



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

Processo nº 10670.720362/2011-42
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **2301-000.670 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 08 de agosto de 2017
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COTEMINAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se manifeste sobre as reclamatórias trabalhistas juntadas aos autos do processo principal 10670.720364/2011-31 e eventual ajuste da base de cálculo do lançamento, assim como sobre a formação da base de cálculo do lançamento e informe sobre a existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias. Vencidos os conselheiros relator, Wesley Rocha e Thiago Duca Amoni. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo – Presidente em exercício e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha - redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Henrique Backes, Fabio Piovesan Bozza, João Mauricio Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros da Silveira, Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni, Andrea Brose Adolfo.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 197

Relatório

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado relator AD HOC para fazê-lo.

Assim, passo a consignar o relatório deixado pelo conselheiro Relator.

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Coteminas S/A contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/Belo Horizonte), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

A fiscalização lavrou autos de infração com o intuito de exigir da ora Recorrente o recolhimento de multa por ter sido constatada a entrega da GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, a regra contida no art. 32, inc. IV, §5º da Lei nº 8.212/91.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente pela DRJ/Belo Horizonte. A ementa do acórdão encontra-se assim redigida:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006 GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias caracteriza infração à legislação previdenciária.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO A totalidade dos rendimentos devidos, a qualquer título, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho, integram o salário-de-contribuição, ressalvadas apenas as parcelas expressamente excluídas de tributação pela legislação previdenciária..

HORA EXTRA DEVIDA. INCIDÊNCIA.

A hora extra devida pela empresa a seus empregados, integra o salário de contribuição para fins de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO CUMULADA COM A NÃO INFORMAÇÃO EM GFIP DO SEU FATO GERADOR. AFERIÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Na hipótese de ausência de recolhimento da contribuição previdenciária cumulada com a não informação em GFIP do seu fato gerador, a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte será feita através do cotejo da soma das multas previstas nos revogados artigos 32, §5º e 35, II da Lei 8.212/91, em relação à sanção pecuniária do art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações referidas nos citados dispositivos da legislação pretérita, e

que, agora, na nova ordem jurídica, encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Ainda irresignada, a Recorrente apresenta recurso voluntário, arguindo essencialmente a matéria de defesa do lançamento principal:

(a) a decadência dos lançamentos relativos a 01/2006 e 02/2006, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

(b) a inexistência de horas extras devidas aos empregados, nos termos da CLT ou de convenções coletivas de trabalho;

(c) além de não terem sido reconhecidas como devidas, as alegadas horas extras não constam da folha de salários nem decorrem de condenação judicial, sendo fruto de cálculos realizados pelas autoridades fiscais, com base nos valores de remuneração e na duração da jornada de trabalho de alguns empregados do turno da noite;

(d) na verdade, referida verba constitui mera expectativa de direito e só será devida pela Recorrente depois de reconhecida pela Justiça do Trabalho, a quem cabe zelar pelo correto recolhimento das contribuições previdenciárias;

(e) ainda que as horas extras fossem devidas, o respectivo cálculo pelas autoridades fiscais estariam incorretos;

(f) o subsídio concedido para a compra de gêneros alimentícios em supermercados conveniados é feito por liberalidade e não possui feição contraprestacional, faltando-lhe habitualidade; além disso, uma parte do benefício é custeada pelo próprio empregado;

(g) o subsídio para aquisição de material escolar igualmente não tem natureza contraprestacional, faltando-lhe habitualidade;

(h) a aplicação da retroatividade benigna relativamente à multa lançada de ofício está incorreta, devendo ser revista.

Em 10/09/2014, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência (acórdão nº 2301-000.463) para que o Recorrente apresentasse todas as reclamações trabalhistas promovidas pelos empregados, bem como as Portarias das Delegacias do Trabalho e acordos e convenções coletivas, todas vigentes à época dos fatos geradores. Ato contínuo, a Recorrente procedeu à juntada dos documentos.

A fiscalização não se manifestou sobre o teor das reclamações trabalhistas, nem do seu efeito sobre o lançamento, uma vez que o acórdão nº 2301-000.463 não solicitou tal providência.

Após, os autos retornaram a este CARF para retomada do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha - Relator *Ad hoc* na data da formalização.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, em razão do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza ter renunciado ao mandato que lhe conferia, fui designado como relator *ad hoc* para formalização do presente voto. Assim, passo a registrar o voto já consignado.

Assim, a intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 29/06/2012 e o recurso voluntário foi interposto em 24/07/2012. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Nos debates havidos durante a sessão pública, foi suscitada a necessidade de conversão do presente julgamento em diligência, com o objetivo de dirimir questões fáticas necessárias à análise do recurso voluntário.

No entanto, manifestei-me pela desnecessidade da referida diligência, por vislumbrar que o recurso voluntário já estaria maduro para ser julgado. A seguir, apresento minhas razões especificamente quanto à matéria da diligência, deixando de me manifestar quanto às demais.

Horas Extras – Verba Não Paga Nem Creditada, mas Lançada pela Fiscalização

O art. 22, I da Lei nº 8.212/91 determina a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título. Ao interpretar tal dispositivo, as autoridades fiscais entenderam que estariam autorizadas a exigir tributo sobre determinadas verbas trabalhistas (horas extras) não pagas ou não creditadas, mas supostamente devidas pela Recorrente com base na legislação trabalhista.

Por seu turno, a Recorrente arguiu que a referida verba, além de não ter sido paga, creditada ou reconhecida em folha de salário ou em qualquer outro documento, sequer seria devida nos termos da legislação trabalhista, das convenções coletivas de trabalho e também das próprias manifestações das autoridades trabalhistas.

Não obstante o substancial trabalho de auditoria realizado, entendo que a interpretação das autoridades fiscais não está de acordo com o sistema constitucional tributário brasileiro.

Isso porque a prerrogativa constante da lei para exigir as contribuições sociais em comento advém da competência outorgada pela Constituição Federal de 1988. E o respectivo art. 195, inc. I, alínea “a” permite à mencionada lei obrigar o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada a pagar contribuição social sobre “*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*”.

Os contornos da manifestação de riqueza sobre a qual poderá recair contribuição social já foram delineados pelo próprio constituinte: a remuneração do trabalho “paga” ou “creditada” pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada. Não cabe à legislação ordinária ampliar tal campo de incidência, muito menos ao intérprete.

Conseqüentemente, o preceito da Lei nº 8.212/91, que permite a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração “devida”, não pode ser interpretado livremente, desapegado dos parâmetros fixados pelo art. 195, inc. I, alínea “a” (remuneração “paga” ou “creditada”), sob pena de extrapolar a competência outorgada pelo constituinte.

E ao interpretar a Lei nº 8.212/91 conforme a Constituição Federal, chega-se à conclusão de que a expressão “remuneração devida” deve ser entendida como uma derivação da “remuneração paga” ou da “remuneração creditada”.

Isto é, a incidência da contribuição previdenciária depende de a remuneração:

(a) ou já ter sido liquidada pela empresa, ainda que não declarada em folha de pagamento (pagamento, crédito em conta corrente etc.);

(b) ou já ter sido declarada em folha de pagamento pela empresa, ainda que não liquidada (crédito que gera o efeito jurídico de atribuição do direito de recebimento pelo credor).

Vê-se, pois, que a riqueza capturada pela contribuição previdenciária não está na conclusão da prestação do serviço ou mesmo no nascimento do direito à percepção da remuneração. Para desencadear a incidência tributária, exige-se um ato de disponibilidade da remuneração por parte da empresa (pagamento ou crédito).

Em decorrência do exposto, as autoridades fiscais não possuem atribuição para exigir contribuição previdenciária sobre verbas que não foram pagas nem creditadas pela empresa aos empregados.

Isso não significa que verbas pagas ou creditadas, mas não tributadas pela empresa, não possam ser requalificadas pelas autoridades fiscais, diante de determinado contexto fático. Assim, o pagamento de verba considerada indenizatória e não tributável pela empresa pode ser requalificada como verba remuneratória e tributável pela fiscalização, se as circunstâncias fáticas assim o permitirem.

No caso dos autos, as horas extras apontadas pela fiscalização não foram nem pagas nem creditadas pela Recorrente. Também não foram reclamadas judicialmente pelos empregados (e se o foram, o acórdão recorrido já reconheceu não assistir atribuição à fiscalização para o lançamento, mas sim à Justiça do Trabalho).

Portanto, o fato gerador da contribuição previdenciária – pagamento ou crédito de remuneração do trabalho – não ocorreu.

O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 569.056 (repercussão geral), em que foi relator o Min. Menezes Direito, realizado em 11/09/2008, adotou o entendimento de que o fato gerador das contribuições previdenciárias, decorrentes das sentenças proferidas pela Justiça do Trabalho, é o pagamento ou o crédito da remuneração devida ao trabalhador, pelo serviço prestado, nos termos do art. 195, inc. I, alínea “a” da Constituição Federal. Naquela ocasião, foi discutido se a Justiça do Trabalho teria competência para executar contribuições previdenciárias decorrentes meramente do reconhecimento judicial do vínculo de trabalho, sem que a respectiva sentença houvesse condenado o empregador ao pagamento de verbas salariais.

A ementa desse julgado é a seguinte:

Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Competência da Justiça do Trabalho. Alcance do art. 114, VIII, da Constituição Federal.

1. *A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança apenas a execução das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir.*

2. *Recurso extraordinário conhecido e desprovido.*

E do voto do Min. Menezes Direito, colhe-se o seguinte enxerto:

O que os arts. 3º da Lei nº 7.787/89 e 22 da Lei nº 8.212/91 estabelecem é a alíquota (20%) e a base de cálculo da contribuição previdenciária (total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados). O fato gerador não é determinado de forma inequívoca, mas das duas possíveis bases de cálculo é possível extrair duas hipóteses de incidência: o pagamento das remunerações aos segurados e o creditamento das remunerações aos segurados.

*Em verdade, a conclusão a que chegou a decisão [referência à decisão recorrida, correspondente ao RESP nº 419.667/RS] no sentido de que o fato gerador é a própria constituição da relação trabalhista inova em relação ao que foi previsto na lei e até na Constituição. Segundo o inciso I, a', do art. 195, a contribuição social do empregador incide sobre **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, com ou sem vínculo empregatício**' (grifou-se).*

*Ora, seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos ou creditados os rendimentos do trabalho. É sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição. E por isso ela é devida também periodicamente, de forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista. **Mas tampouco se cuida de um tributo sobre o trabalho prestado ou contratado**, a exemplo do que se dá com a propriedade ou o patrimônio, reconhecido na mera existência da relação jurídica.*

Como sabido, não é possível, no plano constitucional, norma legal estabelecer fato gerador diverso para a contribuição social de que cuida o inciso, I, a' do art. 195 da Constituição Federal.

O receio de que, sendo nosso sistema de previdência social contributivo e obrigatório, a falta de cobrança de contribuição nas circunstâncias pretendidas pelo INSS não pode justificar toda uma argumentação que para atingir seu desiderato viole o art. 195 da Constituição e ainda passe ao largo de conceitos primordiais do Direito Processual Civil, como o princípio da nulla executio sine titulo, e do Direito das Obrigações, como os de débito e responsabilidade (Schuld und Haftung) que, no Direito Tributário, distinguem

virtualmente a obrigação do crédito tributário devidamente constituído na forma da lei.

Com base nas razões acima deduzidas, entendo não merecer reparo a decisão do Tribunal Superior do Trabalho no sentido de que a execução das contribuições previdenciárias está no alcance da Justiça Trabalhista quando relativas ao objeto da condenação constante das suas sentenças, não abrangendo a execução de contribuições previdenciárias atinentes ao vínculo de trabalho reconhecido na decisão, mas sem condenação ou acordo quanto ao pagamento de verbas salariais que lhes possam servir como base de cálculo.

Este CARF também já teve oportunidade de se manifestar a respeito, por meio do acórdão 2403-002.076 e rechaçar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre horas extras

JORNADA SUPLEMENTAR - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - Em não havendo o pagamento de remuneração à título de horas extras, não há ocorrência de fato gerador, logo não há que se falar em incidência de contribuições sobre tais verbas.

Em suma, a Receita Federal, dentro da sua atribuição de fiscalização das contribuições previdenciárias, pode exercer juízo de valor sobre verbas pagas ou creditadas, diante do contexto fático encontrado em suas auditorias¹. Mas não pode, previamente à ocorrência do fato gerador das mencionadas contribuições, afirmar se determinada verba seria ou não devida, sob pena de usurpar a competência da Justiça do Trabalho.

Por esses motivos – e por não vislumbrar necessidade de diligência – cancelo a exigência fiscal nessa parte.

É o voto.

Foi assim que o Conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(Assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator *Ad Hoc* na data da sua formalização.

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Redatora designada

¹ Nesse sentido, vale mencionar o art. 229, §2º do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99): *Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...) § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

Verifico que há nos autos questões que podem ensejar a cobrança em duplicidade de contribuições previdenciárias, isto porque, conforme documentação acostada, alguns empregados, cujos salários de contribuição foram incluídos na autuação, estariam ingressando perante a Justiça do Trabalho para que fosse reconhecido o direito às horas extras não pagas contemporaneamente.

Assim, para que não ocorra o enriquecimento sem causa da União, voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se manifeste sobre:

a) as reclamações trabalhistas juntadas aos autos do processo principal 10670.720364/2011-31 e eventual ajuste da base de cálculo do lançamento;

b) sobre a formação da base de cálculo do lançamento; e

c) a existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias para fins de aplicação da regra decadencial apropriada.

Após, dê-se ciência ao contribuinte, para, querendo, manifestar-se em 30 dias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora designada