



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.728366/2017-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.322 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA PIRATININGA DE FORÇA E LUZ
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

Para fins de aplicação da regra decadencial, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, às contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento de qualquer contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, ainda que parcial.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. EXTENSIVIDADE. CONCESSÃO A GRUPO ESPECÍFICO DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

PAGAMENTO DE ABONO VINCULADO AO SALÁRIO E NÃO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária sobre abono pago pelo sujeito passivo aos empregados quando não previsto em Convenção Coletiva de Trabalho

(CCT), além de vinculado ao salário e calculado em percentual da remuneração do segurado empregado, não se subsumindo tal hipótese ao disposto no art. 28, §9º, 'e', item 7, da Lei nº 8.212/91.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, acolher a preliminar de decadência em relação às competências 01/2012 a 11/2012, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas à título de previdência privada complementar; b) afastar a exigência da contribuição previdenciária sobre gratificação e abono de férias relativamente às rubricas "0029", "0266" e "0500; c) afastar a multa por descumprimento de obrigação acessória; d) aplicar a multa de ofício de 75% aos créditos tributários mantidos

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 07-41.938 julgado pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e excluindo a responsabilidade passiva solidária atribuída às pessoas arroladas nos termos de sujeição passiva.

O processo em análise decorre do descumprimento de obrigação tributária principal e obrigação acessória relativo à Contribuição empresa + GILRAT, Contribuição segurados, e Contribuição para Outras Entidades e Fundos, do período de 01 a 12/2012.

A Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 467-489) sustentando, em preliminar, a decadência parcial do pretense crédito tributário. No mérito, discorreu sobre a hipótese de

incidência das contribuições previdenciárias e sustentou que: a) nenhum dos pagamentos realizados se enquadram nas hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias, conforme reconhece a atual jurisprudência; b) não existem motivos fáticos ou legais que justifiquem a majoração da multa de ofício; c) a multa por suposto descumprimento de obrigação acessória, além de improcedente, já está compreendida na multa de ofício; d) não restou comprovada a presença dos requisitos necessários à imputação de responsabilidade solidária às empresas do mesmo grupo econômico; e) é descabida a Representação Fiscal para Fins Penais.

Em julgamento, a DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação mantendo o crédito tributário, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa (e-fls. 514-562):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social. Cabe ao contribuinte comprovar a não incidência de Contribuição Previdenciária sobre rubricas não alcançadas pelo salário de contribuição, ou cuja legalidade foi afastada por decisão judicial com força vinculante para a administração tributária.

**TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.**

Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário-de-contribuição. Integram a remuneração e se sujeitam à incidência das contribuições sociais previdenciárias os aportes e as contribuições a plano de previdência privada complementar efetuados pela empresa se não comprovado o caráter previdenciário dos mesmos (aportes e contribuições).

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.**

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a exemplo da intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, o percentual da multa de que trata o inciso I, artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**SESI e SENAI. EXIGIBILIDADE.**

O artigo 4º do Decreto-lei nº 8.621, de 1946, e artigo 3º do Decreto-lei nº 9.853, de 1946, deixam claro que todas as pessoas jurídicas que possuam estabelecimento(s) que se dedique(m) a atividade abrangida pela Confederação Nacional do Comércio, de acordo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, se sujeitam às contribuições para o SESI e para o SENAI.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários compõem a base de cálculo das contribuições devidas às Terceiras Entidades. Cabe ao contribuinte comprovar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre rubricas não alcançadas pelo salário de contribuição, ou cuja legalidade foi afastada por decisão judicial com força vinculante para a administração tributária.

#### TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS ÀS TERCEIRAS ENTIDADES.

Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário-de-contribuição dos segurados empregados, para fins de apuração das contribuições destinadas às Terceiras Entidades. Integram a remuneração e se sujeitam à incidência das contribuições para as Terceiras Entidades os aportes e as contribuições a plano de previdência privada complementar efetuados pela empresa se não comprovado o caráter previdenciário dos mesmos (aportes e contribuições).

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I, artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

#### ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

#### INFRAÇÃO. NÃO APRESENTAR FOLHA DE PAGAMENTO COM TODOS OS SEGURADOS

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados ao seu serviço nos padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

#### TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. DECADÊNCIA.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, bem como sua revogação pela Lei Complementar nº 128, de 2008, o prazo decadencial das contribuições sociais passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, quando for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, aplica-se o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, independentemente de ter havido pagamento parcial.

#### SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO

Deve ser afastada a responsabilidade solidária quando não restar comprovado a existência do grupo econômico de fato (inciso IX, art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. Constatado pela autoridade fiscal que a conduta do sujeito passivo se constitui, em tese, crime, é cabível a formalização de representação ao órgão competente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão, o Contribuinte, por mais de uma vez no dia 28/08/2018, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 588-620; 659-691; 730-762; 807-839) que reproduz os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

### 2. Decadência - Prejudicial de Mérito

O Recorrente sustenta que o pretense crédito tributário do período de 01 a 11/2012) está extinto pela decadência, a teor da Súmula Vinculante do STF nº 08, da Súmula do CARF nº 99, do art. 150, §4º do CTN, e, pela comprovação da realização de recolhimentos antecipados de contribuição previdenciária.

A decisão recorrida afastou o argumento de decadência, pois, ainda que houvesse pagamento parcial diante de tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se necessariamente o deslocamento da regra da contagem inicial pelo fato gerador (art. 150, § 4º, CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte (art. 173, I, CTN), visto que restou comprovada a conduta de dolo.

Ocorre que tal entendimento não se sustenta, uma vez que o fato de a Recorrente ter sido ao longo dos anos atuada pela não inclusão na base de cálculo de contribuição previdenciária de determinadas verbas salariais, não pode ser confundido com prática dolosa ou ilícita. Além disso, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito de dolo. Os fatos não demonstram a utilização dolosa de documentos fraudulentos ou atos artificiosos.

Ainda, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de fraudar o Fisco.

Assim sendo, e tratando-se as contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra de decadência aplicável é aquela prevista no art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Para ser aplicado o prazo decadencial às contribuições previdenciárias, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, é suficiente que haja a antecipação no pagamento de qualquer contribuição previdenciária a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, ainda que parcial. No presente caso, conforme os documentos de e-fls. 448-466, o Recorrente realizou o pagamento de contribuições previdenciárias.

Esse é o entendimento fixado pela Súmula CARF nº 99:

Súmula CARF nº 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Como a ausência de comprovação do dolo ou fraude e os pagamentos realizados atraem o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN, tem-se que o crédito tributário exigido para as competências 01/2012 a 11/2012 foi atingido pela decadência, uma vez que a ciência ocorreu em 20/12/2017.

Desta forma, a prejudicial de mérito deve ser acolhida.

### **3. Mérito**

#### **3.1 Contribuições destinadas ao Sesi e ao SENAI**

As razões recursais estão pautadas no descabimento da cobrança das contribuições destinadas ao Sesi e ao SENAI, em virtude de convênio de arrecadação direta. A Recorrente aduz que demonstrou na Impugnação que, por força do “Termo de Convênio” firmado com as entidades Sesi e SENAI, a arrecadação, cobrança e administração das contribuições previdenciárias a elas destinadas passam a ser de sua responsabilidade.

Ainda que assim sustente, também refere que “está enveredando seus melhores esforços para recuperar a documentação que atesta a efetiva celebração do referido convênio, a qual será oportunamente acostada aos autos, para o efetivo cancelamento das contribuições destinadas ao Sesi e ao SENAI.”

O acórdão recorrido manteve a exigência de acordo com o seguinte entendimento:

É cediço que a legislação de regência prevê a possibilidade de arrecadação direta às respectivas entidades e fundos. Todavia, tal faculdade deve ser exercida mediante convênio firmado entre as partes.

Em análise aos autos, verifica-se que a prova trazida pela Fiscalizada – *uma cópia incompleta de um “suposto” termo de convênio firmado com o Senai* – não foi capaz de infirmar o lançamento. Não havia assinatura das partes envolvidas nem a comprovação da validade do pretense Termo de Convênio com Senai durante o período do lançamento em litígio.

Desta maneira, para alcançar conclusão diversa daquela a que chegou a autoridade fiscal, imprescindível que a Interessada tivesse comprovado adequadamente a existência dos acordos firmados com as referidas entidades no período alcançado pelo lançamento.

Como se verifica, a exigência fiscal foi mantida por ausência de prova hábil a comprovar que a arrecadação, cobrança e administração das contribuições previdenciárias destinadas ao SESI e ao SENAI é de responsabilidade da Recorrente. Também se verifica que a própria Recorrente admite não ter tal prova, uma vez que afirma estar em busca da documentação.

Desta forma, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

### **3.2 Previdência complementar privada**

A Recorrente sustenta que os pagamentos de previdência complementar privada não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciária por ausência de natureza remuneratória. Refere que a LC nº 109/2001 expressamente determina que apenas os planos fechados de previdência complementar devem ser obrigatoriamente oferecidos a todos os trabalhadores.

O acórdão recorrido entendeu pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos dirigentes a título de previdência privada complementar sob o argumento de que o programa de previdência complementar não foi disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes em desconformidade com o disposto na alínea “p” do § 9º do artigo 28. Vejamos:

À luz da previsão legal acima, observa-se que a verba em comento (valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a Previdência Complementar Privada) somente deixará de integrar o campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros caso o benefício seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Logo, é condição essencial para que as verbas pagas deixem de integrar o conceito de remuneração o pagamento ser disponibilizado a totalidade dos empregados, independentemente de a modalidade ser aberta ou fechada.

Na hipótese dos autos, os valores despendidos pela Autuada com previdência complementar, por terem sido disponibilizados apenas aos ocupantes de cargos de gerência e diretoria, não estão abrangidos pela isenção prevista na alínea “p”,

§9º, artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, portanto, devem integrar o salário-de-contribuição.

Como se verifica, a decisão recorrida manteve a exigência fiscal valendo-se do artigo 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91, o qual estipula como condição para a não tributação pelas contribuições previdenciárias a disponibilização dos referidos planos à totalidade dos empregados e dirigentes,

Ocorre que a LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes sujeita à Lei nº 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias. Vejamos:

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

(...)

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza

(...)

Depreende-se dos dispositivos legais transcritos, que a LC nº 109/2001 dispôs expressamente que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas às contribuições previdenciárias. Ou seja, a partir da vigência da Lei Complementar, passou a não ser mais aplicável a restrição prevista no artigo 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91.

Em relação aos planos abertos de previdência complementar, a LC nº 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I – individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II – coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

Assim sendo, verifica-se que a LC nº 109/2001 estabeleceu que as contribuições do empregador decorrentes de plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição, como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

É importante esclarecer que a fiscalização identificou que a Recorrente celebrou contratos de previdência complementar com a "Fundação CESP", "Bradesco Vida e Previdência" e "Brasilprev", que foram oferecidos como parte do pacote de benefícios a empregados (chamados de Colaboradores Efetivos) e aos Gerentes, Diretores, Presidentes e Vices. Contudo, restou identificado que o plano denominado PGBL, celebrado com "Bradesco Vida e Previdência" e "Brasilprev", foi disponibilizado apenas aos ocupantes de cargos de gerência e diretoria.

De modo que no presente caso, os planos de previdência complementar em análise são o plano denominado PGBL, celebrado com "Bradesco Vida e Previdência" e "Brasilprev", planos que se caracterizam como planos abertos de previdência complementar.

Diante desse cenário, o fundamento da decisão recorrida de não extensividade dos planos a todos os empregados e diretores para manutenção da exigência fiscal não se sustenta.

Neste sentido é o entendimento do CARF:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. EXTENSIVIDADE. CONCESSÃO A GRUPO ESPECÍFICO DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

(Acórdão nº 2401-012.039 – 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Sessão de 2 de outubro de 2024 – Relator Guilherme Paes de Barros Geraldi)

Assim, a decisão recorrida merece reforma.

### 3.3 Gratificação e abono de férias

A Recorrente sustenta que os pagamentos de gratificação e abono de férias não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias, por não possuírem natureza remuneratória. Refere que o valor pago à título de Gratificação e do Abono de férias corresponde às disposições dos artigos 143 e 144 da CLT, bem como ao disposto em Convenção Coletiva de Trabalho aplicável aos empregados. Aduz que a “decisão recorrida e, conseqüentemente o lançamento fiscal, carecem de motivação, uma vez que não há no relatório fiscal ou nos anexos que o instruem qualquer elemento que indicaria que os pagamentos” excederam a 20 dias de salário.

Sobre esse tema, assim decidiu a DRJ:

(...) Apenas os valores repassados aos trabalhadores empregados, sob as rubricas “0029”, “0266”, “0340” e “0500”, serão objeto de análise.

Percebe-se que no caso específico do “Abono de Férias”, não há incidência da Contribuição Previdenciária desde que não excedente aos vinte dias do salário.

No caso dos autos, a autoridade lançadora constatou que na rubrica “0340” foram lançados a título de “Abono de Férias” valores que excederam ao pagamento de 20 dias de salário, em face de Acordo Coletivo de Trabalho. Logo, dado que os valores lançados se encontram fora das hipóteses excludentes do conceito de remuneração, devem integrar o salário-de-contribuição para fins da incidência da Contribuição Previdenciária.

Do mesmo modo, são devidas as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a verba paga a título de “Gratificação de Férias”, ainda que pagas em face de Acordo Coletivo de Trabalho.

Ocorre que a lei previdenciária é expressa ao consignar que o abono de férias pago na forma do art. 144 da CLT não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 6 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 28 (...)

§ 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: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

**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). (Grifei)

Caso a verba atenda aos requisitos exigidos pela lei trabalhista, estará a mesma fora do campo de incidência de contribuição previdenciária. Assim estabelecem os arts. 143 e 144 da CLT:

Art. 143 - É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário,

não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

Depreende-se do acima transcrito, que o abono previsto no art. 144 CLT exige a existência de prévio pacto, seja por contrato individual ou contrato coletivo. Bem como o teto de 20 dias do salário quando do gozo de férias e pago em função das férias.

No presente caso, as verbas foram previamente pactuadas por meio de Acordo Coletivo de Trabalho. Além disso, em relação às rubricas “0029”, “0266” e “0500”, não há nenhuma evidência de que os valores pagos excederam o teto de 20 dias de salário e que não o pagamento não tenha ocorrido em virtude das férias dos empregados.

Contudo, a única evidência constante dos autos de que a norma trabalhista tenha sido infringida, se refere a rubrica “0340” onde foram lançados, a título de “Abono de Férias”, valores que excederam ao pagamento de 20 dias de salário.

A matéria em exame já foi objeto de discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que assim decidiu:

ABONO DE FÉRIAS. ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS NÃO VEDADOS POR LEI. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não integram o salário-de-contribuição as verbas pagas a título de “abono de férias”, na forma dos arts. 143 e 144 da CLT, ainda que, nos termos de acordo, convenção coletiva de trabalho, contrato ou regulamento, condicione-se a concessão do benefício a requisitos como assiduidade ou tempo de serviço.

(Acórdão nº 9202-009.264 – CSRF/2ª Turma - Sessão de 19 de novembro de 2020 – Relator Mário Pereira de Pinho Filho)

Desta forma, a pretensão da Recorrente deve ser parcialmente provida para afastar a exigência da contribuição previdenciária sobre as rubricas “0029”, “0266” e “0500”.

### **3.4 Abono único e indenização especial**

A Recorrente sustenta que os pagamentos de previdência complementar sobre abono único e indenização especial não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias, por ausência de natureza remuneratória, uma vez que são pagos em decorrência de previsão em Convenção Coletiva de Trabalho e de forma totalmente desvinculada da remuneração.

Por sua vez, no voto condutor da decisão recorrida restou consignado que “muito embora a Convenção Coletiva de Trabalho tenha reconhecimento constitucional e eficácia normativa, isto não implica ausência de limite para o correspondente poder normativo.” Segue afirmando “que a Convenção Coletiva de Trabalho não se sobrepõe à lei e não pode ser oposta à Fazenda Pública como fonte formal elisiva.”

A matéria está disciplinada no art. 28, I e § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212/1991, que assim estabelece:

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;

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, em reiteradas decisões, consagrou o entendimento de que abonos pagos por força de Convenção Coletiva, quando expressamente desvinculadas do salário e com eventualidade não integram a base de cálculo da Contribuição Social.

Essas decisões levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e, com base neste, o Ato Declaratório nº 16/2011 pelos quais autoriza “a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante” sobre os referidos abonos, observadas as condições acima referidas.

Diante desse cenário, a solução do caso concreto exige que se verifique se o abono em questão foi pago em decorrência de convenção coletiva, com eventualidade e desvinculado do salário.

Do Relatório Fiscal é possível extrair que a Recorrente apresentou justificativa para a não incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica “0032 – Indenização Especial” como “Liberalidade da empresa - Pagamento baseado no tempo de serviço e idade.”

Considerando que o abono pago não está fundado em Convenção Coletiva, uma vez que foi pago por mera liberalidade da empresa, o presente caso não se sujeita a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011.

Desta forma, a decisão recorrida não merece reforma.

### **3.5 A improcedência da multa aplicada por suposto descumprimento de obrigação acessória**

O Recorrente sustenta ser indevida a aplicação da multa por suposto descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que os aportes de previdência privada

realizados pela Recorrente não possuem natureza remuneratória e, portanto, jamais deveriam ter sido declarados em GFIP.

Considerando que me pronunciei pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas à título de previdência privada complementar, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada na ausência de declaração, nas folhas de pagamento, dos pagamentos de previdência complementar privada realizados pela Recorrente deve ser afastada.

Desta forma, a decisão recorrida merece reforma.

### **3.6 Ausência de motivação para a majoração da multa de ofício**

A Recorrente sustenta a ausência de motivação para a majoração da multa de ofício, porquanto não há qualquer evidência ou prova inequívoca de sonegação, qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento, pela RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Bem como, não houve qualquer falsidade nas declarações transmitidas, de modo que ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações.

A decisão recorrida manteve a multa qualificada, tendo por fundamento o constante do Relatório Fiscal:

19 - No curso da presente fiscalização, restou inequivocamente demonstrado que a fiscalizada deixou de incluir em GFIP a totalidade das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os trabalhadores empregados, omitindo da base de cálculo da contribuição previdenciária as verbas especificadas nos itens “8”, “9” e “10” do presente relatório;

20 - Cabe salientar que as empresas do grupo CPFL Energia vêm sendo fiscalizadas ao longo dos anos e, reiteradamente autuadas, tanto pela não inclusão na base de cálculo de contribuição previdenciária de determinadas verbas salariais, quanto por descumprimento de obrigações acessórias. Relativamente à Companhia Piratinga, temos o seguinte histórico de ações fiscais:

- MPF 0810400.2008.00595-9 - Ação Fiscal previdenciária concluída em 25/11/2009, com a emissão dos Processos Administrativos Fiscais: 10830.015957/2009-88, 10830.015958/2009-22, 10830.015959/2009-77 e 10830.015960/2009-00, contendo lançamento de créditos relativos a Previdência Complementar e Gratificação de Férias, entre outros;
- MPF 0810400.20011.0000112-8 - Ação Fiscal previdenciária concluída em 28/02/2011, com a emissão do Processos Administrativo Fiscais:10830.720236/2011-16, com lançamento de créditos relativos a Previdência Complementar e Gratificação de Férias, entre outros;
- MPF 0810400.2012.00143-1 – Ação Fiscal previdenciária concluída em 20/12/2013, com a emissão dos Processos Administrativos Fiscais: 10830.727490/2013-07 e 10830.727492/2013-98, com lançamento de créditos relativos a Previdência Complementar e Gratificação de Férias, entre outros;

20.1 - Portanto, pode-se afirmar que a fiscalizada tinha plena ciência de que determinadas verbas eram fatos geradores de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos e, mediante ações ou omissões dolosas, deixou de incluir tais verbas na base de cálculo da Contribuição Previdenciária, com o evidente intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

21 - Tais fatos nos fazem concluir que a conduta praticada pela empresa fiscalizada se enquadra no conceito de fraude e de sonegação, na medida em que revela todo o percurso que resulta na falta de recolhimento de tributos e de contribuições previdenciárias mediante omissão de informações, falsidade ideológica e cometimentos de fraudes, circunstância na qual a duplicação da multa é de rigor.

Ocorre que tal entendimento não se sustenta, uma vez que o fato de a Recorrente ter sido ao longo dos anos autuada pela não inclusão na base de cálculo de contribuição previdenciária determinadas verbas salariais, não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude ou sonegação, deve ser aplicada a multa ordinária da multa de ofício de 75%.

Além disso, a aplicação da multa de ofício qualificada não se sustenta diante do afastamento da exigência de contribuição sobre os pagamentos de previdência privada, sobre a gratificação e abono de férias relativamente às rubricas “0029”, “0266” e “0500”, bem como do descumprimento de obrigação acessória, como constou nos tópicos anteriores.

#### **4. Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, acolher a preliminar de decadência em relação às competências 01/2012 a 11/2012, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas à título de previdência privada complementar; b) afastar a exigência da contribuição previdenciária sobre gratificação e abono de férias relativamente às rubricas “0029”, “0266” e “0500”; c) afastar a multa por descumprimento de obrigação acessória; d) aplicar a multa de ofício de 75% aos créditos tributários mantidos.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**