



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721465/2013-95
ACÓRDÃO	2201-012.709 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRISTAL BLUMENAU S A FALIDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 2.

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

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

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na sistemática de recursos repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME).

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

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL. SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO. TEMA 687 DO STJ.

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

ADICIONAIS NOTURNO E DE INSALUBRIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. TEMA 688 DO STJ. TEMA 1252 DO STJ.

O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

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.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento e terço de férias.

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 419-448):

De acordo com os elementos do presente processo, a empresa CRISTAL BLUMENAU S/A foi autuada em razão de contribuições não recolhidas à Seguridade Social e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos) incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs.

As GFIPs analisadas, segundo o Relatório Fiscal, são as que declararam valores antes do início da ação fiscal, em 20/03/2013, para o período de 07/2011 a 12/2011, inclusive o décimo terceiro salário.

O processo foi constituído dos seguintes autos de infração:

- a) AI de nº 51.035.313-4: Correspondente à contribuição da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), bem como do adicional dos empregados sujeitos à exposição de agentes nocivos (aposentadoria especial aos 25 anos);
- b) AI de nº 51.035.314-2: Correspondente às contribuições descontadas dos Segurados Empregados e não repassadas à Previdência Social;
- c) AI de nº 51.035.315-0: Correspondente à contribuição da empresa para as Outras Entidades e Fundos (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário Educação).

A CRISTAL BLUMENAU apresentou impugnação de fls. 62/74, 146/167 e 245/270, em relação aos AIs 51.035.314-2, 51.035.315-0 e 51.035.313-4, respectivamente.

AI 51.035.313-4 DA REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENALIS

Diz que não é possível que o lançamento fiscal seja objeto de emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) antes que a Administração Pública finalize a constituição definitiva do crédito tributário.

Com respaldo no posicionamento da Suprema Corte (HC nº 81.611/DF), e no caso de já ter sido expedida, requer o seu cancelamento.

DA REGULARIDADE DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE

Nesse tópico, reporta aos resumos das folhas de pagamento e às GFIPs, em anexo à sua defesa (Doc. 04 e 05), e afirma que são indevidas tanto as contribuições quanto os respectivos acréscimos de juros e multas, uma vez que não teria deixado de informar os valores de folha em GFIP.

DA EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS

Aqui, diz que, por força da Constituição Federal, com exceção do salário (art. 195, I, até a EC nº 20/98) e do salário e demais rendimentos do trabalho (art. 195, I, "a", da CF, na redação que lhe foi atribuída pela EC nº 20/98), todas as demais verbas pagas pela empresa aos segurados que lhe prestam serviços estão fora do campo de incidência delimitado para as contribuições.

Citando ainda o art. 201, § 11, da Constituição Federal, o art. 201, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, e o art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991, comenta não ser possível a exigência de contribuições sobre verbas que, apesar de pagas aos segurados que prestam serviços à impugnante, não apresentam características de habitualidade e de contraprestação ao trabalho.

As rubricas, incluídas indevidamente na base de cálculo das contribuições, conforme resumo das folhas de pagamento, devem, segundo a impugnante, ser excluídas:

A) Auxílio doença (primeiros 15 dias de afastamento)

Tais valores não são compatíveis com os conceitos jurídicos de salário e de remuneração. Não representam contraprestação aos serviços prestados à impugnante. Também não são dotadas da característica de habitualidade, sobretudo porque decorrem do infortúnio do trabalhador, com características inclusive de indenização.

Transcreve decisões do STJ e do TRF da 4ª Região.

Acrescenta que a CLT estabelece que, em caso de doença ou acidente, o empregado é considerado em licença não remunerada, havendo a interrupção do contrato de trabalho, conforme o artigo 476.

Registra que o Regulamento da Previdência Social – RPS, em seu art. 104, dispõe que o auxílio-acidente será concedido como indenização ao segurado empregado.

B) 1/3 de férias e os respectivos reflexos

O 1/3 de férias (art. 7º, XVII, da CF) configura um abono ao funcionário que tira férias, não havendo, pois, contraprestação (não se paga pelo trabalho), e tampouco habitualidade (é pago somente por ocasião das férias do funcionário).

Traz entendimento do STJ.

C) Férias igualmente, e em relação aos valores pagos a título de férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 e seguintes da CLT), entende que não poderiam ser exigidas as contribuições, porque são pagos enquanto os funcionários não prestam serviços à empresa.

Traz entendimento do STJ.

D) Demais verbas não salariais/remuneratórias

Diz que são verbas de natureza jurídica diversa de salário ou remuneração, e que muitas vezes não passam de indenizações pagas aos segurados. Dentre outras, podem ser mencionadas as importâncias pagas a título de aviso prévio indenizado (art. 487, § 1º, da CLT), horas extras (art. 59, § 1º, da CLT), gratificações, adicionais noturno (art. 73 da CLT), de insalubridade (art. 192 da CLT), repouso remunerado noturno (arts. 67 e 73 da CLT), prêmios de produção e assiduidade, anuênios, ajuda de custo, verba de representação, e outras verbas decorrentes das enumeradas.

Fala que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que as contribuições não podem incidir sobre os abonos ou sobre as demais verbas trabalhistas de natureza indenizatória (ADInMC nº 1.659, p. ex.).

Conclui que sobre as verbas em referência não incidem contribuições, pois elas não representam a contraprestação pelos serviços prestados, além de não apresentarem o aspecto de habitualidade.

Mantido o auto de infração, requer que as verbas que não correspondam a salário e a demais rendimentos do trabalho sejam excluídas da base de cálculo apurada.

DO SAT/GILRAT. AUMENTO DA ALÍQUOTA DE 1% PARA 3%

Não concorda com o aumento, de 1% para 3%, da alíquota da contribuição para o SAT/GILRAT, promovida pelo Decreto nº 6.957, de 2009, que em seu artigo 2º alterou o Anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999, a partir de 2010.

Comenta que a sua atividade (fabricação de artigos de vidro), enquadrada no CNAE 2319-2/00, foi transferida do grau de risco leve (alíquota de 1%) para o grave (3%) sem que o Decreto nº 6.957, de 2009, expusesse os motivos deste novo enquadramento, o que estaria a violar os princípios da publicidade (art. 37 da CF), e da necessária motivação dos atos administrativos.

A majoração da alíquota também encontraria óbice no artigo 195, § 5º, da CF, que exige que haja equilíbrio entre o custeio da Previdência Social e os benefícios por ela custeados aos trabalhadores.

Fala que o novo grau de risco acarretou uma quebra no equilíbrio atuarial anterior, uma vez que a atividade da empresa permaneceu a mesma (a única alteração apontada pelo Decreto 6.957, de 2009, refere-se, não à atividade, mas sim ao respectivo grau de risco).

Teriam sido desrespeitados os princípios da capacidade contributiva (art.

145, § 1º, da CF), e da isonomia/igualdade tributária (art. 150, II, da CF).

Por fim, diz ser necessário reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade do Decreto nº 6.957, de 2009, que não poderia ter majorado a alíquota do SAT/GILRAT.

DO FAP – FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO

Fala que o FAP é inaplicável haja a vista a sua inconstitucionalidade e a sua ilegalidade.

O artigo 10 da Lei nº 10.666, de 2003, que previu a aplicação do FAP, não fixou a alíquota aplicável, ao contrário, a lei limitou a reproduzir a fixação dos percentuais referenciais (1%, 2% ou 3%), e a estabelecer parâmetros mínimo e máximo do multiplicador FAP (0,5 a 2) a ser aplicado sobre a alíquota da contribuição ao SAT/RAT, o que, em verdade, teria delegado a fixação, em relação a cada contribuinte, ao Poder Executivo, como ocorreu, por exemplo, com a edição dos Decretos nºs 6.042, de 2007, e 6.957, de 2009, e as Resoluções CNPS nºs 1.308, de 2009, e 1.309, de 2009.

Assim, estaria o fisco a violar o princípio da estrita legalidade tributária, representando afronta às limitações ao poder de tributar previstas no artigo 150, I, da CF, e nº artigo 97, II e IV, do CTN, já que poderia majorar o tributo por ação administrativa.

Requer o afastamento do FAP diante de sua inconstitucionalidade e de sua ilegalidade.

DOS ERROS DO FAP APLICADO

Conforme se depreende do extrato em anexo (DOC. nº 6), não há como saber as variáveis e os critérios utilizados na apuração do FAP. A Previdência Social divulgou apenas o FAP já calculado, sem indicar os parâmetros utilizados no presente caso, sendo que isso, ainda que isoladamente, estaria a violar o princípio da publicidade (art. 37 da CF).

Registra que a divulgação de escassas informações (como, por exemplo, NTEPs, auxílios-doença, acidentes do trabalho, etc.) não permite à impugnante apurar o FAP, tendo-se em vista que não há informações individuais e específicas no tocante a cada um dos parâmetros e critérios utilizados na definição do FAP.

Nessa hipótese, diz que também restariam contrariados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LIV e LV, CF), bem como os princípios constitucionais da segurança jurídica e da previsibilidade das ações estatais.

Comenta que as empresas, ainda que tenham adotado medidas para reduzir os índices de acidente e/ou doenças do trabalho, poderiam não ter nenhuma redução do FAP.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que se todas as empresas da mesma subclasse do CNAE não tiverem registrado qualquer acidente e/ou doença do trabalho, nenhuma delas terá FAP equivalente a 0,5, pois, neste caso, ele será calculado pela posição média de tais empresas na escala que varia de 0,5 a 2.

Falando que o FAP nunca equivale a 0,5, mesmo que a empresa adote medidas para zerar os indicadores, uma vez que os critérios são obscuros e incorretos, entende pela inconstitucionalidade e pela ilegalidade do fator previdenciário.

Em razão das inconsistências na apuração e na exigência do FAP, conclui pelo descompasso entre o custeio e os benefícios, e pelo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva prevista no art. 145, § 1º, da CF, o que requer a exclusão do fator previdenciário.

DA NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DE REGISTRO DE NEXO TÉCNICO PREVIDENCIÁRIO DO CÁLCULO DO FAP

No Nexo Técnico Previdenciário sem CAT vinculada (Doc. nº 7), consta o registro dos benefícios nºs 5318437946 e 5342568753 (B91 – auxílio-doença) concedidos ao NIT nº 12299458885, mas de empregado que nunca trabalhou para a impugnante, conforme documento em anexo (Doc. nº 8), o que requer a exclusão dos benefícios da apuração do FAP.

DAS OUTRAS "OCORRÊNCIAS" QUE NÃO PODERIAM COMPOR O CÁLCULO DO FAP

Há, ainda, outra incorreção no cálculo do FAP.

Da análise do "Detalhamento dos Registros de Acidentes de Trabalho"(Doc. nº 7) e CATs nºs 2009109665001, 2009109620001, 2009114302001 e 2009344798101(Doc. nº 9), verifica-se a inclusão de "ocorrências" relacionadas a acidentes de trajeto, o que seria ilegal, pois o art. 10 da Lei 10.666, de 2003, e o art. 202-A do Decreto 3.048, de 1999, vinculam a aplicação do FAP ao desempenho da empresa na prevenção de acidentes, diferente dos investimentos da impugnante nas áreas de saúde e segurança do trabalho, configurando, assim, um desvio na finalidade do fator previdenciário.

Com isso, conclui que as ocorrências decorrentes de causas estranhas aos riscos ambientais do trabalho devem ser excluídas do cálculo do FAP.

DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL

Neste tópico, aduz que a Constituição Federal não permite a exigência de contribuição para o custeio de aposentadorias especiais.

Isso porque a Lei 9.732, de 1998, que instituiu a contribuição, foi editada antes da publicação da EC nº 20, de 1998, a qual alterou a redação do art. 201, § 1º, da CF.

Assim, tem como inconstitucional a Lei 9.732, o que já seria suficiente a impedir a exigência da contribuição.

DOS FATOS GERADORES NÃO COMPROVADOS

Ainda, em relação à aposentadoria especial, fala que caberia ao Fisco, por ocasião do lançamento tributário, comprovar o fato gerador da contribuição, que, segundo o artigo 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, e os arts. 57 e 58 da Lei 8.213, de 1991, na redação dada pela Lei 9.732, de 1998, é a remuneração dos segurados que trabalham sujeitos a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física.

Cita pesquisa realizada por Maria Rita Ferragut de que a doutrina converge no sentido de que cabe ao Fisco comprovar a ocorrência dos fatos geradores que justificariam o lançamento tributário.

Ainda cita Alberto Xavier, quanto ao ônus da prova, Lídia Maria Lopes Rodrigues quanto à verdade material, e Roque Antônio Carrazza quanto à imposição de que a autoridade fiscal comprove a ocorrência do fato gerador, que também é uma consequência do princípio constitucional da presunção de inocência dos acusados em geral.

Também fala que a prova do fato gerador é uma exigência do art. 142 do CTN, citando, para tanto, Natanael Martins.

No caso dos autos, diz que o Fisco não comprovou a ocorrência de fatos geradores da contribuição social exigida, vez que não teria demonstrado que os funcionários da impugnante estariam expostos a condições especiais, e quais seriam estes funcionários.

Acresce que autoridade fiscal se limitou apenas a analisar os documentos da empresa (alegada diferença entre os valores da folha de pagamento e os da GFIP), não identificando os supostos funcionários que estariam expostos a condições especiais.

Conclui que o próprio Fisco reconhece que não comprovou quais seriam os funcionários da impugnante supostamente sujeitos a condições especiais.

Afirma, para este auto de infração, não haver prova de que a impugnante tivesse funcionários sujeitos a condições especiais de trabalho.

Com isso, entende que auto de infração deve ser cancelado, pois não teria o Fisco comprovado a ocorrência de qualquer fato gerador em relação à impugnante.

DA MULTA ABUSIVA

Diz que a multa seria desproporcional à falta hipoteticamente cometida, contrariando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material (art. 5º, LIV, da CF), além de representar esbulho do seu patrimônio, e desprezar, conseqüentemente, o art. 5º, XXII, da CF.

Também diz que a multa, em razão do elevado valor, seria confiscatória, sujeita, pois, à revisão com base no princípio da proibição do confisco (art. 150, IV, da CF).

Reporta a decisões do Supremo Tribunal Federal.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA UTILIZADA

A multa não poderia ser exigida, na medida em que os valores cobrados já teriam sido declarados em GFIP, não se aplicando, com isso, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991.

DAS PROVAS/PERÍCIA

Aduz que os fatos defendidos estão devidamente comprovados através dos documentos anexados à peça de impugnação.

Mas, no caso de decisão contrária, entende ser necessária a produção de prova pericial.

Para tanto, à fl. 25 de sua defesa (fl. 269 dos autos), apresenta os quesitos de perícia e indica Assistente Técnico.

DO REQUERIMENTO

- a) Não formalização de representação para fins penais, ou o cancelamento;
- b) Cancelamento do auto de infração em razão da inexistência de qualquer valor devido;
- c) Exclusão das verbas não remuneratórias; não majoração da alíquota do SAT/GILRAT de 1% para 3%; não aplicação do FAP sobre a alíquota do SAT/GILRAT; do não registro de benefícios concedidos a não funcionários da empresa no cálculo do FAP; da exclusão das ocorrências relacionadas a acidentes de trajeto na apuração do FAP; da exclusão da contribuição ao financiamento da aposentadoria especial; e da exclusão da multa aplicada;
- d) Produção de prova pericial caso sejam insuficientes ou incompletas as provas trazidas em impugnação.

AI 51.035.314-2 Para este auto de infração, a impugnante repete os argumentos acima, em específico: Da representação para fins penais; Da regularidade das informações prestadas pela impugnante; Da exigência de contribuição sobre verbas não-remuneratórias; Da multa abusiva;

Da inaplicabilidade da multa utilizada; Das provas/perícia (somente em relação a possíveis verbas não remuneratórias); Do requerimento (excetuando as matérias relativas ao SAT/Gilrat, ao FAP, e ao financiamento da aposentadoria especial) AI 51.035.315-0 Para este auto de infração, os argumentos apresentados são idênticos aos do AI 51.035.314-2, sendo requerida, ainda, a exclusão das parcelas relativas às contribuições para o Salário Educação, INCRA, SESI / SENAI, e para o SEBRAE, conforme abaixo:

DA CONTRIBUIÇÃO AO SALÁRIO EDUCAÇÃO

A exigência do Salário Educação, através da Lei nº 9.424, de 1996, e da MP nº 1.565/97, viola os artigos 195, § 4º, e 149, ambos da atual Constituição Federal, os quais estabelecem que somente através de lei complementar poderão ser instituídas outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social.

Vários aspectos da hipótese de incidência não teriam sido adequadamente definidos pela lei, a saber: sujeito passivo (quem é considerado empresa?); momento em que ocorre o fato gerador; descrição exata da hipótese de incidência e base de cálculo (o que são remunerações?).

Assim, mesmo que fosse afastada a necessidade de lei complementar para exigência da contribuição, conclui que o Salário Educação continua inexigível, até que todos os aspectos da hipótese de incidência sejam legalmente definidos.

DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

Reportando a alguns julgados do Judiciário Federal, diz que a contribuição para o INCRA seria inexigível, porque teria sido suprimida pela Lei nº 7.787, de 1989; porque não estaria prevista após a vigência da Lei nº 8.212, de 1991; e porque teria sido expressamente extinta pelo artigo 138 da Lei nº 8.213, de 1991.

Acrescenta que mesmo que a contribuição não tivesse sido extinta não poderia ser exigida, sobretudo de empresas, que, como a impugnante, não exercem atividades voltadas à produção rural ou que não empregam trabalhadores rurais.

Fala que não consta da Constituição ser de responsabilidade das empresas que não exercem atividade rural custear a reforma agrária através do pagamento de qualquer espécie de tributo.

“Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deve ser a pessoa física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir no interesse das mesmas”. Cita Hugo Brito Machado.

Indica decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que é indevida, pelas empresas urbanas, a contribuição destinada ao INCRA.

DAS CONTRIBUIÇÕES AO SESI/SENAI

Em relação a essas contribuições, a impugnante apresenta doutrina para afirmar pela necessidade de vinculação entre a despesa / atuação estatal, financiada por essas, e o contribuinte obrigado ao seu pagamento.

Comenta que, não havendo atuação da entidade receptora dos recursos em benefício das pessoas que contribuiram com o tributo, seria inconstitucional a exigência das contribuições, porque, neste caso, teria natureza de imposto (inexistência de atuação estatal).

No caso, diz que são inexigíveis as contribuições ao SESI e ao SENAI por ausência de relação da impugnante com as atividades desenvolvidas pelas referidas entidades.

DA CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE

A contribuição ao SEBRAE está sendo indevidamente exigida em face da necessidade de edição de lei complementar para sua instituição, considerando a interpretação combinada dos arts. 149 e 146, III, da Constituição Federal.

Acrescenta que o Fisco exige dois adicionais, um à contribuição ao SESI(ou SESC), e outro à contribuição ao SENAI (ou SENAC), ao invés de cobrar apenas um adicional, como especificado no art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029, de 1990.

Com isso, entende pela exclusão da quantia correspondente à contribuição destinada ao SEBRAE, ou que seja exigido apenas um adicional à contribuição destinada ao SESI ou ao SENAI.

Acima, fez-se o resumo das impugnações apresentadas, sendo ressaltadas as matérias em comum e as específicas, em relação a cada auto de infração.

O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – DRJ/BH tendo em vista a sua competência para julgar a matéria, conforme Portaria RFB nº 453, de 11/04/2013 (DOU 17/04/2013), e Portaria RFB nº 1.006, de 24/07/2013 (DOU 25/07/2013).

A DRJ deliberou (fls. 419-448) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIIS. INFORMAÇÕES EM GFIP. VERBAS DE INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA SAT/GILRAT. FAP - FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. EXPOSIÇÃO A CONDIÇÕES ESPECIAIS DE TRABALHO. MULTA APLICADA. TERCEIROS(OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS). PROVAS E PERÍCIA.

Enquanto não transitado em julgado o processo de débito em instância administrativa, fica sobrestado o envio da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) ao Ministério Público Federal.

Os fatos geradores, regularmente informados, são os constantes da última GFIP, por competência, enviada antes do início do procedimento fiscal.

Todos os pagamentos / verbas recebidas em razão do trabalho, ou que com ele se relacionam, salvo as hipóteses excludentes constantes da legislação específica, são base de incidência de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições a Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

Não compete ao julgador administrativo tratar de questões de ilegalidade e de inconstitucionalidade relacionadas ao Decreto nº 6.957, de 2009, o qual majorou a alíquota do SAT/GILRAT.

As alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade do Fator Acidentário de Prevenção - FAP não são de competência do julgador administrativo.

Cabe ao Ministério da Previdência Social (MPS) o contraditório relativo às normas para a implementação e aplicação do FAP.

As questões de ilegalidade/inconstitucionalidade da contribuição destinada ao financiamento da aposentadoria especial não cabem à administração.

Desnecessária a apuração da exposição a condições especiais de trabalho quando nos documentos da empresa os fatos geradores já estão declarados.

A multa aplicada, em razão de lançamento de ofício, é a prevista em lei, não cabendo ao julgador fazer juízo de valor quanto ao seu montante.

As contribuições ao Salário Educação, INCRA, SESI/SENAI e SEBRAE são devidas, não somente porque fazem parte da legislação vigente, mas porque são contribuições de intervenção no domínio econômico.

Cabe à impugnante, nos próprios autos, a produção de provas quando a matéria compreende, além de questões de direito, questões de fato.

É desnecessária a realização de perícia quando os elementos constantes dos autos permitem a análise e a tomada de decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 23/07/2014 (fls. 450), apresentou recurso voluntário (fls. 522-553), em 22/08/2014, reiterando os argumentos da impugnação, exceto em relação àqueles relativos à exigência de SAT/GILRAT e respectiva alíquota e metodologia de cálculo que não foram objeto de recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Alvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre contribuições não recolhidas à Seguridade Social e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos) incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs.

Inicialmente, veja-se que as alegações do contribuinte acerca da inconstitucionalidade das contribuições de terceiros exigidas neste processo (salário-educação, Incra, SESI/SENAI, SEBRAE), bem como aqueles referentes ao caráter confiscatório da multa não podem ser conhecidas, por força da Súmula CARF n. 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Pede ainda o recorrente a exclusão de determinadas verbas do cálculo das contribuições ora exigidas:

Portanto, sobre as verbas em referência [auxílio-doença (art. 60, §3º, da Lei nº 8.213/91), o terço de férias (art. 7º, XVII, da CF), as férias (art. 7º, inc. XVII, da CF e art. 129 e seguintes, da CLT), as demais verbas (como o aviso-prévio indenizado (art. 487, 1º, da CLT), adicionais noturno (art. 73 da CLT), insalubridade (art. 192 da CLT), periculosidade (art. 193, §1º, da CLT), horas-extras (art. 59, § 1º, da CLT), gratificações, repouso remunerado noturno (art. 67 e 73, da CLT), prêmios de produção e assiduidade, anuênios, gratificações, ajuda de custo, verba de representação e outras verbas decorrentes)], não poderiam incidir as contribuições destinadas ao INSS, diante do fato de que elas não representam efetiva contraprestação pelos serviços prestados, além de não apresentarem, no mais das vezes, aspecto de habitualidade.

A este respeito passa-se à análise individualizada de cada uma das verbas, cuja tributação a recorrente questiona:

Auxílio-doença

Tem razão o contribuinte quando afirma que o auxílio-doença não possui natureza remuneratória, devendo ser revista a decisão recorrida a este respeito. A questão foi resolvida pelo STJ, na forma do Tema 738:

Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Em razão de tal decisão, a PGFN editou o Parecer SEI nº 1446/2021/ME, reconhecendo que se trata de matéria incontroversa e dispensando recursos judiciais sobre o objeto em discussão, razão pela qual encaminhou a matéria ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional objetivando a vinculação das decisões a serem tomadas pela RFB, nos termos do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522/2002.

Trata-se de posicionamento de observância obrigatória por este Conselho, na forma de seu regimento:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, devem ser excluídos da base de cálculo os valores pagos a título de auxílio-doença.

Terço de férias

Também aqui a decisão recorrida deve ser reformada. Em 2014, no Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça firmou que o terço constitucional de férias tem natureza

indenizatória, não habitual, afastando a incidência de contribuição previdenciária patronal. Em 2020, no Tema 985 (RE nº 1.072.485/PR), o Supremo Tribunal Federal fixou tese em sentido oposto, reconhecendo a incidência da contribuição sobre essa verba. Ao julgar embargos de declaração, o STF modulou os efeitos da decisão (acórdão publicado em 19/09/2024), atribuindo eficácia ex nunc a partir de 15/09/2020, ressalvadas as contribuições já pagas e não questionadas até essa data. Posteriores embargos foram rejeitados, com trânsito em julgado em 24/09/2025.

Assim, a incidência da contribuição somente se aplica a partir de 15/09/2020. Como o lançamento refere-se ao período de 01/07/2011 a 31/12/2011, e a impugnação foi apresentada sob a vigência do entendimento do STJ (Tema 479), devem ser excluídos da base de cálculo os valores pagos a título de terço constitucional de férias.

Aviso prévio indenizado

Em consonância com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, e com o Parecer PGFN/CRJ nº 485/2016, não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, em razão de sua natureza indenizatória.

Contudo, no presente caso, estes valores não compuseram o lançamento, de modo que não há litígio a este respeito.

Horas extras.

Conforme definido pelo STJ no Tema 687, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Sem razão, portanto, a recorrente.

Adicional noturno e de insalubridade

Conforme Temas 688 e 1252 do STJ, respectivamente, o adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência das contribuições previdenciárias. Também incidem contribuições previdenciárias sobre o adicional de insalubridade, por também possuir natureza remuneratória.

Sem razão, portanto, a recorrente.

Gratificações. Prêmios de produção e de assiduidade. Anuênios

Em relação a estas verbas, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, com os quais estou de acordo, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

As verbas pagas por liberalidade do empregador (Gratificações e Anuênios – gratificações por tempo de serviço) ou por incentivos ao trabalho (Prêmios de produção e de assiduidade) estão vinculadas – relacionadas à prestação dos

serviços, e nelas não há o caráter indenizatório ou ressarcitório, já que nada reparam.

Tais verbas, além de estarem fora do rol de exclusão tributária prevista no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estão inseridas no § 1º do artigo 457 da CLT, e no conceito de salário de contribuição do inciso I do referido artigo 28, vez que correspondem a um conjunto de prestações fornecidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, seja em função do trabalho, ou do tempo à disposição do empregador.

As Gratificações são uma forma de reconhecer, por parte do empregador, os serviços prestados, enquanto os Prêmios decorrem da própria contraprestação pelo trabalho, o que implica em uma natureza eminentemente remuneratória, estando sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

Transcreve-se parte de ementa de decisão do Judiciário Federal (...) 3. O bônus ou prêmio de desempenho possui caráter remuneratório. É irrelevante tratar-se de parcela paga por liberalidade do empregador. 4. As verbas pagas por liberalidade do empregador (inclusive gratificação especial liberal não ajustada) possuem natureza salarial, e não indenizatória. (...). 15.

Também incide contribuição previdenciária sobre prêmios e gratificações, nos termos dos precedentes acima. 16. Remessa oficial e apelos do devedor e do INSS parcialmente providos. (APELREEX 00328344119984036100, Juiz convocado Cesar Sabbag, TRF3 - Quinta Turma, e-DJF3 Judicial 1 Data: 07/05/2012).

Conclusão: As Gratificações, os Prêmios de produção e de assiduidade, e os Anuênios não são verbas indenizatórias ou ressarcitórias dentre àquelas elencadas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 1991, mas sim um reconhecimento ou contraprestação pelo trabalho, não havendo “engano” da impugnante em marcar tais verbas como de incidência do INSS.

Repouso semanal remunerado noturno

O descanso semanal remunerado, independentemente de ser noturno, é verba de natureza remuneratória, devendo sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. Neste sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 292, de 7 de novembro de 2019:

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 inexistente 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.

Sem razão, portanto, o recorrente.

Ajuda de custo. Verba de representação

Também acerca destas verbas, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, com os quais estou de acordo, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância, tendo em vista que os fundamentos normativos lá empregados se sustentam para análise do recurso e a recorrente não supriu o ônus probatório ressaltado na própria decisão recorrida:

Consoante o disposto no artigo 28, § 9º, alínea “g”, da Lei 8.212, de 1991, é parcela não integrante do salário de contribuição “a ajuda de custo recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado”.

Outras verbas, com natureza de ajuda de custo, mesmo que não recebidas em decorrência de mudança local de trabalho, mas que tenham a finalidade de ressarcir gastos necessários ao desempenho do trabalhador, tais como as Diárias para viagens e as Verbas de representação, também não integram o salário de contribuição.

Com isso, e a princípio, poder-se-ia falar em engano da impugnante em marcar a Ajuda de custo e a Verba de representação como de incidência para o INSS em suas folhas de pagamento.

No entanto, deve-se observar que o procedimento fiscal não foi o de apurar verbas por verbas a fim de compor a base de cálculo para Previdência Social e a Terceiros, mas apenas de cobrar a diferença entre o declarado em folha de pagamento e o declarado em GFIP.

A situação, portanto, não foi a de verificar a hipótese de incidência, mas de somente verificar os fatos geradores já declarados pela impugnante.

Já, em defesa, a alegação é que as verbas não são hipóteses de incidência, motivo pela qual este julgador tratou de todas as verbas questionadas, que, verificadas como de incidência, e ainda pela habitualidade (são verbas comuns em contratos de trabalho, as quais se repetem nas folhas de pagamento da empresa), confirmou-se a ocorrência dos fatos geradores.

Agora, especificamente para a Ajuda de custo e a Verba de representação, a questão também exige a comprovação da impugnante de que as referidas verbas ressarciram os trabalhadores, isso através de documentos “de caixa”, vez que, na situação, a impugnação cumpriu com a parte inicial do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas não cumpriu com a sua parte final – “provas que possuir”.

Então, a fiscalização teve razões e provas para exigir as contribuições, vez que são fatos geradores declarados pela própria empresa, enquanto a impugnante tem razões, mas não tem provas de que os valores foram, de fato, para o pagamento de Ajuda de custo e pagamento de Verba de representação.

Conclusão: Ajuda de custo e Verba de representação são verbas dentro das hipóteses de não incidência do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 1991, desde que devidamente comprovadas pela impugnante, o que não foi feito.

Conclusão deste tópico: A impugnante apresentou questões unicamente de direito, as quais não procedem em relação a todas as verbas, confirmadas como remuneratórias, à exceção da Ajuda de custo e da Verba de representação, para as quais, além das questões de direito, é necessário produzir provas do ressarcimento aos empregados.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da base de cálculo do lançamento os valores pagos pela recorrente a título de: (a) auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento; e (b) terço de férias.

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital