB importaria novo benefício não previsto pelo legislador, criando-se novo regime híbrido e aviltando-se a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais ele se havia baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, § 6º, do texto constitucional.

Essas considerações já afastam a possibilidade de se aplicar, ao presente caso, por analogia, a tese firmada para o Tema nº 69 da Repercussão Geral, que estipula não compor o ICMS a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, contribuições que estão fundadas apenas no art. 195, I, a, (c/c o art. 149) do texto constitucional e não são, por si só, benefícios fiscais.

Prosseguindo, anoto que as alterações nos arts. 7º e 8º também advieram com aquele mesmo espírito, contemplando o importante benefício fiscal em prol dos novos contribuintes sujeitos ao regime da CPRB.

Ora, os fundamentos acima são mais que suficientes para não restar qualquer dúvida que da mesma forma que o ICMS, o ISS também compõe a base de cálculo da CPRB, pois, como dito pelo Procurador-Geral da República, “*havendo o benefício fiscal, o legislador optou como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/14, que deu nova redação ao art. 12 do DL nº 1.598/77. O § 5º desse dispositivo preconiza, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, o que abarca o ICMS*” (e também o ISS). Excluir esses tributos da base da CPRB “*importaria novo benefício não previsto pelo legislador, criando-se novo regime híbrido e aviltando-se a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais ele se havia baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, § 6º, do texto constitucional.*”

Diante do exposto, os pretensos créditos são inexistentes, devendo ser mantida a sua glosa.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva