



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16832.000718/2009-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.496 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2021
Recorrente RÁDIO GLOBO ELDORADO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/11/2005

CONTRIBUIÇÃO - SEGURIDADE SOCIAL - GANHO EVENTUAL - NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento da repercussão geral no RE nº 565160/SC, da interpretação conjunta entre disposto no artigo 201, caput e § 11 e no artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

Desse modo, demonstrado que o valor pago ao segurado se trata de ganho eventual, sobre ela não incide contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO - SEGURIDADE SOCIAL - VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA - NÃO INCIDÊNCIA.

Consideradas as expressões postas na CF/88 ao tratar da contribuição social, não se admite a sua incidência sobre verbas de natureza indenizatória, pois essas não estão abrangidas pelas expressões “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (...)” ou “ganhos habituais do empregado, a qualquer título”. Se a finalidade das verbas indenizatórias é a simples recomposição do patrimônio do empregado, não há como enquadrá-las como salário, rendimentos ou ganhos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento os Levantamentos 236, 428, Z1 e 432, relativos aos valores pagos aos segurados empregados a título de ganho eventual/abono. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcio Augusto Sekeff Sallem, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração visando à constituição de crédito tributário de contribuições à seguridade social incidentes sobre valores pagos pelo contribuinte a segurados empregados e contribuintes individuais apurados na folha de pagamento no período de fevereiro a novembro/2005 a título de:

- a) Ganho eventual/abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho ou em Acordo Coletivo de Trabalho (Levantamentos 236, 428, Z1 e 432);
- b) Férias e seu respectivo terço constitucional, cujas contribuições foram recolhidas no mês do respectivo pagamento, e não no mês da competência (Levantamentos DPF e Z3);
- c) Reembolso de despesas médicas aos segurados José Araújo Silva e Andrea Márcia Leite Ferreira, consideradas base de cálculo das contribuições à Seguridade Social, mas não declaradas em GFIP (Levantamentos FP e Z4);
- d) Auxílio-doença/acidente pago ao segurado empregado Luiz Eduardo Mourão Alonso da Costa, que apesar de ter sido informada corretamente na GFIP, foi excluído (e zerado) automaticamente pelo próprio sistema CNISA em decorrência de registro no sistema de erro sobre a movimentação do segurado (Levantamentos RFG e Z5); e
- e) Remuneração de contribuintes individuais apuradas em folhas de pagamentos, mas não incluídas nas GFIP (levantamentos CI e Z2).

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, bem sintetizada no relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos:

IMPUGNAÇÃO

3.1. O contribuinte foi cientificado pessoalmente aos 28/08/2009 (fls. 1), apresentando a defesa aos 29/09/2009, de fls. 122/132.

3.2. Alega a defendente

3.2.1. ilegalidade e inconstitucionalidade do lançamento.

3.2.2. apesar de os valores de reembolso de despesas médicas pagos aos empregados não terem sido informados nas GFIPs, para composição da remuneração informada, o interessado recolheu as contribuições incidentes em guias da Previdência Social anteriormente ao início da ação fiscal.

3.2.3. não houve erro de preenchimento do campo movimentação do segurado Luis Eduardo Mourão Alonso da Costa, conforme se demonstra por meio das GFIPs anexas. Ademais as contribuições previdenciárias incidentes após o retomo do empregado ao serviço foram recolhidas por meio de guias da Previdência Social, anteriormente à ação fiscal. Alega ainda que o motivo do afastamento foi por acidente do trabalho e que, no curso do gozo do auxílio-doença não incide contribuição. Logo, o erro do sistema da Secretaria da receita federal do Brasil não pode obrigá-lo a pagar novamente as contribuições.

3.2.4. os valores pagos aos empregados correspondem a abonos e ganhos eventuais previstos em normas coletivas, portanto, de cumprimento obrigatório pelo interessado, motivo pelo qual devem ser enquadrados na hipótese de isenção prevista no art. 214, parágrafo 9º, V, “j” do Regulamento da Previdência Social, aprova pelo Decreto 3.048/99. Até porque o art. 28º, parágrafo 9º, e.7 da lei 8.212/91 não impõe como requisito para isenção que o abono seja instituído por lei, bastando que seja expressamente desvinculado do salário.

3.2.5. estes mesmos valores, previstos em normas coletivas, não têm natureza salarial, não tem habitualidade, não tem natureza contra prestativa e não é passível (*sic*) de incorporação ao salário. Ademais, a Convenção Coletiva de Trabalho prevê expressamente que o abono pago não tem natureza salarial.

3.2.6. o interessado é obrigado a pagar a remuneração das férias antecipadamente ao seu gozo pelo empregado, por força do art. 145 da CLT, logo são indevidas as contribuições no mês em que as férias são gozadas, mas sim no mês em que houve o pagamento antecipado da remuneração.

3.2.7. informou as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais nas GFIPs retificadoras entregues em 24.08.2009, antes da lavratura do lançamento fiscal. Adiciona que, apesar de não informadas inicialmente nas GFIPs originárias, pagou as contribuições em guias da Previdência Social.

3.2.8. confusão na aplicação da multa moratória e da multa de ofício.

A 4ª turma da DRJ/RJ1 julgou a impugnação procedente em parte, excluindo do lançamento os **Levantamentos RFG, Z5 e CI**. Mencionada decisão estão assim mentada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/11/2005

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

Incide contribuição para a Seguridade Social sobre as remunerações pagas aos segurados empregados (art.22, I, II da lei 8.212/91) e aos segurados contribuintes individuais (ai1.22, III da lei 8.212/91).

Impugnação Precedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Notificado dessa decisão aos 29/06/10 (fls. 534), o contribuinte interpôs recurso voluntário aos 29/07/10 (fls. 535 ss.), no qual reitera os argumentos de defesa apresentados em primeira instância de julgamento.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Trata-se de auto de infração visando à constituição de crédito tributário de contribuições à seguridade social incidentes sobre valores pagos pelo contribuinte a segurados empregados e contribuintes individuais apurados na folha de pagamento no período de fevereiro a novembro/2005 a título de (i) ganho eventual/abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho ou em Acordo Coletivo de Trabalho (Levantamentos 236, 428, Z1 e 432); (ii) férias e seu respectivo terço constitucional, cujas contribuições foram recolhidas no mês do respectivo pagamento, e não no mês da competência (Levantamentos DPF e Z3); (iii) reembolso de despesas médicas aos segurados José Araújo Silva e Andrea Márcia Leite Ferreira, consideradas base de cálculo das contribuições à Seguridade Social, mas não declaradas em GFIP (Levantamentos FP e Z4); (iv) auxílio-doença/acidente pago ao segurado empregado Luiz Eduardo Mourão Alonso da Costa, que apesar de ter sido informada corretamente na GFIP, foi excluído (e zerado) automaticamente pelo próprio sistema CNISA em decorrência de registro no sistema de erro sobre a movimentação do segurado (Levantamentos RFG e Z5); e (v) remuneração de contribuintes individuais apuradas em folhas de pagamentos, mas não incluídas nas GFIP (levantamentos CI e Z2).

Notificado do lançamento, a impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada procedente em parte para excluir do lançamento os Levantamentos **RFG e Z5 (auxílio doença/acidente pago ao segurado Luiz Eduardo Mourão Alonso da Costa) e CI** (remuneração de contribuintes individuais apuradas em folhas de pagamentos, mas não incluídas nas GFIP), mantendo, quanto ao mais, o crédito tributário lançado.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte reitera os argumentos de defesa apresentados em primeira instância de julgamento, alegando que:

(a) realizou os pagamentos a título de abonos/ganhos eventuais em decorrência de determinação expressa contida em Convenção Coletiva de Trabalho e em Acordo Coletivo de Trabalho, cujo descumprimento o sujeita a pena de multa, nos termos do art. 622 da CTL. Os pagamento em questão, portanto, decorrem de lei *lato sensu*, e não de liberalidade ou gratificação unilateral de sua parte, e não são passíveis de incidência de contribuição social, nos termos do art. 28, § 9º, “e”, item 7 da Lei nº 8212 e do entendimento do STJ a respeito da matéria;

(b) conforme determina o art. 145 da CLT, o empregador deve efetuar o pagamento da remuneração referente às férias no prazo de até 48 horas antes do respectivo gozo. Como se trata de remuneração por prestação de serviços (ou seja, salário), o fato gerador da contribuição social correspondente ocorre no momento do pagamento, razão pela qual o procedimento adotado está correto e não tem nenhum amparo legal a pretensão do fisco, na medida em que não foi apontado nenhum dispositivo legal que autorize a autoridade autuante a adotar o regime de competência;

(c) que os valores de despesas médicas autuados foram submetidos à tributação à época da ocorrência dos fatos geradores, fato que é de conhecimento da própria autoridade autuante, uma vez que as GFIP's foram retificadas por sugestão da própria fiscalização;

(d) que a multa aplicada está equivocada, uma vez que a multa prevista no art. 35-A da Lei 8212/91, incluído pela Lei n.º 11941/09, não se aplica ao presente caso por força do princípio da irretroatividade, e a multa prevista no art. 35, II da Lei n.º 8212/91, que embasa a multa cobrada já não se encontrava mais vigente desde a publicação da MP 449/08; e

(e) por fim, requer a reforma da decisão recorrida para que sejam inteiramente cancelados os lançamentos ou, quando menos, que seja determinado o cancelamento da multa.

Pois bem.

Do abono/ganho eventual pago em decorrência de Convenção Coletiva e/ou Acordo Coletivo de Trabalho.

Sobre os valores pagos pelo contribuinte a esse título, relata a autoridade autuante no Relatório do Auto de infração que:

(...)

13. Verificamos que as remunerações recebidas pelos segurados empregados da empresa mencionadas nos itens 10, 11 e 12 acima [Levantamentos 236, 428, Z1 e 432] estão vinculados ao salário recebido por cada segurado. Verificamos, também, que esses valores não foram instituídos por lei. Assim, conforme expresso no artigo 214 do decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, relacionando abaixo, consideramos essas rubricas como base de cálculo da contribuição dos segurados empregados.

“Art. 214...

...

§ 9 Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

...

V – as importâncias recebidas a título de:

...

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados da salário por força de lei: (Redação dada pelo Decreto n.º 3.265 de 1999)” (grifo nosso)

O julgador “a quo” ratificou o entendimento da autoridade fiscal autuante, entendendo que da Convenção e do Acordo coletivos que embasaram o pagamento,

...

(...)

12.6. Nota-se, destarte, que os valores pagos a título de GANHO EVENTUAL ou ABONO demonstra (*sic*) inequivocamente a periodicidade anual do pagamento da verba. Presente está a habitualidade, uma vez que o pagamento da verba está ajustado expressamente nas Convenções Coletivas de Trabalho, conferindo ao empregado o direito subjetivo de exigir o seu pagamento.

12.7. Por sua vez, o caráter contra prestativo da verba é evidente, já que a verba só é paga aos empregados da notificada, em decorrência do contrato de emprego entre eles celebrado.

12.8. O parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, do art. 28 da lei 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 1.586-9, de 21/05/98, reeditada e posteriormente

convertida na Lei n.º 9.711/98, dispõe que não integram o salário-de-contribuição, para efeitos de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. Esta desvinculação, obviamente, só pode ser feita por Lei federal, conforme art.214, parágrafo 9º, “j” do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial:

(...). (Destaquei)

Em suma, embora reconhecendo o **caráter indenizatório** da verba em questão e que se trata de **ganho eventual** (“...a referida verba tem natureza jurídica de abono, **para compensar perdas salariais anteriores**. Trata-se de um **ganho eventual** instituído por norma coletiva ou regulamento da empresa **para indenizar perdas salariais**, via de regra, em decorrência da inflação e da demora do reajuste salarial, tendo, portanto, natureza jurídica de abono”), o julgador “a quo” entendeu estar presente a habitualidade, em decorrência da periodicidade anual do pagamento e de estar previsto em norma coletiva de trabalho. Acrescenta que somente gozam da isenção prevista no art. 28, § 9º, “e”, item 7 da Lei n.º 8212/91 os abonos expressamente desvinculados de salário por força de Lei Federal, conforme prevê o art. 214, § 9º, “j” do Decreto n.º 3048/99.

Nesse ponto, necessário esclarecer que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 565160/SC, que teve repercussão geral reconhecida visando **esclarecer o alcance da expressão “folha de salários”, contida no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, para fins de incidência de contribuições previdenciárias** (Tema 20), manifestou-se no sentido de que

... antes mesmo da vinda à balha da Emenda n.º 20, já se tinha o versado no artigo 201, então § 4º – posteriormente tornou-se o § 11 –, a sinalizar que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”. Nem se diga que esse dispositivo estaria ligado apenas à contribuição do empregado, porquanto não tem qualquer cláusula que assim o restrinja. **Encerra alusão à contribuição previdenciária. Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda n.º 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade. Surge inadequado distinguir o período coberto pela cobrança se anterior ou posterior à Emenda Constitucional n.º 20/1998. No próprio requerimento veiculado na inicial, menciona-se o pagamento habitual das parcelas citadas, buscando-se afastar, mesmo diante do artigo 201, a incidência da contribuição.**

Bem decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao desprover a apelação interposta pela recorrente. Improcede o inconformismo articulado no recurso extraordinário, que, assim, merece o mesmo resultado. Em termos de tese, proponho que se lance o seguinte: A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional n.º 20/1998.

Referida decisão está assim ementada:

CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional n.º 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

Transcrevo, abaixo, o seguinte trecho do voto do Min. Luiz Fux, proferido no julgamento em questão:

(...)

...O artigo 195 da Constituição Federal, em seu inciso I, assim dispunha em sua redação original:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

Após a edição da EC n.º 20/98, o referido dispositivo passou à seguinte redação:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”

(...)

...para fins de interpretação do conceito “folha de salários”, é preciso levar em consideração não só a redação do art. 195, I, da Constituição Federal, como também as demais disposições referentes ao regime geral de previdência social contidas no texto constitucional.

Sob essa ótica, faz-se necessário atentar para o que determina o § 11, do art. 201, da Constituição, *verbis*:

“Art. 201.

§ 11. 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.” (Grifos adotados)

Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e § 11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

Note-se que o §11 do art. 201 foi apenas realocado pela EC n.º 20/98, de modo que seu conteúdo já constava na redação original da Constituição, correspondendo ao §4º do mesmo artigo, antes da modificação:

“Art. 201. § 4º 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.” (Grifos adotados)

(...)

...Contudo, a base de cálculo da exação continuou sendo a mesma, qual seja: a folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à

atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.

A única diferença é que antes a previsão estava no §4º do art. 201 e a contribuição previdenciária somente abarcava as verbas recebidas em decorrência de relação empregatícia. Agora, a interpretação do art. 195, I deve ser feita em conjunto com o § 11 do art. 201 e a contribuição incide sobre parcelas recebidas mesmo em decorrência de relações não empregatícias. Em qualquer caso, contudo, aquilo que se configure como “ganho habitual”, seja em decorrência de relação de emprego ou não, será passível de incidência de contribuição previdenciária.

Todos os Ministros da Corte se manifestaram nesse mesmo sentido.

Extrai-se, assim, da decisão proferida no mencionado RE nº 565160/SC, que a **habitualidade é requisito** para que sobre os ganhos auferidos pelo segurado incidam as contribuições previdenciárias.

Pois bem.

No presente caso, entendeu o julgador de primeira instância, como dito, que embora a verba questionada nestes autos se trate de **ganho eventual**, estaria presente, no caso, a **habitualidade**, em decorrência da periodicidade anual do pagamento e de estar previsto em norma coletiva de trabalho.

No entanto, conforme ensina a doutrina, “habitual é tudo aquilo que tem repetição frequente. Logo, podemos considerar que uma parcela é habitual quando ela se **repete metade ou mais da metade** de um período. O conceito de **período** depende da parcela que se pretende pagar. Desse modo, o período pode ser a semana (RSR), o ano civil (13º salário), o ano de vigência do contrato (férias), os 12 meses que antecedem a despedida (aviso prévio e parcelas da rescisão)”¹

No presente caso, a Convenção Coletiva e o Acordo Coletivo de Trabalho que embasaram os pagamentos questionados têm **periodicidade anual e bienal, respectivamente**. No primeiro caso, o prazo de vigência da Convenção é expresso na Cláusula 60ª do documento, nos seguintes termos: “Cláusula 60ª - VIGÊNCIA - As cláusulas e condições da presente Convenção Coletiva **vigorarão de 1º de outubro de 2005 até 30 de setembro de 2006**” (fls. 88 – destaquei).

O Acordo Coletivo, por seu turno, não tem prazo de vigência expresso, mas dado que, no termos do § 3º do art. 614 da CLT, “não será permitido estipular duração de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho superior a dois anos...”, o prazo máximo de validade que se lhe pode atribuir é de 2 anos.

Nesse sentido, tanto um como outro documento deixam claro que o pagamento dos abonos aqui questionados foi efetivado **uma única vez em cada período**, o que é reconhecido pelo próprio julgador “a quo” quando afirma que “os valores pagos a título de GANHO EVENTUAL ou ABONO **demonstra (sic) inequivocamente a periodicidade anual do pagamento da verba**” (Destaquei).

Assim, diferentemente do entendimento manifestado na decisão recorrida e de acordo com o ensinamento da melhor doutrina, acima exposto, **não se há falar em “habitualidade” de tais pagamentos que, foram, de fato, eventuais, dado que ocorreram uma única vez no período.**

¹ CASSAR, Vólia Bomfim. DIREITO DO TRABALHO: de acordo com a reforma trabalhista. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2018, p. 845/846.

Desse modo, tratando-se de verba cujo pagamento, inquestionavelmente, foi eventual, não revestido, portanto, do requisito da habitualidade, sobre ela não incidem contribuições previdenciárias.

Acresça-se a isso que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, reconhecendo que “o STJ consagra, de modo pacífico, o entendimento no sentido de que o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, **sendo desvinculado do salário e pago sem habitualidade**, não sofre a incidência de contribuição previdenciária”² (destaquei), editou o ATO DECLARATÓRIO PGFN n.º 16, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011, no qual

...declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, **desvinculado do salário e pago sem habitualidade**, não há incidência de contribuição previdenciária".

Esse entendimento, nos termos do que disposto no art. 62, § 1º, “c” do RICARF, é de observância obrigatória pelos membros das turmas de julgamento que integram este Conselho.

Acrescente-se, por fim, que como também expressamente reconhecido pelo julgador “a quo”, a verba aqui questionada tem **natureza indenizatória**:

...conclui-se que a referida verba tem natureza jurídica de abono, para **compensar perdas salariais anteriores**. Trata-se de um ganho eventual instituído por norma coletiva ou regulamento da empresa para **indenizar** perdas salariais, via de regra, em decorrência da inflação e da demora do reajuste salarial, tendo, portanto, natureza jurídica de abono. (Destaquei)

Desse modo, também por essa razão, sobre ela não incidem contribuições à Seguridade Social, uma vez que, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal³ e do Superior Tribunal de Justiça⁴, as importâncias pagas a título de indenização não correspondem a serviços prestados, nem ao tempo à disposição do empregador.'

Veja-se, a respeito, trecho do voto proferido pela Min. Carmen Lúcia no mencionado RE n.º 565160/SC:

(...)

13. Consideradas as expressões postas na Constituição da República ao tratar da contribuição social, não se pode admitir que sua incidência se dê sobre verbas de natureza indenizatória, pois essas não estão abrangidas pelas expressões “*folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (...)*” ou “*ganhos habituais do empregado, a qualquer título*”. Se a finalidade das verbas indenizatórias é a simples recomposição do patrimônio do empregado, não há como enquadrá-las como salário, rendimentos ou ganhos.

Nesse sentido, ao deferir a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.659 (Relator o Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 8.5.1998), o Plenário deste Supremo Tribunal seguiu, por unanimidade, o voto do Relator no sentido de que as parcelas de caráter indenizatório não integram a definição de salário, nem a

² PARECER PGFN/CRJ/n.º 2114 /2011

³ ADI/MD n.º 1659.

⁴ REsp n.º 1902565 / PR, dentre vários outros no mesmo sentido, inclusive citados nesse julgado.

incorporação a ele determinada pela norma originária do art. 201, § 4º, da Constituição da República:

“Por outro lado, no tocante à segunda parte do parágrafo em causa [referindo-se ao § 2º do art. 22 da Lei nº 8212/91, na redação dada pela MP nº 1523-14] (‘bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 28’), é também relevante, com maior razão de ser – e isso porque as verdadeiras indenizações, por sua natureza, não integram o salário em sentido técnico nem a incorporação a ele determinada pelo § 4º do artigo 201 da Constituição, e as falsas (com que as informações justificam a constitucionalidade do preceito) não serão indenizações –, a fundamentação jurídica da arguição de sua inconstitucionalidade, não cabendo igualmente aqui interpretação conforme à Constituição, pois é manifesto que o dispositivo quer alcançar todas as indenizações (‘pagas ou creditadas a qualquer título’), exceto as que expressamente vêm excluídas na enumeração do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212 na sua redação original ou alterada”.

(...)

Por todas essas razões, entendo que não incidem contribuições previdenciária sobre o valor pago pelo contribuinte aos segurados empregados a título de **abono/ganho eventual, objeto dos** Levantamentos 236, 428, Z1 e 432, que devem ser excluídos do lançamento.

Dos valores pagos a título de férias e respectivo terço constitucional

Relata a autoridade fiscal no Relatório do auto de infração, a fls. 68, que

14. Levantamento DPF e Z3 - A empresa recolhe a contribuição previdenciária sobre a remuneração das férias e seu respectivo 1/3 constitucional no mês de pagamento e não no mês de competência. Esse valor também é informado erroneamente nas GFIP enviadas à Caixa Econômica. Solicitamos a alteração das GFIP através do Termo de Intimação Fiscal - TIF - número 02 e verificamos que a empresa não as alterou. Assim, procedemos o cálculo correto destas remunerações com as rubricas das folhas de pagamento 044 (férias pagas no mês anterior), e 079 (1/3 de férias pagas no mês anterior) e para o mês de dezembro foram usadas também as rubricas 042 (férias no próximo mês) e 078 (1/3 de férias no próximo mês). Verificamos que nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2005 temos uma redução na remuneração declarada na GFIP e nos meses de março, maio, agosto, outubro, um aumento. Esse problema foi considerado na apropriação das GPS (guias da Previdência Social) pagas nesta ação fiscal....

(...).

O lançamento foi mantido pelo julgador de primeira instância, sob o fundamento que embora o art. 145 da CLT exija do empregador o adiantamento da remuneração das férias, para efeitos previdenciários, o fato gerador das contribuições previdenciárias não se dá com o pagamento da remuneração, mas sim com a prestação dos serviços ou, na hipótese em tela, com prazo em que o empregado goza as férias, conforme previsto no art. 30, I, “b” da Lei nº 8212/91.

A esse respeito, o contribuinte reitera em seu recurso as razões de defesa apresentadas em sua impugnação, no sentido de que o art. 145 da CLT determina que o empregador deve efetuar o pagamento da remuneração referente às férias no prazo de até 48 horas antes do respectivo gozo e que, como se trata de remuneração por prestação de serviços (ou seja, salário), o fato gerador da contribuição social correspondente ocorre no momento do pagamento. Acrescenta que a pretensão do fisco não tem amparo legal pois não foi apontado nenhum dispositivo legal que o autorize a adotar o regime de competência.

Sem razão, no entanto.

Com efeito, como bem observado pelo julgador de primeira instância, o art. 30, I, “b” da Lei nº 8212/91, na redação vigente ao tempo do fato gerador, é claro no sentido de que o recolhimento das contribuições sociais obedecem ao regime de competência. Dispõe o mencionado dispositivo legal:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

(...)

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, **até o dia dois do mês seguinte ao da competência**;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...). (Destaquei)

Anote-se que a afirmação do contribuinte no sentido de que não teria sido apontado nenhum dispositivo legal que o autorizasse a autoridade autuante a adotar o regime de competência não procede, pois dos “Fundamentos Legais do Débito”, a fls. 27, parte integrante do auto infração, no item “800- Prazo e obrigação de recolhimento – Empresas em Geral”, consta, expressamente, como fundamento da autuação, o “art. 30, I (com a alteração da Lei n. 8.620, de 05.01.93 e da Lei n. 9.876, de 26.11.99)”.

Assim, não tem razão o recorrente.

Do reembolso de despesas médicas

Conforme consta do Relatório Fiscal da Infração, a fls. 68,

15.**Levantamento FP e Z4** – A empresa concedeu para os segurados' empregados José Araújo Silva e Andrea Marcia Leite Ferreira remuneração à título de reembolso de despesas médicas.

Apuramos que nas folhas de pagamento esses valores foram considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias, porém não foram incluídos na remuneração declarada nas GFIP enviadas à Caixa Econômica....

(...).

Em seu recurso, alega o recorrente que os valores autuados foram submetidos à tributação à época dos fatos geradores, o que é do conhecimento da autoridade autuante, dado que as GFIP's foram retificadas por orientação da própria fiscalização.

Nesse ponto, considerando que o recurso voluntário apenas reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, sem acrescentar nenhum elemento novo que seja hábil a justificar a reforma da decisão recorrida, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017⁵,

⁵ Art. 57. ...

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

adoto os fundamentos da decisão de primeira instância, abaixo reproduzidos, para que venham integrar o presente voto como razões de decidir:

(...)

9. Reembolso das despesas médicas em 02.2005 e 04.2005

9.1. Verifica-se que o valor de reembolso de despesas médicas constou da base de cálculo do INSS na folha de pagamento de 02.2005 (fl.106 do processo COMPROT 16832.000718/2009-90 (AI 37.232.397-9)).

9.2. E apesar de o interessado ter alegado que pagou em guias da Previdência Social, anteriormente à ação fiscal, as contribuições incidentes sobre o reembolso das despesas médicas, juntamente com as demais contribuições do mês, tal recolhimento não foi apropriado para pagamento e extinção do crédito tributário relativo àquele fato gerador, uma vez que o reembolso das despesas médicas não foi informado nas GFIPs entregues anteriormente à ação fiscal, como narrado pelo agente fiscal e confessado pelo interessado.

9.3. Tal fato foi confirmado em acesso ao sistema CNIS da RFB, onde consta a entrega de uma GFIP para a competência 02.2005 em 07.03.2005 (Dt mov caixa em 24.03.2005) e de uma GFIP para a competência 04.2005 em 06.05.2005 (Dt mov caixa em 19.05.2005), levando-se em consideração que a ação fiscal iniciou-se em 25.03.2009, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal anexo (fls.44/45).

9.4. O reembolso médico só foi informado pelo interessado na remuneração do segurado JOSÉ ARAÚJO SILVA nas GFIP retificadoras de 02.2005 e 04.2005 entregues em 24.08.2009 (fls.244/260 e 399/417), mas exportadas em 02.09.2009, conforme consulta ao sistema GFIP/WEB da RFB.

9.5. Verifica-se então que as GFIPs retificadoras poderiam, em tese, ser levadas em consideração para retificação do presente lançamento, pois se considera que foram apresentadas no curso da ação fiscal, cujo término deu-se em 26.08.2009, conforme Termo de encerramento do Procedimento fiscal -TEPF anexo (fls.48/49).

9.6. Todavia, constata-se em consulta ao sistema ÁGUIA/CONTA CORRENTE e CNIS que o valor recolhido em guias da Previdência Social anteriormente à ação fiscal era inferior ao valor da contribuição devida informada nas GFIPs originárias entregues anteriormente à ação fiscal, motivo pelo qual as GFIPs retificadoras não devem ser levadas em consideração pelo agente fiscal, pois o interessado não se enquadra no art. 635 A, parágrafo 6º, II da INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 - DOU DE 15/07/2005.

9.7. De qualquer forma, o interessado não teve qualquer prejuízo, pois todas as guias da Previdência Social recolhidas pelo interessado foram devidamente apropriadas nos levantamentos criados pelo agente fiscal, na ordem de preferência já descrita no item anterior, não havendo saldo remanescente a seu favor.

9.8. Por conseguinte, são devidas as contribuições incidentes sobre o reembolso de despesas médicas cobradas neste lançamento.

(...) (Destaquei)

Da multa mais benéfica

De acordo com o informado no Relatório do Auto de Infração, no presente caso, tendo em vista que as infrações praticadas são decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449/2008, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional - CTN, art. 106, inc.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017.

II, c). Assim, a multa mais benéfica foi apurada pela autoridade fiscal autuante mediante a comparação, em cada competência, entre a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

A esse respeito, o recorrente alega em seu recuso que a multa aplicada está equivocada, pois a multa cobrada pela autoridade lançadora “já se encontrava revogada quanto da lavratura da autuação. Nesse sentido, alega que a multa prevista no art. 35-A da Lei 8212/91, incluída pela Lei n.º 11941/09, não se aplica ao presente caso por força do princípio da irretroatividade da lei nova, e a multa prevista no art. 35, II da Lei n.º 8212/91, já não se encontrava mais vigente deste a publicação da MP 449/08.

Pois bem.

Os fatos geradores objeto do presente auto de infração estão compreendidos entre os meses de fevereiro a agosto, e outubro e novembro de 2005.

Portanto, a legislação vigente à época que dispunha sobre a multa no presente caso era o art. 35, II da Lei n.º 8212/91.

Nesse ponto, importante observar que nos termos do art. 144, “caput” do CTN “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e **rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada**”.

Desse modo, para que determinada legislação seja aplicável a um dado lançamento, o que importa é que esteja vigente na data da ocorrência do fato gerador, e não na data da lavratura do auto de infração.

Assim, a legislação que rege a multa aplicável ao presente caso é o art. 35 da Lei n.º 8212/91, na redação anterior às alterações introduzidas pela MP N.º 449/08, disciplina essa que somente prevalece em face daquela primeira nos casos em que a nova penalidade seja mais benéfica em relação à prevista naquela legislação por força do que dispõe o art. 106, II, “c” do CTN.

E foi exatamente nesses termos que procedeu à autoridade autuante que, por força do que determina esse último dispositivo legal, procedeu à comparação, por competência, das multas aplicadas à luz da MP 449 e também pela ótica da legislação anterior, de modo a apurar qual a legislação mais benéfica ao contribuinte em cada caso, o que resultou nas tabelas 1 e 2 constantes do Relatório do Auto de Infração, a fls. 70/71.

Esse procedimento, aliás, está de acordo com entendimento pacífico deste Conselho sobre o tema, expresso no enunciado de n.º 119 da súmula de sua jurisprudência, de teor vinculante, nos seguintes termos:

Enunciado CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Desse modo, não há nenhum reparo a ser feito quanto a esse ponto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar **provimento parcial** ao recurso voluntário, para **excluir dos lançamentos os Levantamentos 236, 428, Z1 e 432**, relativos aos valores pagos aos segurados empregados a título de ganho eventual/abono.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini