



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

Processo nº 15586.002510/2008-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.551 – 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
T V V - TERMINAL DE VILA VELHA S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

ADICIONAL DE FÉRIAS

O adicional de 1/3 de férias possui natureza remuneratória, não havendo que se cogitar de sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto na hipótese de férias não gozadas, objeto de indenização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva- Relatora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de crédito tributário lançado referente às contribuições previdenciárias previstas no 22, I e II da Lei 8.212/91 – Auxílio-creche e adicional constitucional de férias. (Auto de Infração DEBCAD nº 37.184.134-8 sob o fundamento de que no ano de 2004 teria deixado de recolher as contribuições previdenciárias a cargo da empresa (patronal e SAT), supostamente incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de adicional constitucional de férias e reembolso creche.

Em 12/08/2014 a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, cuja decisão restou assim ementada:

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO. SÚMULA CARF N. 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

VERBA TITULADA DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA.

Direitos assegurados pela Constituição aos empregados, como as férias e seu adicional de um terço, integram o conceito de remuneração e sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para as obrigações principais, se mais benéficas ao contribuinte

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de e-fls. 451 a 464, requerendo a reforma do acórdão para que prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Conforme despacho de e-fls. 467 a 471, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido, nos seguintes termos:

Considera patente a divergência no que toca ao procedimento a ser adotado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, pois o Colegiado a quo não leva em consideração o art. 35-A da lei nº 8.212/91, sendo que a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna deve ser feita entre as penalidades previstas no revogado art. 35, II, e no novo art. 35, ambos da Lei n. 8.212/91.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial e apresentou Contrarrazões. Em seu Recurso Especial o contribuinte requer:

(i) seja conhecido o presente Recurso Especial, uma vez que devidamente comprovada a divergência de interpretação de situação de fato e de direito idêntica entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nºs 2803003.781 e 2803004.231 (e mais, 2403-002.410 e 2402-004.015); e

(ii) no mérito, seja o presente Recurso Especial julgado procedente, reformando parcialmente o v. acórdão recorrido, para, em estrita obediência ao disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF, reconhecer que os valores pagos pela Recorrente a título de adicional constitucional de férias possuem natureza indenizatória e, portanto, não integram o salário de contribuição, afastando-se a exigência da contribuição previdenciária supostamente incidente sobre os pagamentos feitos sob tal rubrica.

Em suas Contrarrazões o Contribuinte requer:

i. A inadmissão/não conhecimento do Recurso Especial, diante da inexistência de similitude entre o v. acórdão recorrido e o v. acórdão “paradigma” nº 920202.086, nos termos do art. 67, § 6, do RICARF; e

ii. no mérito propriamente dito, seja negado provimento ao Recurso Especial, posto que o v. acórdão recorrido se encontra em manifesta consonância com a legislação tributária aplicável ao caso, mas também em sintonia com a jurisprudência desse E. CARF, não merecendo, no que concerne à retroatividade benigna da legislação posterior que fixou multa de mora em patamar inferior (20%), qualquer reparo.

Em razão da admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de e-fls. 607 a 614, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Siva - Relatora

Delimitação da lide:

Assim, embora a matéria tratada no Recurso Especial da Fazenda Nacional seja a retroatividade benigna das multas previdenciárias, o Recurso Especial do Contribuinte versa sobre se as verbas pagas a título de 1/3 constitucional de férias, integram o conceito de remuneração, sofrendo a incidência da contribuição previdenciária.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Admissibilidade

Inicialmente, cumpre esclarecer que o v. acórdão nº 920202.086 apresentado como paradigma tratou de situação manifestamente **distinta** quanto à discutida nestes autos, sendo, portanto, descabido para fins de alcançar o provimento almejado pela Recorrente, acarretando, no particular, a inadmissibilidade do Recurso Especial interposto.

Com efeito, o caso decidido pelo v. acórdão “paradigma” abordou situação em que o Auto de Infração foi lavrado em razão do contribuinte ter apresentado declaração inexata (erro de obrigação acessória) e também ter deixado de recolher o valor devido a título de obrigação principal.

À época do fato gerador, para cada infração era imposta uma penalidade diferente: em relação à obrigação acessória, multa prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 (já revogado); quanto à obrigação principal, multa prevista no art. 35, II, da referida lei (igualmente revogado).

Exclusivamente em razão da existência de duas infrações distintas, os i. Julgadores entenderam que caberia a aplicação, desde que mais benéfica, de uma única multa, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/97, que se destina a punir ambas as infrações.

Ou seja, apenas foi cogitada a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) por tratar-se de **duas** penalidades distintas e a referida multa já abranger ambas as infrações. Em momento algum foi imputada a penalidade prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 por ser esta a cabível em substituição unicamente da multa prevista na redação original do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91.

Já o caso concreto trata apenas de descumprimento de obrigação principal, isto é, **em momento algum há menção de descumprimento de obrigação acessória**.

Portanto, não há que se falar, no presente caso, de cumulação de penalidades: há um único fato gerador para a multa de mora aplicada.

O v. acórdão recorrido determina a aplicação da multa de 20% (vinte por cento), tendo em vista que *“a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”*.

Assim, enquanto o v. acórdão “paradigma” se fundamenta em imputação de penalidade única, mais benéfica, em razão da prática de dois itens infracionais distintos, o v. acórdão recorrido debate a imputação de multa por descumprimento de apenas uma obrigação, cuja multa aplicada quando do lançamento fiscal, prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, foi atualmente substituída pela redação conferida ao referido artigo pela Lei nº 11.941/09.

Entretanto, o outro paradigma atende aos requisitos regimentais, motivo pelo qual conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto à retroatividade benigna.

Já quanto ao mérito, este colegiado tem se debruçado frequentemente e o entendimento tem sido unânime, motivo pelo qual, trago a colação o constante do Acórdão 9202006.247, da lavra do ilustre colega Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

Sob análise a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) § 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008). (...) § 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). 0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo 6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo 16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo 51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo 101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo 501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo 1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	(Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). §4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). §5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). §6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). §7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). §8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela
--	---

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:	Medida Provisória nº 449, de 2008). § 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.): I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). (...) Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).
--	--

<i>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº</i>	<i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
--	--

9.876, de 1999). <i>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.</i> <i>§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.</i> <i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i> <i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i>	
--	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos do artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cedico em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)”

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regradada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto de obrigação acessória, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação principal vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Recurso Especial do Contribuinte

QUANTO AO CARÁTER NÃO REMUNERATÓRIO DO ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

A presente discussão se estenderá pela hipótese de *não-incidência tributária*, consubstanciada na inocorrência do fato gerador apto para fazer nascer a obrigação tributária de recolher a contribuição social previdenciária, incidente sobre o adicional ou terço constitucional de férias.

Em relação às contribuições sociais previdenciárias definiu o legislador infraconstitucional como hipóteses de incidência (i) o pagamento de remunerações destinadas a retribuir o trabalho, seja pelos serviços prestados, seja pelo tempo em que o empregado permanece à disposição do empregador ou tomador de serviços; ou (ii) o pagamento de remuneração ao contribuinte individual. Esse é o teor dos incisos I e III do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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;

.....

.....

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Desse modo, os pagamentos referentes ao adicional de férias, quando o empregado não está prestando serviços, por ostentar caráter nitidamente indenizatório, NÃO SE ENQUADRAM NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA em análise, sendo que a pretensa exigência da contribuição social previdenciária sobre os respectivos valores implica inegável ofensa ao *princípio constitucional da legalidade tributária* (art. 150, inciso I, Constituição Federal).

O *princípio da legalidade tributária* se projeta tanto sobre os *destinatários do tributo* quanto sobre os seus *pressupostos objetivos*, de modo a limitar a inventividade do Fisco na escolha das situações passíveis de tributação. Ou, ainda, nas palavras de autorizada doutrina especializada

“A lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco. Tais critérios devem necessariamente apontar: a) os destinatários do tributo (os contribuintes), porquanto não se admite fique relegada ao arbítrio da Fazenda Pública a inclusão ou exclusão de determinadas categorias de contribuintes; e b) os pressupostos do tributo, isto é, a coisa, o ato, o fato, a situação ou qualidade da pessoa que constitui o pressuposto objetivo da tributação, e, também, a relação em que se deve achar o sujeito passivo da prestação”

Assim, não tendo o adicional constitucional de férias uma feição remuneratória, já que não representa um ganho habitual do empregado, conclui-se não ter sido eleito pelo legislador infraconstitucional como hipótese de incidência da contribuição social previdenciária devida. Logo, não há relação jurídico-tributária que legitime a sua cobrança, devendo a autuação ser considerada indevida neste ponto.

Levando em consideração que um dos julgados paradigmas – o Acórdão 2403-002.410 – já realizou extenso e bem fundado inventário sobre os precedentes jurisprudenciais que já se debruçaram sobre o tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de modo a **afastar a contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento do terço constitucional de férias**, a Recorrente não pretende enfadar o Ilmo. Relator com mais um punhado de arestos de idêntico teor.

Basta aqui invocarmos o precedente jurisprudencial, que detém força vinculante na sistemática de recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

1.1 Prescrição.

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar o RE 566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 11.10.2011), no regime dos arts. 543-A e 543-B do CPC (repercussão geral), pacificou entendimento no sentido de que, "reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005".

No âmbito desta Corte, a questão em comento foi apreciada no REsp 1.269.570/MG (1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.6.2012), submetido ao regime do art. 543-C do CPC, ficando consignado que, "para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN".

1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97).

Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas"

[...]

(REsp 1.230.957/RS, Primeira Seção. Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julg. 26/02/2014)

Com efeito, nos termos do art. 927, inciso III, do Novo Código de Processo Civil, devem os juízes e tribunais observarem os acórdãos em julgamento de recurso especial repetitivo.

E nem se argumente que o precedente acima transcrito ainda não transitou em julgado, pois foi justamente na corte, no qual o entendimento será eventualmente reexaminado, via julgamento de Recurso Extraordinário – o Supremo Tribunal Federal – onde a tese jurídica sobre a não incidência da contribuição previdenciária para o adicional constitucional de férias surgiu, o que provocou, inclusive, o realinhamento da jurisprudência do próprio STJ.

Em resumo, e tendo em vista a ideia de jurisdição una, consagrada no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, e com fundamento no princípio da economia processual, uma vez firmada a tese jurídica em sede de recursos repetitivos, segundo a qual a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa), não é possível subsistir a presente autuação nesse particular, o que demanda a modificação do julgado que ora se recorre

Conforme exposto no tópico dos fatos, a discussão no presente caso permanece apenas em relação à verba paga aos funcionários a título de terço constitucional de férias, isto é, se este possui natureza indenizatória, logo não incide contribuição previdenciária, ou se, ao contrário, possui natureza remuneratória.

Como é sabido, o fato gerador da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho é a remuneração habitual paga, devida ou creditada a qualquer título pela empresa à pessoa física, a fim de remunerar o serviço prestado ou o tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Portanto, para que determinado rendimento pago pelo empregador ou tomador de serviço à pessoa física seja considerado como fato gerador da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros, ele deve ser:

(i) pago, devido ou creditado a qualquer título por uma pessoa jurídica;

(ii) remuneratório de um serviço prestado ou do tempo em que a pessoa

física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços; e

(iii) habitual e incorporado ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios.

Assim, somente se presentes cumulativamente as circunstâncias acima relacionadas é que um rendimento recebido pelo trabalhador da pessoa jurídica pode desencadear a incidência da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho.

Não estando presentes **todas** as circunstâncias materiais supracitadas, o rendimento recebido pelo trabalhador estará fora do campo de incidência da contribuição

previdenciária e da contribuição a terceiros, previstas no art. 195, inc. I, alínea “a”, e art. 240, da CF/88.

Este é, por exemplo, o caso das verbas indenizatórias. Referidas verbas não estão dentro do campo de incidência da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho. Isto porque, o valor pago a título de indenização não é remuneratório de um serviço prestado ou do tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços, e sim uma restituição de um prejuízo/dano sofrido pelo trabalhador.

E é neste contexto que está inserido o adicional de 1/3 sobre as férias dos trabalhadores (art. 7º, inc. XVII da CF/88): as verbas relativas ao pagamento deste adicional não possuem natureza salarial/remuneratória e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições sociais previstas no artigo 22, da Lei nº 8.212/91.

A jurisprudência majoritária deste Eg. CARF, dos Tribunais Superiores e a melhor doutrina sobre a matéria comungam do mesmo entendimento de que o pagamento de adicional constitucional de férias pela empresa (ou gratificação compulsória), ainda que o contrato de trabalho esteja em vigor, possui finalidade de permitir um reforço financeiro neste período (férias), sendo concedidas para o trabalho, e não, pelo trabalho.

Sobre a finalidade do adicional de férias e a sua natureza, importantes são as lições extraídas do voto do I. Ministro Eros Grau no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 389.903:

“Quanto à questão relativa à percepção do abono de férias e à incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal afirmou que a garantia de recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CB, artigo 7º, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador “reforço financeiro neste período (férias)”

[RE n. 345.458, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 11.3.05], o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória.”

Como se vê, o Eg. Supremo Tribunal Federal já decidiu que o adicional de 1/3 de férias, previsto no art. 7º, inciso XVII, da CF/88, possui natureza indenizatória, por se constituir como um reforço financeiro ao trabalhador que se encontra em férias e, conforme o entendimento daquele E. Tribunal, não é possível a incidência da contribuição previdenciária sobre este adicional por não se incorporar ao salário do empregado. Nesse sentido, veja-se a ementa do seguinte julgado:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental a que se nega provimento”

(AI-AgR nº 603.537, 2ª Turma, Relator Min. Eros Grau, DJ 30/03/2007)

No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, relatado pelo Min. Mauro Campbell Marques, **sob a sistemática de recurso repetitivo prevista no art. 543-C, do CPC, o Eg. STJ**, em harmonia com o entendimento do Eg. STF, assentou o entendimento de que:

“Em relação ao adicional de férias concernentes às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal., adotou a seguinte orientação: ‘Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas’” – grifamos –

O julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, acima destacado, define entendimento no sentido de que o adicional de férias possui a natureza indenizatória e não se incorpora ao salário do trabalhador; a verba relativa ao adicional de férias não se presta a remunerar um serviço prestado ou do tempo é efetuado sem habitualidade, já que realizado somente por ocasião do gozo das férias pelo empregado, e não mensalmente, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, inc. I, alínea “a”, da CF/88.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte reconhecer que os valores pagos pela Recorrente a título de adicional constitucional de férias possuem natureza indenizatória e, portanto, não integram o salário de contribuição, afastando-se a exigência da contribuição previdenciária supostamente incidente sobre os pagamentos feitos sob tal rubrica.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Relatora, ousou divergir no que diz respeito ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte.

Em análise, o art. 28 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, mais especificamente o seu caput e § 9º., este último plenamente aplicável também à base impositiva da contribuição previdenciária a cargo das empresas, com fulcro no art. 22, §2º do mesmo diploma. A seguir, a redação do dispositivo vigente à época dos fatos geradores em questão:

Lei 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

*d) as importâncias recebidas a título de **férias indenizadas** e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.).*

(...)

A propósito, inicialmente, acerca da existência de decisão em sede de Recurso Especial capaz de produzir vinculação deste Conselho a seus termos (REsp 1.230.957, julgado sob a sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil), faço notar que tal feito encontra-se, conforme consulta ao site do Supremo Tribunal de Justiça, suspenso, não tendo ocorrido o trânsito em julgado do referido Acórdão por conta de existência de feitos pendentes sobre a matéria com repercussão geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Assim, de se rechaçar qualquer violação ao art. 62-A do Regimento desta Casa ao não se adotar o posicionamento ali esposado pelo Egrégio STJ no citado REsp.

Por outro lado, acedo aqui à necessidade de plena observância ao dispositivo legal da Lei nº. 8.212, de 1991 acima reproduzido, plenamente vigente, não só em plena consonância com o art. 62 do referido Regimento, mas também, e principalmente, em plena obediência ao princípio da legalidade que deve nortear a seara do direito tributário material, sem que se possa abrir mão de tal princípio em prol de uma possível "economia processual", note-se, vinculada a *decisum* ainda não definitivo e, assim, não vinculante, ainda que julgado em sede de recurso repetitivo.

Assim, entendo que, no caso, a celeuma deve se ater à interpretação por este CARF do dispositivo legal em comento (repita-se, plenamente vigente), para fins de definição da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o adicional (1/3) de férias recebido pelos empregados decorrentes de férias gozadas.

A propósito ainda, faço notar que interpreto que trata o referido §9º. do art. 28 de elenco taxativo de exclusões da base de cálculo, podendo-se concluir neste sentido, em meu entendimento, ao se interpretar o referido parágrafo (que em suas numerosas alíneas trata com grande especificidade de cada exclusão, sem a utilização de termos ou descrições de rubricas genéricas) à luz do caput do mesmo artigo, que, a seu turno, estabelece critério quantitativo bastante abrangente da hipótese de incidência, a saber, "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".

Feita tal digressão, verifico inicialmente, quanto ao adicional de férias, ter se referido o legislador na alínea "d" do já extensivamente mencionado §9º. especificamente e exclusivamente aos valores recebidos a título de férias indenizadas, não havendo motivo, assim, em meu entendimento, para se entender como abrangida na referida exclusão qualquer outro tipo de remuneração (tal como o adicional referente a férias gozadas), em plena consonância com o princípio basilar de hermenêutica de que a lei não contém palavras inúteis (*Verba cum effectum sunt accipienda*). Caracterizada, assim, a intenção do legislador no sentido de restringir a exclusão às férias indenizadas, por não gozadas, sendo de se ressaltar não haver qualquer evidência ou argumentação ser este o caso sob análise (ou seja, não há, *in casu*, qualquer evidência de que se está a tratar, aqui, de férias indenizadas, mas sim de férias normalmente gozadas pelos segurados)

Adicionalmente, verifico se tratar o mencionado adicional de 1/3, no caso de férias gozadas, de verba baseada na existência de vínculo laboral, com destinação livre, exclusivamente a critério do empregado, entendendo este Conselheiro, também com base em tal constatação, não se poder falar aqui de exclusão da base de cálculo por conta de sua natureza indenizatória, mantida assim a incidência das contribuições previdenciárias.

Desta forma, com fulcro nas razões acima dispostas, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o excelente voto do relator peço vênica para registrar meu entendimento pessoal no que se refere a **Incidência de Contribuição Previdenciária sobre a verba: Terço Constitucional sobre Férias**.

I - CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação, conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

As verbas em discussão possuem indiscutível caráter indenizatório, o que exclui as mesmas da base de cálculo do salário de contribuição para fins da contribuição previdenciária devida aos cofres públicos.

Nesse sentido aponta a doutrina pátria e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ressaltando que se deve levar em conta o caráter finalístico da verba como fator preponderante para sua classificação em indenizatória ou remuneratória.

Observe-se que a redação do artigo 28, I da lei 8212/91 ao disciplinar o conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso refere-se a totalidade de rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, **destinados a retribuir o trabalho**.

Para fins explicativos este raciocínio se aplica a todas as verbas que tenham caráter indenizatório, ou seja, mesmo que decorram do contrato de trabalho elas não retribuem o exercício efetivo do trabalho, mas são pagas em razão de uma ficção legal criada pela CLT a fim de constituir um conjunto de direitos do trabalhador, buscando atingir o princípio da proteção integral. Embora a nobreza de tais normas, estas são custeadas pela iniciativa privada como uma majoração de direitos do trabalhador, mas não possuem o condão de alargar as fontes de custeio da seguridade social.

Tais verbas consistem no auxílio transporte, auxílio alimentação, terço constitucional, primeiros 15 dias do auxílio doença, terço constitucional sobre férias, décimo terceiro, salário maternidade e aviso prévio indenizado.

No caso concreto destes autos temos para análise a finalidade do adicional de férias (1/3), o qual nitidamente não possui o condão de remunerar o trabalhador, mas sim o de garantir um extra a ser usufruído no período de descanso, uma vez que seus gastos fixos habituais já comprometem a remuneração mensal.

Dessa análise pode-se extrair que o terço constitucional sobre férias e não se encontra abarcado no conceito de salário de contribuição para fins previdenciários, motivo pelo qual não há que se falar em literalidade da lei, quanto menos em aplicação da estrita legalidade.

Também não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas tão somente de interpretá-la em consonância com os próprios ditames constitucionais que expressamente definiram o trabalho como fato gerador da exação fiscal.

Cumpra esclarecer que, a presente discussão teve início dentro do Regime Próprio de Previdência Social, conforme podemos verificar no voto do STJ em sede de uniformização de jurisprudência no qual determinou que a TNU adequasse seus julgados para não incidência:

*PETIÇÃO Nº 7.296 - PE (2009/0096173-6) RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON REQUERENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : ROBERTA CECÍLIA DE QUEIROZ RIOS E OUTRO(S) REQUERIDO : VIRGÍNIA MARIA LEITE DE ARAÚJO ADVOGADO : CLAUDIONOR BARROS LEITÃO - DEFENSOR PÚBLICO EMENTA TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - **TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO - ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.** 1. A Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais **firmou entendimento, com base em precedentes do Pretório Excelso, de que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.** 2. A Primeira Seção do STJ considera legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. 3. **Realinhamento da jurisprudência do STJ à posição sedimentada no Pretório Excelso de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória e que não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.** 4. Incidente de uniformização acolhido, para manter o entendimento da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, nos termos acima explicitados.*

Com referência ao Regime Geral de Previdência – INSS, o STJ inicialmente teve entendimento diverso, de que se tratava de verba eminentemente remuneratória, pois seu direito era adquirido em decorrência do período de exercício de trabalho remunerado, sendo, portanto, devida a incidência da contribuição (RE 345.458, 2 Turma, Relatora Ellen Grace).

Contudo, este entendimento foi revisto pelo STJ, que passou a acompanhar o entendimento manifestado pelo STF, no sentido de que as verbas que possuem natureza indenizatória/compensatória, assim o terço constitucional sobre férias e os primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença não devem sofrer incidência da referida contribuição previdenciária:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6) RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL RECORRENTE : HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA/ ADVOGADO : LUCAS BRAGA

EICHENBERG E OUTRO(S) RECORRIDO : OS MESMOS INTERES. : ASSOCIACAO NACIONAL DE BANCOS - ASBACE ADVOGADO : FÁBIO DA COSTA VILAR E OUTRO(S) INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS DE ENSINO SUPERIOR - ABMES ADVOGADO : FÁBIO DA COSTA VILAR EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. 1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA. 1.1 Prescrição. O Supremo Tribunal Federal ao apreciar o RE 566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 11.10.2011), no regime dos arts. 543-A e 543-B do CPC (repercussão geral), pacificou entendimento no sentido de que, "reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005". No âmbito desta Corte, a questão em comento foi apreciada no REsp 1.269.570/MG (1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.6.2012), submetido ao regime do art. 543-C do CPC, ficando consignado que, "para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN". 1.2 Terço constitucional de férias. No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 1 de 5 Superior Tribunal de Justiça seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas". 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos

do art. 3º da Lei 8.212/91, "a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal. Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5º, I). O art. 7º, XX, da CF/88 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa. A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 886.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp 1.115.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag 1.424.039/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.040.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp 1.107.898/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 17.3.2010. Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 2 de 5 Superior Tribunal de Justiça 1.4 Salário paternidade. O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho

(art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários" (AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.11.2009).

2. Recurso especial da Fazenda Nacional. 2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe:

18/03/2014 Página 3 de 5 Superior Tribunal de Justiça No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que 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. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006. 2.4 Terço constitucional de férias. O tema foi exaustivamente enfrentado no recurso especial da empresa (contribuinte), levando em consideração os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em todas as suas manifestações. Por tal razão, no ponto, fica prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional. 3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

Observo que a discussão não é nova neste Tribunal Administrativo/CARF, pois inclusive já há entendimentos nesse sentido, conforme julgado abaixo:

2402-003.564 Acórdão

Número do Processo:10783.722724/2011-62

Data de Publicação:21/06/2013

Contribuinte:CHOCOLATES GAROTO SA

Relator(a):RONALDO DE LIMA MACEDO

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

COMPENSAÇÃO. VALORES PAGOS SOBRE AS VERBAS TITULADAS DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E DOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU ACIDENTE DO TRABALHO. AUXÍLIO-CRECHE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SÚMULA Nº 310/STJ. PARECER PGFN Nº 2.118/2011. DIREITO DE

CRÉDITO. VERBAS QUE NÃO OSTENTAM O CARÁTER REMUNERATÓRIO. POSSIBILIDADE.

Não devem ser glosadas as compensações efetuadas com valores de contribuições devidas pela recorrente, quando se pleiteia o seu abatimento com valores pagos indevidamente ou a maior. No caso, devem ser considerados como direito de crédito a Recorrente os pagamentos de contribuições a maior incidentes sobre o terço/adicional constitucional de férias e os quinze primeiros dias de afastamento do trabalho em decorrência de auxílio-doença e acidente do trabalho, bem como os pagamentos referentes ao auxílio-creche. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Conforme dispõe o Enunciado nº 310 de Súmula STJ, o auxílio-creche não integra o salário de contribuição. Em decorrência de entendimento pacífico da jurisprudência e orientação constante do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, PGFN/CRJ/Nº 2.118/2011, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-creche

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONO JORNADA E ABONO TURNO FIXO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de Abono Jornada e Abono Turno Fixo, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição. As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

VERBA PAGA A TÍTULO DE REEMBOLSO DE MATERIAL ESCOLAR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

O reembolso de material escolar está inserido no conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, uma vez que se constitui em uma vantagem econômica para o trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO.

Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício será negado.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Os doutrinadores têm ressaltado que a redação do texto legal, gera o questionamento de inúmeras situações. A professora MELISSA FOLMANN¹ explica que a CF/88 em seu artigo 158, I, a: “elegue o trabalho (atividade laboral remunerada) como fato gerador da incidência de contribuição social previdenciária, no que foi seguida pela Lei 8212/91 (artigo 28), contudo, a expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho

pagos ou creditados” motiva a discussão acerca do enquadramento destas verbas na base de cálculo das contribuições sociais.

E assim pondera que quanto ao terço de férias (...) “a matéria encontra-se em Repercussão Geral perante o STF no RE 593068”. Entretanto, tanto o Superior Tribunal de Justiça, quanto o CARF compreenderam tratar-se de verba indenizatória não passível de contribuição previdenciária”.

II - MATÉRIA DISCUTIDA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES - VINCULAÇÃO AO CARF

Terço Constitucional sobre Férias

O relator entende não ser aplicável aqui o disposto no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, por não haver até o presente momento o trânsito em julgado formal do Resp 1.230.957/RS. Ouso discordar, mas a questão permite dupla interpretação.

Embora se trate de matéria recepcionada pelo STF em repercussão geral é fato que no mundo jurídico a última interpretação sobre a questão é a do STJ, motivo pelo qual esta deve ser prestigiada até que o STF se manifeste.

Isso por que no tocante as decisões exaradas pelos Tribunais Superiores a interposição de Recurso Extraordinário não possui efeito suspensivo, conforme se observa no disposto no art. 321, § 4º "O recurso extraordinário não tem efeito suspensivo".

Deste modo, até que o STF aborde a matéria interpreto que a decisão do STJ goza de plena aplicabilidade, portanto, dotada de caráter vinculante devendo nos termos do Regimento CARF ter sua posição reproduzida por este Conselho, sob pena de infringir o disposto no art. 67 do RICARF.

Para além disso defendo o posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas, mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Diante do exposto acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrevi acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes do terço constitucional sobre férias nem das verbas decorrentes dos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença.

Conclusão

Desse modo, não há que se falar em incidência de Contribuição Previdenciária sobre a verba discutida nos autos. Diante do exposto voto por conhecer o Recurso Especial da Contribuinte e no mérito dar-lhe provimento.

¹ FOLMANN, Melissa. Contribuições sociais previdenciárias sobre folha de salários e análise econômica do direito: crise de destinação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). Tributação: Democracia e liberdade. São Paulo: Noeses, 2014, p. 255-280.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes.

Declaração de Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Após o voto do Conselheiro Redator, a quem rendo as minhas homenagens, ousou divergir, com a devida vênia, do posicionamento adotado, mormente quanto à aplicação do Recurso Especial n.º 1.230.957 - RS, julgado sob a sistemática dos repetitivos, no qual consta a seguinte ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: **TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.** (...) No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas". 1.3 **Salário maternidade.** O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).*

1.4 **Salário paternidade.** *O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição*

previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários(...). 2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (...). 2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que 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. (...).

Do mencionado Acórdão podemos extrair o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, inclusive, de modo reiterado, em razão do número de precedentes citados no inteiro teor da decisão, no sentido da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas em análise, notadamente: **o terço constitucional de férias, o aviso prévio indenizado e a importância paga nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.**

Convém destacar que foi recebido Recurso Extraordinário contra a decisão do REsp n.º 1230.957 - RS, no Supremo Tribunal Federal, no qual a única matéria não

recebida, por ausência de repercussão geral, foi o aviso prévio indenizado, pois segundo a Corte Suprema não se trata de tema de cunho constitucional.

Desse modo, houve a separação dos capítulos da sentença, de modo que uns capítulos estão pendentes de julgamentos e um capítulo transitou em julgado, qual seja o capítulo referente ao aviso prévio.

Temos, pela Teoria dos capítulos da sentença, aceita doutrinariamente e prevista 523 do CPC, que, no dizer de Cândido Rangel Dinamarco, *o capítulo da sentença é toda unidade decisória autônoma contida na parte dispositiva de uma decisão judicial*.

Complementa Freddie Didier Jr. que *essa unidade autônoma tanto pode encerrar uma decisão sobre a pretensão ao julgamento de mérito (capítulos puramente processuais), como uma decisão sobre o próprio mérito (capítulos de mérito)*.

Além da previsão geral contida no CPC, em meu entender, o Decreto n.º 70.235/72, norma regente do processo administrativo fiscal, aplica a teoria dos capítulos da sentença ao permitir a formação de autos apartados para a imediata cobrança do objeto não contestado, no caso de impugnação parcial, de acordo com o disposto no art. 21, § 1º, abaixo transcrito:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

*§ 1º No caso de **impugnação parcial**, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o **órgão preparador**, antes da remessa dos autos a julgamento, **providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original**.*

Como se percebe, o que faz a autoridade preparadora nada mais é do que cobrar o tributo correspondente ao capítulo da decisão transitada em julgado, enquanto as demais matérias continuam em julgamento, pois oportunamente impugnadas.

Nota-se, assim, que a interpretação adotada tem como fundamento de validade tanto a norma específica quanto a norma geral processual, de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, nos termos do art. 15 do Código de Processo Civil:

*Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

Assim, estamos diante do seguinte panorama processual: quanto ao **aviso prévio indenizado**, capítulo integrante da decisão proferida em repetitivo, não lhe foi atribuída repercussão geral para fins de recebimento do RE interposto, portanto, não se encontra mais pendente de julgamento, tornando-se imutável e indiscutível a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, de modo definitivo, pois não cabe mais recurso (coisa julgada material); **no que se referem às demais rubricas objeto do RE**, que representam os outros capítulos do Acórdão, convém destacar que encontram-se pendentes de apreciação pela Corte Suprema,

restando suspensa a aplicação do repetitivo sobre tais temas, em razão da atribuição de repercussão geral das matérias.

Desse modo, adoto a decisão definitiva sobre o aviso prévio indenizado, proferida dentro do microsistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios, em razão do efeito vinculante, em obediência ao disposto no art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais abaixo transcrito:

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.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

A respeito das demais rubricas (o terço de férias e os 15 primeiros dias que antecedem o auxílio doença), ainda que eu não considere o Recurso Especial mencionado como precedente obrigatório, nos termos do disposto no RICARF, tendo em vista a pendência de análise pelo STF, entendo como razoável adotar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre os temas, como expresso no REsp n.º 1230.957 - RS, em razão da reiterada jurisprudência da Corte Superior que se consubstancia em entendimento dominante.

Tal aplicação ocorre com base no que a doutrina denomina de precedente com eficácia persuasiva, na medida em que, segundo Fredie Didier, tal decisão *constitui indício de uma solução racional e socialmente adequada*, pois emanada do Poder Judiciário, inclusive, em reiteradas ocasiões.

Portanto, entendo pela não incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica objeto dos autos, em obediência à razoabilidade e à segurança jurídica.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz