



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

Processo nº 35464.001960/2003-75
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.110 – 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA. FATO GERADOR ANTERIOR A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNILEVER BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/05/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO DECRETO 3048/99. IMPOSSIBILIDADE DE OBSERVÂNCIA DE DECISÃO DO STJ. AUSÊNCIA DE TRANSITO EM JULGADO.

Enquanto não transitado em Julgado decisão do STJ acerca da não incidência de Contribuição previdenciária sobre um terço de férias, não poderá o CARF afastar regra expressa no decreto 3048/99, tendo em vista o previsto no art. 62 do Regimento Interno, aprovado pela Portaria 343 de 09 de junho de 2015.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Hipótese em que havendo lançamento apenas da obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o Contribuinte foi lavrada NFLD para cobrança de Contribuição Social Previdenciária destinadas ao financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei n.º 8213/91, concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT. Segundo relatório fiscal de fl. 526/539, o lançamento visa impedir a decadência das diferenças das contribuições devidas pela Empresa em razão do enquadramento feito pela atividade preponderante, o que estaria sendo discutido no judiciário.

Foi esclarecido pela fiscalização:

4 . Para um perfeito entendimento da origem dos valores lançados nesta notificação, esclareço que o débito foi dividido em partes denominadas "Levantamentos", abaixo relacionados, sendo os motivos da apuração do débito esclarecidos no item VII deste relatório:

A) Levantamento identificado com a sigla "DF1": relaciona os créditos relativos a diferenças de contribuições do "SAT", apurados entre a forma estabelecida pelos Decretos n° 2173/97 e 3048/99 e a pretendida pela empresa, e tem base nas folhas de

pagamento relativas à remuneração do Gerente Delegado, no período de 07/1997 a 10/1998;

B) Levantamentos identificados com os **literais "A."**: relaciona os créditos relativos a diferenças de contribuições do "SAT", apurados entre a forma estabelecida pelos Decretos nº 2173/97 e 3048/99 e a pretendida pela empresa, e tem base nas folhas de pagamento no período de 07/1997 a 13/1998;

C) Levantamentos identificados com os **literais "B."**: relaciona os créditos relativos a diferenças de contribuições do "SAT", apurados entre a forma estabelecida pelos Decretos nº 2173/97 e 3048/99 e a pretendida pela empresa, e tem base nas folhas de pagamento, sendo que estes valores não foram incluídos pela notificada na base de cálculo utilizada na apuração e recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social no período de 07/1997 a 13/1998.

(...)

AC — Ind. Acordo Cole (Indenização Acordo Coletivo)

ACC — Ab Acordo Colet (Abono Acordo Coletivo)

ACR — Auxílio Creche (Auxílio Creche)

ACT — Ind. Fix. Turno (Indenização Fix. Turno)

AF — Adic Férias 1/3 (Adicional 1/3 Férias Normais)

IND — Ind. Liberal (Indenização Liberal)

PPR — Part. Resultado (Plano de Participação nos Resultados)

Apresentada impugnação, a então Previdência Social por meio da Decisão Notificação de nº 21.004/0279/2003 julgou procedente em parte o lançamento apenas para determinar o recálculo deste com base na alíquota de 1% (um por cento) correspondente a diferença pretendida.

Foram apresentados recurso de ofício e voluntário.

O acórdão nº 2301-002.460 proferido pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho decidiu, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1998

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO

É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contrafação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.

ADICIONAL DE UM TERÇO SOBRE FÉRIAS NORMAIS -
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

O valor referente ao adicional de um terço sobre férias normais integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO PAGO PELO EMPREGADOR AOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO INTEGRA O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA SEM OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA MULTA COM PERCENTUAL LIMITADO A VINTE POR CENTO, SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Não há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de abonos expressamente desvinculados do salário.

O abono único pago pelo empregador aos segurados empregados não integra o salário-de-contribuição, e, como tal, não está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre as contribuições previdenciárias com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

A não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Requer seja dado total provimento ao recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35A da Lei nº 8.212/91.

O contribuinte interpôs recurso especial o qual foi recebido exclusivamente em relação a matéria: não incidência de contribuição previdenciária sobre terço constitucional de férias.

As partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto devem ser conhecidos.

Do recurso do Contribuinte:

Iniciaremos a análise pelo recurso do Contribuinte haja vista relação de causa e efeito com o recurso da Fazenda Nacional.

Como esclarecido a matéria conhecida está restrita a discussão acerca da incidência de contribuição social previdência sobre o terço constitucional de férias. Afirma o Recorrente que essa possui natureza indenizatória razão pela qual não comporia a base de cálculo do tributo.

Referido entendimento já está pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio da decisão proferida no Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos. Valendo citar parte do voto proferido pelo Relator, o Ministro Mauro Campbell:

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".

...

Nos termos do art. 7º, XVII, da CF/88, os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

Com base nesse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, possuindo, portanto, natureza "compensatória/indenizatória".

Além disso, levando em consideração o disposto no art. 201, § 11, da CF/88 — "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (parágrafo incluído pela EC 20/98) — pacificou entendimento no sentido de que "somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária" (AgR no AI 603.537/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 30.3.2007). No mesmo sentido: AgR no RE 587.941/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 21.11.2008; AgR no AI 710.361/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 8.5.2009.

Cumpra observar que os precedentes do Supremo Tribunal Federal referem-se a casos em que os servidores são sujeitos a regime próprio de previdência.

Sem embargo dessa observação, não se justifica a adoção de entendimento diverso em relação aos trabalhadores sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social.

Isso porque o entendimento do Supremo Tribunal Federal ampara-se, sobretudo, nos arts. 7º, XVII, e 201, § 11, da CF/88, sendo que este último preceito constitucional estabelece regra específica do Regime Geral da Previdência Social.

Desse modo, é imperioso concluir que 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).

Sabemos que a decisão do STJ está sobrestada pelo Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, cuja repercussão geral foi reconhecida ("*Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade*") e portanto não vincula os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De toda forma entendo que a mesma traz o entendimento mais apropriado ao caso concreto.

Vale citar que a maioria dos Ministros que compõe o STF já votou e o resultado até então conhecido indica a manutenção do entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Citamos o que foi recentemente noticiado pelo Informativo STF 847, disponibilizado no sítio daquele tribunal:

Brasília, 14 a 18 de novembro de 2016 - Nº 847.

REPERCUSSÃO GERAL: Servidor público: contribuição previdenciária sobre parcelas não incorporáveis aos proventos -
6

O Plenário retomou o julgamento de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade da incidência de

contribuição previdenciária de servidor público sobre terço constitucional de férias, horas extras, adicional de insalubridade e adicional noturno, no período compreendido entre os meses de maio de 1999 a setembro de 2004 — v. Informativos 776 e 787.

Em voto-vista, a ministra Cármen Lúcia acompanhou o ministro Roberto Barroso (relator) e deu parcial provimento ao recurso. Preliminarmente, reconheceu a incidência de prescrição sobre as parcelas cujo recolhimento tenha ocorrido há mais de cinco anos da propositura da ação.

Quanto à questão de fundo, asseverou que, embora na Constituição Federal haja modelos distintos de previdência social para os servidores públicos e para os trabalhadores da iniciativa privada, com dinâmicas atuariais próprias, o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) seguem os mesmos princípios constitucionais. Os objetivos e os princípios da seguridade social valem para todo o sistema e não para alguns de seus beneficiários. Por isso, não se pode negar a aplicação nem afirmar o desconhecimento de qualquer deles, seja quem for o sujeito dos direitos e deveres neles prescritos.

Ademais, definiu-se a existência de dois regimes previdenciários vigentes no País. Ambos podem ter incidência sobre servidores públicos, a depender da condição funcional de cada um. Nesse tipo de situação, coloca-se, de um lado, o RGPS — a que se sujeitam todos os trabalhadores e os servidores ocupantes de cargos de provimento inefetivo ou em condição de não efetividade — e, de outro, o RPPS — destinado exclusivamente a servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. O regime especial de previdência dos servidores públicos observará no que couber os requisitos e critérios fixados para o regime geral da previdência social (CF/1988, art. 40, § 12).

A ministra ainda assentou que a solução da controvérsia está posta no § 3º do art. 40 da Constituição, norma especial, segundo a qual, para a definição do valor da aposentadoria, deve ser considerada a remuneração do servidor, entendida como o conjunto de parcelas que se incorporam aos proventos. A norma especial contida no § 3º do art. 40 da Constituição afasta a incidência da regra disposta no art. 201, § 11, da CF/1988 — prevista para o RGPS e aplicável subsidiariamente ao RPPS.

Destacou, ademais, que a não incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas não incorporáveis à aposentadoria do servidor público decorre de comando expresso do texto constitucional (art. 40, § 3º). A partir da Emenda Constitucional 20/1998, deveria haver vinculação expressa entre proventos de aposentadoria e remuneração recebida pelo servidor, de modo que as parcelas, sem reflexo nos proventos, estão livres da incidência da contribuição previdenciária.

Ponderou também que a vinculação entre a aposentadoria e a contribuição prestada pelo servidor tornou-se mais expressiva com a Emenda Constitucional 41/2003. Assim, prevalece o entendimento de que a contribuição previdenciária do servidor público não pode incidir sobre parcelas não computadas para o cálculo dos benefícios de aposentadoria.

Rememorou que, desde 18.12.2002, o Supremo Tribunal Federal (STF), ainda sob a égide da Emenda Constitucional 20/1998, decidiu, em sessão administrativa, pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas não computadas para o cálculo dos benefícios de aposentadoria. Essa decisão, inclusive, teria influenciado a jurisprudência da Corte e o entendimento de órgãos administrativos e jurisdicionais.

Consignou, por fim, que, apesar de a Constituição ter conferido ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer o critério definidor das parcelas que compõem a remuneração do servidor para fins previdenciários, não é possível subverter o comando constitucional de modo a incluir, na base de cálculo da contribuição previdenciária, parcelas sem repercussão nos proventos de aposentadoria, sob pena de desrespeito ao parágrafo 3º do art. 40 da Constituição Federal. Desse modo, conforme decidido pelo STF, desde o julgamento dos processos administrativos em 2002, o rol das parcelas isentas de contribuição previdenciária previsto pela Lei 9.783/1999 — e posteriormente pela Lei 10.887/2004 — não é taxativo, mas meramente exemplificativo.

Para a ministra, a situação dos servidores inativos, contemplados com proventos de aposentadoria, é distinta da dos servidores em atividade. Os aposentados são impelidos a participar do custeio do regime previdenciário de sua categoria em menor proporção, com vistas a impedir eventual insolvibilidade do sistema, por imposição do princípio da solidariedade. Além disso, a contribuição dos inativos tem base de cálculo diversa da dos servidores da ativa, pois a contribuição previdenciária incide apenas sobre as parcelas dos proventos que excedem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS.

O ministro Edson Fachin também acompanhou o relator. Entendeu que cabe ao legislador ordinário, no exercício da competência conferida pela Constituição Federal e na ponderação dos princípios que regem a seguridade e a previdência social, dispor sobre as formas de proteção do trabalhador dos riscos sociais aos quais está exposto durante sua atividade laborativa. Além disso, não há na CF/1988 dispositivo que vincule estritamente a contribuição previdenciária ao benefício recebido, devendo a correspondência ser observada na medida do possível, não havendo, contudo, uma exigência normativa estrita nesse sentido.

Ressaltou, em conformidade com o voto proferido pelo ministro Dias Toffoli, que, no caso de contribuições direcionadas à seguridade social, a vinculação entre arrecadação e sua destinação deve ser de grau médio, devendo haver

proporcionalidade entre as contribuições exigidas e o benefício concedido. Não há, nesses termos, direito a uma estrita vinculação entre a contribuição exigida pelo servidor e o valor do benefício que será pago na aposentadoria.

Apontou a necessidade de se estabelecer aplicação simétrica do binômio formado entre os princípios da contributividade e da solidariedade, de modo a prestigiá-los e conjugá-los em um produto final equilibrado. Para o ministro, é possível, conforme autorização decorrente da interpretação do princípio da solidariedade, que a contribuição previdenciária incida sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público. Há que se atentar, contudo, para a proporcionalidade — não identidade — entre a exigência contributiva e a prestação vindoura, para que se evite a incidência de tributo com eventual caráter confiscatório.

Pontuou, no entanto, que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal, não se admite a incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas remuneratórias que não compõem os proventos da aposentadoria. O fundamento adotado pela Corte consiste no desenho constitucional do caráter contributivo da previdência social até o advento da Emenda Constitucional 41/2003. Ou seja, de acordo com o princípio contributivo, somente se poderia admitir a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas remuneratórias que comporiam os proventos de aposentadoria. Dessa forma, o STF entendeu que o rol trazido pela Lei 9.783/1999 não seria exaustivo e que qualquer outra verba não incorporável aos proventos da aposentadoria estaria isenta da incidência da contribuição tributária.

Ressaltou, ademais, que a Lei 10.887/2004 — a qual trata expressamente do cálculo dos proventos de aposentadoria dos servidores titulares de cargos efetivos —, em seu art. 4º, VII, X, XI e XII, excluiu as verbas que não serão incorporadas à aposentadoria do cálculo da contribuição previdenciária.

Ponderou, ainda, que o legislador optou por excluir expressamente as verbas indicadas pelo recorrente do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária. Desse modo, se, até a entrada em vigor da Emenda Constitucional 41/2003 a incidência não era admitida por falta de previsão constitucional acerca da aplicação do princípio da solidariedade de grupo ao regime próprio, após a vigência da referida emenda e após a consagração da solidariedade como baliza do regime próprio, o legislador optou por proteger da incidência da contribuição as verbas discutidas no recurso extraordinário, com a consequente exclusão de tais parcelas da base de cálculo da contribuição previdenciária.

O ministro Ricardo Lewandowski, no mesmo sentido do voto do relator, deu parcial provimento ao recurso. Segundo ele, o disposto nos §§ 3º e 12 do art. 40 da Constituição, combinado com o § 11 do art. 201 da CF/1988, deixa evidente que somente

podem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária os ganhos habituais com repercussão nos benefícios, excluindo, assim, as verbas que não se incorporam à aposentadoria. A dimensão contributiva do sistema mostra-se incompatível com a cobrança de qualquer verba previdenciária sem que se confira ao segurado algum benefício efetivo ou potencial. O princípio da solidariedade não é suficiente para elidir esse aspecto, impondo ao contribuinte uma contribuição que não trará qualquer retorno.

O ministro Marco Aurélio, por sua vez, acompanhou a divergência. De acordo com sua análise, não existe correlação exata entre a contribuição paga pelo servidor e o benefício previdenciário, assim como não há como afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas remuneratórias satisfeitas com regularidade. Assentou que concluir de forma contrária apenas aprofundaria as diferenças de tratamento existentes entre os trabalhadores vinculados ao regime geral e os servidores públicos.

Em seguida, o ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

Do recurso da Fazenda Nacional:

Em relação ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta Relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos,

percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Assim, é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Para ilustrar o entendimento cito, os fundamentos do voto proferido pela Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no acórdão nº 9202-003.909, os quais adoto como razões de decidir:

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante comparação da redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, 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:***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*II para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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).

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).

III para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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).

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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de

mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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).

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

*Art. 35A. **Nos casos de lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

Esclareça-se que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação

fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Nesse sentido, para aplicação da retroatividade benigna com base no art. 106 do CTN, quando da execução do julgado deverá a autoridade preparadora comparar a multa do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) e a 'nova' multa prevista no art. 35A a qual nos remete ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante de todo o exposto dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada.

Peço licença ao ilustre conselheiro relator, para divergir do seu entendimento com relação a incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor do abono de férias ou também chamado adicional de 1/3 de férias.

Para que possamos melhor elucidar os fundamentos da divergência apresentada, trago a baila trecho do próprio voto vencido, senão vejamos:

Como esclarecido a matéria conhecida está restrita a discussão acerca da incidência de contribuição social previdência sobre o terço constitucional de férias. Afirma o Recorrente que essa possui natureza indenizatória razão pela qual não comporia a base de cálculo do tributo.

Referido entendimento já está pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio da decisão proferida no Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos. Valendo citar parte do voto proferido pelo Relator, o Ministro Mauro Campbell:

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".

...

Nos termos do art. 7º, XVII, da CF/88, os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

Com base nesse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, possuindo, portanto, natureza "compensatória/indenizatória".

Além disso, levando em consideração o disposto no art. 201, § 11, da CF/88 — "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (parágrafo incluído pela EC 20/98) — pacificou entendimento no sentido de que "somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária" (AgR no AI 603.537/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 30.3.2007). No mesmo sentido: AgR no RE 587.941/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 21.11.2008; AgR no AI 710.361/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 8.5.2009.

Cumpra observar que os precedentes do Supremo Tribunal Federal referem-se a casos em que os servidores são sujeitos a regime próprio de previdência.

Sem embargo dessa observação, não se justifica a adoção de entendimento diverso em relação aos trabalhadores sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social.

Isso porque o entendimento do Supremo Tribunal Federal ampara-se, sobretudo, nos arts. 7º, XVII, e 201, § 11, da CF/88, sendo que este último preceito constitucional estabelece regra específica do Regime Geral da Previdência Social.

Desse modo, é imperioso concluir que 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).

Sabemos que a decisão do STJ está sobrestada pelo Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, cuja repercussão geral foi reconhecida ("Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade") e portanto não vincula os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De toda forma entendo que a mesma traz o entendimento mais apropriado ao caso concreto.

Ou seja, a própria relatora descreveu os motivos pelos quais entendo que não compete a este conselho, afastar a incidência de contribuições sobre um terço de férias. Conforme grifado acima, a decisão do STJ não encontra-se transitado em julgado, já que a decisão encontra-se sobrestada, aguardando a decisão final do STF. Dessa forma, entendo incabível a este conselho aplicar decisão que não se encontre transitada em julgado.

Apenas esclareço que, ao contrário das manifestações transcritas pela relatora sobre posições dos ministros do STF, a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de um terço de férias será incluído no salário de benefício do segurado empregado, tendo em vista que, todas as contribuições apuradas em nome do segurado poderão ser utilizadas para cálculo de seus benefícios. Esse fato, tem tratamento diferente em relação aos servidores públicos, basicamente pelo fato de que o cálculo do benefício dos servidores públicos leva em consideração a última remuneração percebida pelo segurado e não o montante de contribuições por ele recolhidas. Dessa forma, entendo que a manifestação dos ilustres ministros em relação aos servidores públicos não traduz necessariamente o posicionamento a ser adotado em relação aos empregados segurados da previdência social.

A lei 8212/91, descreve como salário de contribuição:

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).

Já com relação as verbas que não integram o salário de contribuição, só existe expressa previsão em relação as férias, nos moldes 'pagos de acordo como o art. 143 e 144 da CLT, o que não é o caso. Assim, vejamos:

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

e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 I. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

6.recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Por outro lado, o Decreto 3048/99 faz expressa previsão em relação a incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor de um terço de férias, senão vejamos:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I-para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II-para os segurados empregado, inclusive o doméstico, e trabalhador avulso, ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

No meu entender, apenas após o trânsito em julgado, poderá este conselho excluir as verbas do adicional de férias da base de cálculo de contribuições previdenciárias, tendo em vista o art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343 de 09 de junho de 2015.

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

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

*b) **Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

[...]

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

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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)

Isto posto, inexistindo trânsito em julgado que determine a aplicação da decisão do STJ nos termos do art. 62 do RICARF, e considerando a expressa previsão no Decreto 3048/99 sobre a incidência de contribuições sobre a verba 1/3 de férias, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Consigno meu entendimento de que as verbas em discussão (terço constitucional de férias) 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.**

A finalidade do adicional de férias (1/3), não é o 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. Logo, não há que se falar em verba remuneratória, pois não há trabalho realizado, mas sim uma indenização recebida

Dessa análise pode-se extrair que o terzo constitucional sobre férias não se encontra denominado 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.

Para entender tal discussão é importante compreender o histórico que veio sendo traçado pela doutrina, jurisprudência e legislação.

Cumpre 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 outras verbas 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. : ASSOCIAÇÃO 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***

ANTECEDER 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 houve entendimentos nesse sentido, conforme julgado abaixo:

Acórdão [2402-003.564](#)

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 tem ressaltado que a redação do texto legal, gera o questionamento de inúmeras situações. A professora MELISSA FOLMANN (*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*) explica que a CF/88 em seu artigo 158, I, a: “elegeu 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”.

Vale lembrar, portanto, que embora sobrestada ao reconhecimento de repercussão geral no STF, a matéria foi objeto de análise no STJ em sede de repetitivo de controvérsia, sobre a qual não cabe mais nenhum recurso no próprio STJ. Deste modo, embora o acórdão não goze de trânsito em julgado material, **até que venha a ser julgada a repercussão geral Tema 163 – no STF, esta exara formalmente o posicionamento do STJ, de modo que deve ser aplicado pelos Tribunais Administrativos.**

Defendo aqui meu 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 (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento.

Saliento que não desconheço a previsão do Art. 214, § 4 do decreto 3048/99, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei e o

Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que “a Lei não prevê palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes