



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

Processo nº 10469.721418/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.652 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria Compensação indevida
Recorrente MUNICÍPIO DE JARDIM DO SERIDÓ - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LEI COMPLEMENTAR 118/2005. CINCO ANOS CONTADOS DO PAGAMENTO INDEVIDO. APLICÁVEL APENAS A PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS SUA ENTRADA EM VIGOR.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo ocorrido pagamento antes da entrada em vigor da LC 118/05, prevalece o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que o prazo prescricional para requerer a restituição ou a compensação só tem início após o decurso do prazo de cinco anos para a homologação, se esta for tácita.

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO AMPLO. ART. 195, I, 'a' DA CF/88.

Compreende-se no conceito legal de Salário de Contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, ressalvadas as rubricas elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, havendo que se lhe emprestar interpretação restritiva em razão de se tratar de norma que dispõe sobre renúncia fiscal.

MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. ELEMENTO CONSTITUTIVO DO TIPO OBJETIVO DA INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.

Sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação pelos órgãos judicantes administrativos depende da análise de tais meios de prova para sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supriáveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à verba referente a "um terço de férias", por integrar o salário de contribuição, vencidos o Conselheiro Relator e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Fabio Pallaretti Calcini. Por maioria de votos em negar provimento ao recurso quanto à verba referente a "horas extras", por integrar o salário de contribuição, vencidos o Conselheiro Relator e o Conselheiro Fabio Pallaretti Calcini. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso quanto à prescrição dos créditos compensáveis, desde que procedida a pertinente retificação das Decisão em GFIP e para excluir do lançamento a multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), LEO MEIRELLES DO AMARAL, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, FABIO PALLARETTI CALCINI, ARLINDO DA COSTA E SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração nº 37.281.631-2, lavrado em 16/03/2011, em face de MUNICÍPIO DE JARDIM DO SERIDÓ - PREFEITURA MUNICIPAL, no valor de R\$ 1.943.821,00 (um milhão, novecentos e quarenta e três mil oitocentos e vinte e um reais), referente à glosa de compensação de contribuições previdenciárias efetuada pelo Município em epígrafe no período de 01/2009 a 12/2009, bem como à multa isolada por falsidade de declaração sobre os valores compensados, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Informa, ainda, o Relatório Fiscal, que o crédito apontado nas compensações seriam referentes a: a) contribuições recolhidas sobre a remuneração de eletivos, julgada

inconstitucional, no período de 02/98 a 09/2004 e b) contribuições recolhidas sobre verbas indenizatórias (1/3 de férias, abono, horas-extras, férias indenizadas e proporcionais, “férias corresp 45 dias”) no período de de 09/99 a 08/2009.

A glosa, por sua vez, se deu pelos seguintes fundamentos:

- a) prescrição das compensações de contribuições sobre eletivos relativas às competências 02/98 a 01/2004 (iniciadas com a declaração apresentada em 06/03/2009);
- b) as diferenças a menor entre os valores declarados e os recolhidos em diversas competências de 01/2001 a 09/2004 (quadro 2 de f. 11), atestando o recolhimento parcial nestas competências, impossibilitando vincular os pagamentos às parcelas declaradas;
- c) omissão na retificação das GFIP que teriam registrado as contribuições sobre eletivos;
- d) todas as verbas identificadas como indenizatórias no Ofício 217/2010 tem, na realidade natureza salarial nos termos do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 (exceção para férias indenizadas);
- e) quanto às férias indenizadas, o recolhimento a elas relativo (no valor de R\$ 93.43 e realizado em 07/2001) se encontrava prescrito na data da primeira compensação desta competência: GFIP de 01/2009 declarada em 05/2009 (quadro 1 já referido);
- f) ainda quanto às férias indenizadas, na competência 07/2001, o valor recolhido foi inferior ao declarado, impossibilitando afirmar a que se referiam os recolhimento efetuado.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, entretanto, a autuação foi mantida pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE), cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PAGAMENTO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO. PRAZO.

É de cinco anos o prazo para compensação de contribuições de natureza previdenciária recolhidas indevidamente, contados a partir do recolhimento.

COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DE GFIP.

É requisito para compensação de valores indevidamente recolhidos que se retifique a(s) GFIP correspondente(s) a tais equívocos, com vistas a garantir o correto pagamento dos benefícios previdenciários.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE.

A compensação indevida, com falsidade na declaração, sujeita o contribuinte à multa isolada de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o Município interpôs Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) Determinado número de débitos foi incluído em parcelamento, e, por essa razão, teve o respectivo prazo prescricional interrompido, permitindo a efetivação da restituição em tempo hábil, contradizendo o que alega a autoridade.
- 2) Houve a devida retenção a título de quitação de contribuição previdenciária corrente no período questionado, segundo informa os Demonstrativos de Repasses/Retenções no FPM. Outrossim, as obrigações correntes foram executadas em seu tempo regular, através de retenção direta na cota designada à edibilidade do FPM. Utiliza certidões como fator comprobatório de sua regularidade fiscal.
- 3) Quanto à cota patronal, não há irregularidades por parte do Município, pois a parcela compensada não diz respeito ao valor que teve descontado o segurado, mas sim, a verba recolhida efetivamente e exclusivamente pelo ente público. Isto posto, qualquer indébito advindo da cota do segurado, não se aplica ao caso em questão, já que a repetição de cota patronal não atinge a remuneração do segurado, bem como seu tempo de contribuição.
- 4) Parcela do montante passível de repetição se originou de recolhimentos indevidos efetuados sobre natureza indenizatória (terço de férias e adicional horas extras), o que não integra base de cálculo das contribuições previdenciárias, e, por consequência, não inseridas no salário-de-contribuição. Não há dúvidas, então, quanto à possibilidade de compensação das verbas citadas, ante o reconhecimento de sua natureza indenizatória.
- 5) A multa instituída é confiscatória, haja vista seu valor exagerado e injustiça de sua aplicação, configurado extorsão estatal em virtude da ausência de sucesso da demonstração, por via administrativa, do direito às compensações. Ademais, a referida multa infringe a razoabilidade e a proporcionalidade, tratando-se de uma política fiscal cuja finalidade é amedrontar o contribuinte.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Do Mérito

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

Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 12/09/

2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por ARLINDO DA COSTA E S

ILVA, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Do prazo prescricional

A decisão recorrida afirma ser de cinco anos, contados do recolhimento, o prazo para compensação de contribuições previdenciárias pagas indevidamente.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça havia pacificado entendimento no sentido de que o prazo para requerer a restituição ou compensação só teria início após o decurso do prazo para homologação, sendo esta tácita.

Com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, posicionamento acima referido restou superado, pelo que dispõe o art. 3º da Lei, *in verbis*:

Art. 3º Para efeito de interpretação do [inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#) – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o [§ 1º do art. 150 da referida Lei](#).

Ressalte-se, contudo, que a Corte Superior afastou, ao dispositivo acima colacionado, a aplicação do art. 106, I, do CTN, que autoriza a retroatividade de normas meramente interpretativas, posto que a Lei alterou materialmente o termo inicial do prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Dessa forma, o dispositivo deve ser aplicado para todos os pagamentos realizados a partir da entrada em vigor da LC 118/2005, que ocorreu em 09/06/2005. Nesse sentido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado

do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

(AI no EREsp nº 644.736/PE, Rel. Min TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 06/06/07, DJe de 27/08/2007).

Observe-se, ainda, trecho do voto do Relator:

Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Verifica-se, portanto, que a inovação da LC 118/05 não pode ser aplicada ao caso em exame, uma vez que os pagamentos que deram origem ao crédito do Recorrente ocorreram antes de sua entrada em vigor.

Diante do exposto, nesse aspecto, assiste razão à Recorrente ao afirmar que não decorreu o prazo prescricional para requerer a compensação em questão, contudo, não porque este prazo seja de dez anos, e sim porque a contagem do prazo de cinco anos só tem início após o decurso dos cinco anos referentes ao prazo para o Fisco homologar o pagamento, no caso de homologação tácita, conforme entendimento pacificado pelo STJ, aplicável a todos os pagamentos anteriores à vigência da LC 118/2005.

Preclusão sobre matérias não impugnadas.

Cumprе ressaltar que o fundamento da autuação diz respeito, também, ao fato de o contribuinte não ter observado, para fins da compensação, vários requisitos previstos na Instrução Normativa MPS/SRP Nº 15, de 12/09/2006.

A esse respeito, observa-se que, com o contribuinte se limitou a apresentar uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Em momento algum negou que deixou de apresentar prévia retificação de todas as GFIP em que foram informadas inicialmente as remunerações dos exercentes de mandato eletivo, limitando-se a alegar que a retificação é desnecessária. Isso tudo além de não ter comprovado totalmente o recolhimento indevido.

Pois bem. Apesar de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Ademais, o art. 16 do Decreto 70.235/1972 assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos

autos.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que se reputa não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, apesar de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Do caráter indenizatório do terço de férias e do adicional de hora-extra

Foram incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias os pagamentos efetuados aos servidores a título de adicional de horas-extras e 1/3 de férias, quando se sabe que diversas dessas rubricas possuem caráter indenizatório e, portanto, sobre elas não incide contribuição previdenciária.

Isto porque a Constituição Federal, no seu art. 195, I, alínea “a”, instituiu a contribuição social a ser recolhida pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre “a folha de salários e demais **rendimentos** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física ou jurídica que lhe preste serviço, sem vínculo empregatício”.

Como se depreende da simples leitura do dispositivo constitucional, a tributação através de contribuições previdenciárias está limitada àquelas verbas correspondentes a rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços, isto é, de **caráter eminentemente remuneratório, como compensação pelos esforços despendidos e serviços prestados.**

Contrario sensu, o dispositivo constitucional excluiu as verbas de natureza indenizatória ou não remuneratória, entendidas como aquelas destinadas a compensar a pessoa física ou jurídica prestadora dos serviços por renúncia a direito ou por prejuízo, econômico ou jurídico, que tiver sofrido. É que estas não têm qualquer correspondência com o serviço prestado ou o tempo posto à disposição da empresa, buscando apenas recompor o patrimônio jurídico afetado.

Assim, somente devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em caráter remuneratório, o que pode ser extraído, inclusive, da literalidade do art. 22 da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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; (grifa-se).

No tocante ao acréscimo de **1/3 de férias** pago ao trabalhador, verifica-se que a Constituição Federal estabelece, no seu art. 7º, XVII, que o empregado terá direito ao acréscimo de 1/3 (um terço) do seu salário quando do gozo das férias.

Entretanto, é nítido o caráter não remuneratório de tais verbas, já que o empregado recebe além do seu salário corrente, um acréscimo pelo período que ficará de férias, de modo que não deve ser submetido à incidência da contribuição previdenciária.

Ocorre que é nítido o caráter indenizatório de tais verbas, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. A Primeira Seção, ao apreciar a Petição 7.296/PE (Rel. Min. Eliana Calmon), acolheu o Incidente de Uniformização de Jurisprudência para afastar a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

2. Entendimento que se aplica inclusive aos empregados celetistas contratados por empresas privadas. (AgRg no EREsp 957.719/SC, Rel. Min. César Asfor Rocha, DJ de 16/11/2010).

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no Ag 1358108/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 11/02/2011)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.

1. A Primeira Seção do STJ considerava legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

2. Entendimento diverso foi firmado pelo STF, a partir da compreensão da natureza jurídica do terço constitucional de férias, considerado como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.

3. Realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se à posição sedimentada no Pretório Excelso, no sentido de que não incide Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias, dada a natureza indenizatória dessa verba. Precedentes: EREsp 956.289/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 10/11/2009; Pet 7.296/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe de 10/11/2009.

4. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg 1123792/DF, 1ª Turma, Ministro relator Benedito Gonçalves, publicado em 17/03/2010).

Esclarecido o meu entendimento acerca da não incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 de férias, cumpre examinar a inclusão no salário de contribuição dos valores pagos a título de **horas extras**, já que tais verbas, consoante entendimento do STF, também não possuem natureza remuneratória, mas sim indenizatória.

As horas extras de serviço prestadas pelo empregado são previstas na Constituição Federal no art. 7º, XVI, que garantiu ao trabalhador o direito à “*remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal*”.

Assim, diante de tal previsão, as empresas são obrigadas a pagar aos seus empregados, quando estes prestam serviços em horas extras, montante referente ao tempo de serviço prestado além do seu horário de trabalho, proporcional à sua remuneração, mais um adicional de 50% sobre esse valor.

Diz-se indenizatório o adicional uma vez que tal verba é recebida para compensar o empregado pela perda do direito de descanso quando exerce trabalho extraordinário.

Como medida reparatória pelo direito perdido, o adicional de 50% em nada acresce e não decorre diretamente da prestação do serviço, mas sim do prejuízo sofrido pelo empregado, como meio de repará-lo.

A fração paga correspondente ao tempo extra de trabalho, e proporcional ao salário do empregado, é que representa efetivamente a contraprestação pelos serviços ao empregador. O adicional de 50%, contudo, tem natureza eminentemente indenizatória, já que representa um acréscimo reparatório à ausência de repouso entre jornadas previsto inclusive contratualmente.

Cumprido destacar que o Supremo Tribunal Federal, com fundamento na natureza indenizatória das horas extras, afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas recebidas aquele título:

Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Prequestionamento. Ocorrência. 3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 545317 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 19/02/2008, DJe-047 DIVULG 13-03-2008, PUBLIC 14-03-2008, EMENT VOL-02311-06 PP-01068 LEXSTF v. 30, n. 355, 2008, p. 306-311).

Destaque-se, por fim, que o afastamento das contribuições previdenciárias em comento não significa reconhecer-lhe a inconstitucionalidade, uma vez que não se impede a aplicação de qualquer dispositivo legal, mas tão somente de dar efetivo cumprimento às normas legais de acordo com a redação do art. 195 da Constituição Federal e art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Veja-se que não existe qualquer norma legal expressa determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas acima citadas, sendo que a exigência de tais valores decorre de interpretação da Receita Federal, que entende que todo o montante recebido pelo empregado que não esteja excepcionada no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/1991 constitui verba remuneratória, o que não é a inteligência do art. 195 da Constituição Federal e art. 22 da Lei nº 8.212/1991, conforme já explicitado.

Se não há, portanto, afastamento de dispositivo legal expresso, não há que se falar em declaração indireta de inconstitucionalidade, mas sim de aplicar corretamente os dispositivos legais.

Ante o exposto, diante da natureza indenizatória do adicional de 50% das horas extras, bem como do adicional de 1/3 de férias, deve ser dado parcial provimento ao presente Recurso Voluntário para excluir essas verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da multa isolada

Urge ser examinada a perfeita subsunção da conduta praticada pelo Recorrente ao tipo infracional que lhe fora imputado pela fiscalização.

Relata o auditor fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, *ad litteris et verbis*:

13- E, em razão de as GFIPs das competências 01/2009 a 13/2009 enviadas após 04/12/2008, conforme descrito na coluna “data de envio da GFIP”, do quadro 1 constante no parágrafo 3, período de vigência da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 (...), que, dentre outras alterações, acrescentou os §§9º e 10 ao artigo 89 da Lei nº 8.212/91, in verbis, que se constituem no fundamento legal da glosa dos valores compensados e falsamente declarados na GFIPs das competências 01/2009 a 13/2009

Diante da conduta acima descrita, concluiu a autoridade fiscal que as ações perpetradas pelo Contribuinte se subsumiam, com perfeito ajuste, no tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que pela sua relevância para o deslinde da causa o transcrevemos a seguir, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9o Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)
- II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, surgem alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “falsidade da declaração” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes

inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“na hipótese de compensação indevida”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não se rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por falsidade de declaração?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa falsidade de declaração?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de falsidade?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “falsidade de declaração”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o codex

tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de falsidade de declaração, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpra salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/ 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, verbatim:

Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado dolo específico, consubstanciado

num especial fim de agir, in casu, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge, ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91, que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Corroborando o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V - DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 46. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal increpação depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.

Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa de per se em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.

Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional.

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado, de maneira inequívoca, o comportamento arbiloso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Olhando com os olhos de ver, o fato agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente de falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores. Daí a necessidade de efetiva comprovação, pela Fiscalização, da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

No caso ora em apreciação, julgando-se detentor de um direito de crédito em face da fazenda pública consistente em contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, o Recorrente promoveu a compensação de um volume creditório por ele calculado, informando tal evento nas GFIP.

A fiscalização, ao sindicat a regularidade da compensação levada a cabo pelo Município em foco, concluiu que a compensação assim conduzida pelo sujeito passivo, não se encontrava em consonância com a lei, procedendo à glosa dos valores indevidamente compensados, aplicando-lhe a penalidade prevista no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, além do lançamento de ofício do principal, indevidamente compensado.

lém da autuação referida no parágrafo anterior, a fiscalização procedeu à imputação, pela mesma conduta, da multa isolada prevista no §10 do já citado art. 89, cumulando a penalidade ora infligida com a multa prevista no §9º do mesmo dispositivo legal, circunstância que, em princípio, pode sugerir a ocorrência de indesejável bis in idem.

Chamamos a atenção para o fato de que, nas autuações convencionais, a mera descrição do fato e da disposição legal infringida no Relatório Fiscal da Infração, ante a reconhecida presunção de veracidade dos atos administrativos, já se configura como prova dos fatos infirmados pelos agentes públicos do fisco, a qual, dada a sua natureza iuris tantum, admite prova em contrário a ônus do sujeito passivo.

Ocorre, todavia, que, na hipótese infracional ora em debate, conforme já salientado alhures, a lei expressamente exige, na lavratura de Auto de Infração do vertente jaez, além da descrição do fato e da disposição legal infringida, um plus extra a mais (a redundância e proposital) consubstanciado na comprovação da falsidade da declaração por parte da

Autoridade Lançadora, não se mostrando suficiente para fazer prova dos fatos, por força da própria lei, a mera presunção de veracidade do ato administrativo.

Ocorre que, compulsando os autos, não logramos deparar com qualquer indício de prova material tendente à comprovação da falsidade de declaração

Registre-se que, sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional em apreço, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação, pelos órgãos judicantes administrativos, depende da análise de tais meios de prova para sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais, reitero-se, não são supráveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Avulta, de todo o exposto, que o vertente Auto de Infração houve-se por instruído de maneira abominável, não honrando a Autoridade Fiscal demonstrar e comprovar a falsidade da declaração, elemento constitutivo do tipo, carência esta que implica a não subsunção do fato espécie à hipótese abstrata e genérica prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, circunstância que importa na improcedência da multa isolada aviada no Auto de Infração ora em julgamento.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que o prazo prescricional de cinco anos para compensação seja contado a partir da homologação, tácita ou expressa, dos pagamento efetuados, sendo necessária a retificação em GFIP para a fruição do crédito, bem como para afastar a incidência da multa isolada e das contribuições previdenciárias sobre o adicional de horas-extras e terço de férias.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

DO ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E HORAS EXTRAS.

Atrevo-me a divergir, *data venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator relativo à exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias das rubricas pagas a segurados obrigatórios do RGPS a título de horas extras e do adicional constitucional de férias previsto no inciso XVII do art. 7º da CF/88, por entender que tais verbas subsumem-se ao conceito jurídico de salário de contribuição.

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

Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 12/09/

2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por ARLINDO DA COSTA E S

ILVA, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ilhada nas conjunturas clássicas do Fordismo, grassa ainda no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação direta e efetiva dos serviços executados pelos empregados à empresa. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, “*Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*”. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. As sucessivas evoluções na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.s

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro. O que dizer, também, do salário do jogador de futebol não titular, que passa a temporada inteira sem ser, sequer, escalado para o banco de reserva?

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas. Assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada começou a perceber que o conceito de remuneração não mais se circunscrevia meramente à contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, tinha a sua abrangência elástica a todas as verbas e vantagens auferidas pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o trabalhador estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos

patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora possam não representar contrapartida direta pelo trabalho realizado.

Em magnífico trabalho doutrinário, Amauri Mascaro Nascimento compra essa briga, desenvolvendo uma releitura do conceito de remuneração, realçando as notas características da prestação pecuniária ora em debate:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espantar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação", mas, sim, de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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) (grifos nossos)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba

recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Da matriz jurídica e filosófica dos aludidos dispositivos, pode-se extrair, por decorrência lógica, que se encontram compreendidos no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro aufera de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer vantagem concedida e/ou verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

- b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*
- c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*
- d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- 1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*
 - 2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
 - 3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
 - 4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*
 - 5. Recebidas a título de incentivo à demissão;*
 - 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).*
 - 7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
 - 8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
 - 9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cumpramos observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que as verbas pagas a título de horas extras e 1/3 constitucional de férias não se houveram por incluídas no rol *numerus clausus* de excepcionais exposto no já transcrito §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ao revés, o §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, expressamente inclui a remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal no conceito de salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

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;

(...)

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

No que pertine às horas extras, a sua natureza salarial é inconteste tanto na doutrina como na jurisprudência, estando sua disciplina jurídica regulamentada pelos artigos 59 a 61 da CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 59 - A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho.

1º Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a importância da remuneração da hora suplementar, que será, pelo menos, 20% (vinte por cento) superior à da hora normal.

§2º Poderá ser dispensado o acréscimo de salário se, por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho, o excesso de horas em um dia for compensado pela correspondente diminuição em outro dia, de maneira que não exceda, no período máximo de um ano, à soma das jornadas semanais de trabalho previstas, nem seja ultrapassado o limite máximo de dez horas diárias. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

§3º Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho sem que tenha havido a compensação integral da jornada extraordinária, na forma do parágrafo anterior, fará o trabalhador jus ao pagamento das horas extras não compensadas, calculadas sobre o valor da remuneração na data da rescisão. (Incluído pela Lei nº 9.601, de 21.1.1998)

§4º Os empregados sob o regime de tempo parcial não poderão prestar horas extras. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

Art. 60 - Nas atividades insalubres, assim consideradas as constantes dos quadros mencionados no capítulo "Da Segurança e da Medicina do Trabalho", ou que neles venham a ser incluídas por ato do Ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, quaisquer prorrogações só poderão ser acordadas mediante licença prévia das autoridades competentes em matéria de higiene do trabalho, as quais, para esse efeito, procederão aos necessários exames locais e à verificação dos métodos e processos de trabalho, quer diretamente, quer por intermédio de autoridades sanitárias federais, estaduais e municipais, com quem entrarão em entendimento para tal fim.

Art. 61 - Ocorrendo necessidade imperiosa, poderá a duração do trabalho exceder do limite legal ou convencionado, seja para fazer face a motivo de força maior, seja para atender à realização ou conclusão de serviços inadiáveis ou cuja inexecução possa acarretar prejuízo manifesto.

§1º - O excesso, nos casos deste artigo, poderá ser exigido independentemente de acordo ou contrato coletivo e deverá ser comunicado, dentro de 10 (dez) dias, à autoridade competente em matéria de trabalho, ou, antes desse prazo, justificado no momento da fiscalização sem prejuízo dessa comunicação.

§2º - Nos casos de excesso de horário por motivo de força maior, a remuneração da hora excedente não será inferior à da hora normal. Nos demais casos de excesso previstos neste artigo, a remuneração será, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) superior à da hora normal, e o trabalho não poderá exceder de 12 (doze) horas, desde que a lei não fixe expressamente outro limite.

§3º - Sempre que ocorrer interrupção do trabalho, resultante de causas acidentais, ou de força maior, que determinem a impossibilidade de sua realização, a duração do trabalho poderá ser prorrogada pelo tempo necessário até o máximo de 2 (duas) horas, durante o número de dias indispensáveis à recuperação do tempo perdido, desde que não exceda de 10 (dez) horas diárias, em período não superior a 45 (quarenta e cinco) dias por ano, sujeita essa recuperação à prévia autorização da autoridade competente.

Não por outro motivo, a própria Constituição Federal, ao tratar de tais rubricas, refere-se expressamente à sua natureza remuneratória:

Constituição Federal de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

*XVI - **remuneração** do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal. (grifos nossos)*

*XVII - gozo de férias anuais **remuneradas** com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal; (grifos nossos)*

Diante dos aludidos dispositivos, estando as referidas rubricas congregadas no conceito jurídico de Salário de Contribuição, devidas são as contribuições previdenciárias sobre elas incidentes, na forma prescrita na Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, voto no sentido da manutenção das verbas pagas a título de adicional de horas-extras e do terço constitucional de férias a que se referem os incisos XVI e XVII, respectivamente, do art. 7º da CF/88, na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, tão somente para que o prazo prescricional de cinco anos para compensação seja contado a partir da homologação, tácita ou expressa, dos pagamento efetuados.

É como voto

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.

CÓPIA