



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13984.721409/2012-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.216 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** SUDATI PAINEIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.**

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b).

**REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.**

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, *pro-labore*, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”, de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções

remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

VERBAS “INDENIZATÓRIAS. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91), nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), e no aviso-prévio indenizado (art. 487 e seguintes da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

ADICIONAIS. DE FÉRIAS. DE HORAS EXTRAS. NOTURNO. DE INSALUBRIDADE. DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. Súmula CARF nº 28.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam por excluir do lançamento as rubricas Aviso Prévio Indenizado, 1/3 de Férias, Auxílio-Doença e Auxílio-Acidente.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 210 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*Trata-se de Autos de Infração AIs lavrados contra a empresa em epígrafe, cujos créditos tributários, conforme Relatório Fiscal de fls. 48/53, são os descritos a seguir:*

• **DEBCAD 37.329.240-6** – no valor de R\$ 184.121,18, período de 10/2008 a 12/2008, consolidado em 19/9/2012, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à **contribuição da empresa, inclusive** para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho **GILRAT**, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, **não declarada** em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP;

• **DEBCAD 37.329.241-4** – no valor de R\$ 80.301,14, período de 10/2008 a 12/2008, consolidado em 19/9/2012 referente a **contribuição previdenciária dos segurados empregados, não declarada** em GFIP;

• **DEBCAD 37.329.242-2** – no valor de R\$ 45.214,79, período de 10/2008 a 12/2008, consolidado em 19/9/2012, referente a contribuição destinada a outras entidades e fundos (**terceiros**), incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, **não declarada** em GFIP.

*De acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte **não declarou todos os segurados empregados em GFIP, bem como informou a menor o total das remunerações** a eles pagas ou creditadas se comparado com as informações constantes nas folhas de pagamentos, conforme demonstrado nas planilhas anexas “BC a Lançar de Segurados Empregados”, “Contribuição dos Segurados Valor a Lançar” e “Resumo dos Fatos Geradores para Autuação”. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores das remunerações pagas aos segurados empregados, constantes das folhas de pagamento e não declaradas em GFIP.*

*A interessada foi cientificada dos autos de infração em 9/11/2012 (fls. 76/77) e apresentou impugnação em 10/12/2012 (fls. 85/113), acompanhada de documentos (fls. 114/199), na qual alega, em síntese, o que segue.*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(destaques nossos)

Como afirmado, as impugnações apresentadas pela recorrente foram julgadas improcedentes, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 223 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

\* as contribuições foram lançadas sobre bases incorretas, tendo sido incluídas como remuneração valores que são verbas indenizatórias (auxílio-doença, terço constitucional de férias, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, aviso-prévio indenizado, gratificações, entre outras);

\* inexigibilidade da multa de 75% ante seu caráter confiscatório e ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como inaplicabilidade dos juros SELIC;

\* impropriedade da Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Verbas “Indenizatórias”.** Para o enfrentamento da questão relativa à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, assim como sobre o salário-maternidade, as férias, o adicional de férias, as horas extras, os adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade, bem como sobre o aviso-prévio indenizado, entre outras, como afirma a recorrente, é preciso investigar sobre os limites de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

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

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, “o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.<sup>1</sup> No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo”.<sup>2</sup>

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base impositiva do tributo - “folha de salários”, “demais rendimentos” e “ganhos habituais”, sendo que este último não deixa de ser “rendimento”- , “a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF”.<sup>3</sup>

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de “remuneração” e de “salário-de-contribuição”.

Entendemos que remuneração “pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição

<sup>1</sup> *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest>. Acesso em 19/06/2014.

<sup>2</sup> *Idem* p. 57. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<sup>3</sup> *Idem* p. 68. Documento assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

que “remunere”<sup>4</sup>, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em “contraprestação” (uma prestação por outra), mas sim em “retribuição”, ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão “contraprestação” ao invés de “retribuição”. Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

*preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato.*

(Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e os limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea *a*, do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

Assim, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91) e nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), bem como sobre o aviso-prévio indenizado (art. 487 e seguintes da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas

sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

Note-se que não se desconhece a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.230.957, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), que estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado. Ocorre que este relator opta por manter o seu entendimento quanto à base impositiva do salário-de-contribuição, tendo em vista não estar ainda vinculado ao decisório, posto que não se trata de decisão definitiva de mérito (art. 62-A, do RICARF).

Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014, cuja ementa é:

*Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

*Recurso Especial nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC*

*Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.*

Sendo assim, entendo que o lançamento deve ser mantido quanto à suposta incidência de contribuição previdenciária sobre as rubricas contestadas pela recorrente.

**Taxa Selic.** A recorrente requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic. Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

**Multa. Confisco. Ofensa aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.** Alega a recorrente o efeito confiscatório da multa isolada, bem como ofensa aos princípios da razoabilidade e à proporcionalidade.

Quanto ao aspecto da inconstitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto

de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Portanto, a multa deve ser mantida.

**RFFP.** Alega a recorrente a impropriedade da Representação Fiscal para Fins Penais.

Realmente consta do Relatório Fiscal que foi formalizado processo de "Representação Fiscal Para Fins Penais".

Ocorre que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**Súmula CARF nº 28:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Destarte, as razões recursais relativas à Representação Fiscal para Fins Penais não devem ser apreciadas por este relator e nem pelo colegiado.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA