



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.721998/2018-60
ACÓRDÃO	2004-000.314 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE ICEM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2015, 01/05/2016 a 28/02/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

MATÉRIA CONSTANTE EM RECURSO VOLUNTÁRIO CONTROVERTIDA NO PODER JUDICIÁRIO. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À DISCUSSÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO DA TEMÁTICA CONCOMITANTE. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. Apenas a matéria diversa poderá ter seguimento.

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO. GLOSA.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo, sendo expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAL SAT/RAT. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA PARA COMPROVAR DIREITO CREDITÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DESTINADA AO FINANCIAMENTO SAT/RAT/GILRAT. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE AUTODECLARADA. ALÍQUOTAS SAT/RAT/GILRAT DECORRENTE DA LEGISLAÇÃO.

A compensação deve ser indeferida quando não demonstrada de forma inquestionável a existência dos fatos constitutivos que lhe dão respaldo,

sendo obrigação do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do direito creditório.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre da legislação tributária guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada e autodeclarada. É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida e autodeclarada pela pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer a matéria em concomitância com mandado de segurança relativo à natureza de verbas e rubricas pagas pelo contribuinte; e no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 533/584), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 469/496), consubstanciada no Acórdão nº 16-85.670 - 14ª Turma da DRJ/SPO, de 07/02/2019, que, por

unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade, mantendo o indeferimento da parcela controvertida do direito creditório tratado no Despacho Decisório (e-fls. 291/303) da autoridade administrativa na origem, cujo acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2015, 01/05/2016 a 28/02/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS NÃO COMPROVADA. GLOSA.

A compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos dos interessados frente à Fazenda Pública (art. 170 do CTN). Inexiste direito creditório quando o contribuinte deixa de comprovar o recolhimento das contribuições apontadas como indevidas.

Além das disposições gerais, estabelecidas no CTN, aplicam-se às compensações de contribuições previdenciárias as específicas, previstas na Lei 8.212/1991 e na legislação pertinente.

Os valores indevidamente compensados devem ser recolhidos pelo contribuinte acrescidos de juros e multa.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Arts. 22, I e 28, I, da Lei 8.212/91.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

GANHOS EVENTUAIS. CONCEITUAÇÃO.

Somente constituem ganhos eventuais aqueles para os quais não houver ajuste tácito ou expresso, ou seja, promessa de pagamento ainda que condicionado.

COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

A compensação tributária, além de pressupor a real e comprovada existência de um crédito líquido e certo, deve também atender ao requisito legal do artigo 170-A do CTN, sendo vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da decisão judicial que declarou sua inexigibilidade.

ÓRGÃO PÚBLICO. ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (GILRAT). ENQUADRAMENTO. DIFERENÇA.

Para fins de determinação do grau de risco e da alíquota a ser utilizada, no cálculo da contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau

de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), o órgão da Administração Pública Direta, com inscrição própria no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), deve verificar a atividade preponderante exercida, assim considerada a que ocupa o maior número de segurados empregados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Pedido de reconhecimento do direito creditório

O pedido para que fosse reconhecido o direito creditório, em sua essência e circunstância, foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata o processo administrativo da análise da regularidade (“homologação”) de compensações de contribuições previdenciárias realizadas através de GFIPs – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, competências 03/2015, 05/2016 a 02/2017, e 10/2017 a 12/2017, apresentadas pelo Contribuinte.

DA AUDITORIA DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS

Inicialmente, através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 03/06, com ciência em 26/01/2018, fl. 86, o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos da origem dos créditos que permitiram a compensação nas GFIP nas competências 03/2015 e 05/2016 a 08/2016.

Em sua resposta, às fls. 08/21, a Interessada esclareceu que as compensações de contribuição previdenciária, declaradas em GFIP, foram oriundas de verbas trabalhistas de Terço Constitucional de Férias, Auxílio-doença, Adicional de Horas extras (50% e 100%) e gratificação aniversário.

Apresentou documentos, parecer jurídico acerca da incidência das contribuições para custeio do SAT/GILRAT, e planilhas referentes às compensações informadas nas competências 05/2016 a 08/2016, às fls. 23/85 e fls. 87/222, conforme relação à fl. 22.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2, de fls. 223/227, o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos da origem dos créditos que permitiram a compensação nas GFIPs nas competências 03/2015, 05/2016 a 08/2016, e 09/2016 a 12/2017, pois foram constatadas no sistema de interesse da RFB compensações realizadas nas GFIPs destas últimas competências. Foi solicitado também, a apresentação das GFIPs retificadoras de 06/2011 a 01/2017, em consonância ao artigo 57 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

Em 04/07/2018, conforme fls. 228/230, o Contribuinte protocolou requerimento solicitando a dilação de 30 dias, e em 03/08/2018, fls. 232/283, o Contribuinte apresentou esclarecimentos sobre sua metodologia de apuração dos valores pagos indevidamente a título de contribuição social, incidente sobre a

folha de pagamento, e informou que as compensações declaradas em GFIP, foram oriundas de verbas de Terço Constitucional de Férias, Auxílio-doença, Adicional de Horas Extras 50%, Adicional de Horas Extras 100% e Gratificação de Aniversário. Também foram juntadas telas de consulta de processo judicial, sítio do TRF 3ª Região, às fls. 284/287.

DO DESPACHO DECISÓRIO Nº 011/2018/ DRF/SJR

De acordo com o Despacho Decisório nº 011/2018/ DRF/SJR, de fls. 291/303, as compensações em GFIP objeto da auditoria fiscal não foram homologadas, com os seguintes fundamentos:

“(…)

5. Com a finalidade de análise dos atos praticados e consequente homologação das compensações dos mencionados créditos originários de contribuições pagas supostamente de forma indevida ou a maior, o contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal 2, de 25/06/2018, fls. 223/227, cuja ciência do mesmo se deu por via postal conforme Aviso de Recebimento – nº JT63797955BR, datado de 28/06/2018, fls. 231, a prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos da origem dos créditos que permitiram a compensação nas GFIP nas competências abaixo relacionadas:

(…)

6. Em relação as contribuições ou verbas trabalhistas utilizadas, foi requerido memória de cálculo dos valores que foram compensados, através de demonstrativo de apuração dos créditos, fornecido em meio digital, em que constassem os valores originários e atualizados, com explicações sobre os critérios de atualização utilizados, folhas de pagamento em meio digital, onde estavam relacionados os créditos compensados e na hipótese do crédito de compensação de contribuição previdenciária se originar de ação judicial impetrada em nome do contribuinte, com sentença transitada em julgado a seu favor, ou de Mandado de Segurança e/ou Medida Liminar autorizando efetuar as citadas compensações de forma antecipada, além do solicitado, foi requerido informar o CNPJ do estabelecimento integrante da ação judicial, o número do processo, Vara e o valor utilizado, cópia da petição inicial judicial que deu direito ao crédito previdenciário passível de compensações informadas nas GFIP nas competências acima mencionadas, certidão de Objeto e Pé atualizada e cópia da Certidão de inteiro teor da decisão judicial.

7. Em relação as compensações correspondentes aos pagamentos a maior da alíquota RAT, em razão da alteração do percentual de 2% para 1%, foram solicitadas, planilhas de apuração dos valores compensados, contendo valores devidos, valores recolhidos e os índices de atualizações, a relação de Cargos/Funcionários do mês. Para que se atendesse o disposto no art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, e a apresentação de demonstrativo mensal, fornecido em meio digital (em formato .ods (Libre Office) ou .xls (Excel)), relacionando todos os funcionários do Órgão e seus respectivos cargos e a elaboração do demonstrativo mensal, fornecido em meio digital apresentando demonstrativo (em formato .ods (Libre Office) ou .xls (Excel)), relacionando os cargos por unidade/atividade, contendo o CNAE DA ATIVIDADE, DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE, ALÍQUOTA DA ATIVIDADE, DESCRIÇÃO DA UNIDADE, NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS e PERCENTUAL DO TOTAL POR ATIVIDADE.

8. Foi solicitado também, a apresentação das GFIP retificadoras de 06/2011 a 01/2017, onde foram retirados os valores relacionados as verbas, corrigindo as informações prestadas em relação aos valores das mesmas, em consonância ao artigo 57 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, que em seu parágrafo único

determina que *"Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora"*.

(...)

13. Analisando os documentos apresentados, verificamos que:

(...)

13.2. Em nenhum momento o contribuinte obteve sentença com trânsito em julgado para compensar em GFIP os créditos demonstrados no item 5, conforme consulta processual de fls. 284/287, assim, é fato que o contribuinte utilizou-se de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, procurando identificar valores recolhidos, em tese, indevidamente, para assim proceder à compensação e mesmo se tal fenômeno aconteceu, como tentou demonstrar, ocorreu em sede de controle difuso de constitucionalidade, isto é, sem eficácia *erga omnes* e evidentemente não abrangeu pronunciamento favorável especificamente ao sujeito passivo, de maneira a autorizá-lo ao procedimento de compensação.

14. Ausente a manifestação do Senado Federal no sentido de expurgar a eficácia geral do ato normativo combatido, este se mantém íntegro quanto à sua aplicabilidade. Assim, é fato que o contribuinte se utilizou de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, compensando valores legalmente devidos, contudo tal procedimento não pode vincular a fiscalização, que age segundo comando de vinculação administrativa, aplicando a legislação de regência aos fatos geradores identificados.

15. Portanto, concluímos que (...):

15.1. Não se originaram comprovadamente, de créditos utilizados em razão de pagamentos ou recolhimento indevidos ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme caput do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 em nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009;

15.2. Não se originaram de créditos compensados por meio de ação judicial impetrada em seu nome e com sentença transitada em julgado a seu favor, visto que, o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), estabelece que *"É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*.

16. Considerando que durante a Auditoria Fiscal de compensação, verificou-se que o contribuinte fez inserir em GFIP informações indevidas de compensação, reduzindo desta forma, o valor final das contribuições devidas à Previdência Social, [foram formalizados lançamentos de débitos compensados indevidamente em GFIP, inclusive há processo vinculado] como segue:

16.1. Processo de Auto de Infração de Multa Isolada nº 10850.722071/2018-47;

16.2. Processo de Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, nº 10850.722074/2018-81.

(...)

29. Abaixo, segue planilha demonstrativa do período da compensação, seus valores e o resultado da Auditoria

(...)

Pelo exposto, e considerando a competência conferida pelo artigo 6º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.593, de 06 de Dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março 2007, regulamentado pelo artigo 112 do Decreto nº 7.574,

de 29 de setembro de 2011, com a redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016, e disciplinado pelo artigo 2º da Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016, nos termos dos artigos 56 a 59 e 77 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, CONSIDERO NÃO HOMOLOGADAS, as compensações discriminadas no item 29, transmitidas pelo contribuinte MUNICÍPIO DE ICEM – PREFEITURA MUNICIPAL, sendo EXIGÍVEIS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECLARADOS NAS GFIP, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente, conforme Extrato do Débito de fls. 290.

(...)”

Da Manifestação de Inconformidade

A Manifestação de Inconformidade (e-fls. 357/411), que instaurou o contencioso administrativo fiscal em torno da existência do direito creditório, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A teor da Intimação de fl. 322, e AR – Aviso de Recebimento de fl. 355, o Contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório nº 011/2018/ DRF/SJR, bem como dos demais processos formalizados na auditoria fiscal, em 13/09/2018, e apresentou, tempestivamente, em 09/10/2018 (fl. 412), a manifestação de inconformidade de fls. 356/411, acompanhada dos seguintes documentos:

- Tela de consulta a SEDEX, fl. 412;
- Procuração, fl. 414;
- Termo de Posse, Ata e documentos de identificação da prefeita, fls. 415/419;
- GFIPs e planilhas de compensação, fls. 420/452.

Destaca a tempestividade da manifestação interposta, e faz um breve relato dos fatos, salientando que o Município, através das respostas às intimações fiscais, demonstrou a origem dos créditos apurados, a metodologia de trabalho aplicada, bem como a atualização dos créditos compensados por competência.

A seguir, alega, em síntese, que:

Dos Fundamentos Jurídicos

Discorre sobre a hipótese de incidência da contribuição social a cargo da empresa, citando os artigos 22 e 28 da Lei nº 8212/91.

Informa que o Município de Icém/SP procedeu a uma auditoria jurídico-tributária e identificou todas as verbas ou eventos que não integram e não devem integrar o conceito de "salário-de-contribuição" e/ou base de cálculo da

contribuição patronal, e não compõem INTEGRALMENTE o salário de benefício para fins de aposentadoria.

Da Natureza Jurídica dos Eventos ou Verbas que Possuem Caráter Indenizatório

Menciona o artigo 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88, o artigo 22, inciso I, da Lei nº 8212/91, e aduz que nem toda parcela pecuniária paga ao trabalhador é destinada a retribuir o trabalho.

Sustenta que existem várias obrigações trabalhistas de natureza não salarial, por exemplo, indenizações, ressarcimento de gastos para exercício da atividade, diárias e ajuda de custo, verbas de quilometragem e representação, dentre outras, as quais não possuem natureza jurídica de salário, e, portanto, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de pagamento.

Afirma que se instaurou especial controvérsia em relação à natureza jurídica de algumas verbas que possuem natureza indenizatória, particularmente as que compõem o objeto da manifestação, quais sejam, terço constitucional de férias, auxílio-doença, horas extras e gratificação de aniversário.

Apresenta jurisprudência e reitera o argumento de que as verbas recebidas a título de terço constitucional de férias, auxílio-doença, horas extras e gratificação de aniversário, por terem natureza jurídica indenizatória e não habitual, não podem ser consideradas como salário em sentido estrito, tão pouco seu pagamento enseja a obrigação do pagamento das contribuições previdenciárias patronais.

Do Terço Constitucional de Férias

Discorre sobre o terço de férias do artigo 7º, inciso XVII, da CF/88, e reproduz jurisprudência.

Destaca que em 02 de Outubro de 2017 foi publicada a Lei nº 13.485/17, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos à Contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal.

Salienta que a referida legislação, de forma expressa, dispôs que os valores pagos pelos Municípios a título de terço constitucional de férias, horário extraordinário, horário extraordinário incorporado, 15 (quinze) primeiros dias de auxílio-doença, auxílio acidente e aviso prévio indenizado, são valores pagos a título de indenização, não devendo estes valores comporem a base de cálculo de incidência da Contribuição Social. Transcreve o artigo 11, inciso IV, da lei em questão.

Afirma que tal legislação vai ao encontro do entendimento da assessoria jurídica da Interessada e da jurisprudência dos tribunais superiores e conclui que é indevida a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre estas verbas.

Auxílio-doença

Discorre sobre o auxílio-doença e afirma que o benefício em questão não deve submeter-se ao pagamento de contribuição previdenciária, pelo simples fato de que nos primeiros 15 dias não há qualquer prestação de serviço, então não há que se falar em salário.

Sustenta que a mesma lógica de incidência se aplica ao auxílio-acidente. Colaciona jurisprudência.

Afirma que a Lei nº 13.485/17, em seu artigo 11, reitera este entendimento, de que as verbas a título de auxílio-doença e acidente, nos 15 primeiros dias, têm caráter indenizatório.

Das Horas Extras

Discorre sobre a verba/evento “horas extras”, apoiando-se em jurisprudência do STF.

Aduz que a contribuição previdenciária somente deve incidir sobre parcelas incorporáveis aos vencimentos do servidor público, que sejam por ele percebidas quando de sua aposentadoria, dado o caráter contributivo e atuarial do sistema (art. 40, caput, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003), o que não ocorre com o adicional de horas extras, razão pela qual é ilegítima a incidência da referida contribuição sobre estas parcelas.

Destaca que há considerável corrente doutrinária e jurisprudencial que defende que a parcela sobre a qual não deve incidir contribuições previdenciárias é aquela relativa ao adicional acrescido à hora extraordinária, e não a relativa à hora trabalhada, e alega que é esta metodologia que foi utilizada pela Municipalidade, compensando somente o adicional de horas extras.

Traça o histórico da rubrica adicional de horas extras (adicional por serviço extraordinário) e enfatiza a natureza indenizatória da verba, pois quanto mais importante o período de descanso e de lazer sacrificado, maior o percentual do adicional de horas extras.

Salienta que o labor extraordinário, se prestado no domingo ou em feriado, ou no período noturno, geram um adicional bem maior, pois o sacrifício é maior, demandando, por isso, indenização maior.

Cita os Procedimentos de Controle Administrativo nº 183 e 184, instaurados pelo Conselho Superior da Justiça do Trabalho, bem como o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 25, de 2012.

Menciona, ainda, a Lei Federal nº 12.688, de 2012 (conversão da Medida Provisória nº 559, de 2012), que excluiu do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos da União o “adicional por serviço”.

Reproduz jurisprudência e alega que a Lei nº 13.485/17, em seu artigo 11, ratifica o entendimento de que os valores pagos a título de horas extras e adicional, não estão no campo de incidência das contribuições previdenciárias, visto que não são incorporáveis à remuneração do empregado/servidor para fins de aposentadoria, configurando natureza eminentemente indenizatória.

Pelo exposto, a compensação tributária realizada pelo Município de Icém/SP é medida que se impõe.

Da Gratificação de Aniversário

Esclarece que a função gratificada é uma vantagem acessória do vencimento, uma importância a ser paga como forma de parabenizar o funcionário, no mês de seu aniversário pelo seu desempenho durante o ano-calendário. Tal verba é paga de forma esporádica, uma vez, no mês do aniversário do funcionário.

Alega que a Lei Municipal nº 1.781/2011 dispõe sobre a concessão de pagamento da gratificação de aniversário aos servidores municipais, bem como assevera que tal gratificação não poderá incorporar ao salário, o que caracteriza sem sombra de dúvidas que esta verba/evento tem natureza jurídica indenizatória. Transcreve o art. 2º.

Discorre sobre a natureza jurídica das gratificações e dos prêmios, menciona os arts. 457 da CLT e 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91 e argumenta que não incide a contribuição previdenciária sobre as gratificações pagas de forma eventual.

Sustenta que havendo o pagamento de prêmio/gratificação uma só vez, não há que se falar em sua integração ao salário. Sendo assim, não há incidência de contribuição previdenciária sobre a gratificação de aniversário.

Das Compensações Efetuadas em Relação ao Indébito do SAT/GILRAT – Demonstração dos Valores – Fundamentação Jurídica

Menciona o item 13.1 do Despacho Decisório nº 11/2018 de 17/08/2018 e alega que cumpre esclarecer e demonstrar que fazem parte das compensações, realizadas nas competências de 05/2016 a 12/2017, o indébito referente a diferença de alíquota do SAT/GILRAT, visto que o relatório apresentado pelo Município de Icém/SP às fls. 271/283 apenas demonstrou os valores finais a serem recuperados.

Salienta que retificou todas as GFIPs referentes a todos os períodos utilizados nas compensações que continham RAT a 2% (DOC 02), e alega que, conforme documento DOC 03, é possível verificar que o valor final compensado é composto pela apuração das verbas indenizatórias mais a diferença do recolhimento do SAT/GILRAT.

Afirma que a Municipalidade demonstrou que a maioria de seus servidores encontram-se desempenhando atividades burocráticas, enquadrando-se num risco de acidente de trabalho mínimo, no patamar de 1%.

Discorre sobre o SAT/RAT e o conceito de atividade preponderante, citando o artigo 22, inciso II, da Lei nº 8212/91, e o Anexo V do Regulamento da Previdência Social alterado pelo Decreto nº 6042/2007, e argumenta que não é razoável que a atividade da Administração Pública desenvolvida pela Prefeitura Municipal de Icem/SP, de natureza eminentemente burocrática, com manifesto baixo risco de acidentes, seja enquadrada em grau de risco superior a leve. Destaca que a primeira classificação normativa, contida na redação originária do Anexo V do vigente Decreto nº 3.048/1999, era de 1%.

Afirma que se trata de Município cuja atividade preponderante desenvolvida pelos servidores corresponde precipuamente ao ramo de ensino, educação e cultura, além das demais funções burocráticas, que não ensejam um recolhimento do RAT acima da alíquota mínima, conforme relação de servidores.

Informa que a atividade preponderante prestada pelos servidores do Município de Icem/SP é eminentemente de secretarias de cultura, educação básica ligada ao ramo de ensino, saúde, conforme documentos já juntados nos autos, por meio dos quais se comprova mensalmente, e individualmente, a ocupação de cada servidor na respectiva secretaria.

Sustenta que argumentar em contrário representa majoração do tributo, grande insegurança jurídica e afronta ao estatuto do Contribuinte, em especial quanto ao princípio da legalidade e confiança na lei fiscal.

Cita novamente as atividades desenvolvidas e aduz que, em que pese a classificação proposta pela autoridade fazendária (CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em Geral), o Contribuinte exerce atividades compreendidas em outras categorias da CNAE 2.0, classificadas nas classes correspondentes aos serviços prestados, como é o caso das atividades de ensino e saúde (com predominância de atividades médicas voltadas a consultas), que, mesmo quando exercidas pelo Estado, são classificadas nas divisões correspondentes (84).

Transcreve julgados e argumenta que de acordo com a doutrina e jurisprudência pátria, a alíquota correta a ser aplicada é de 1% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a título de contribuição ao SAT/GILRAT.

Da Legitimidade da Compensação de Créditos Oriundos de Contribuições Previdenciárias e do SAT/GILRAT Pagos a Maior por Meio do Programa GFIP/SEFIP

Tendo em vista a ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre as rubricas terço constitucional de férias, auxílio-doença, horas extras e gratificação de aniversário, além da inexigibilidade da cobrança da contribuição para o SAT/GILRAT à alíquota de 2%, entende pela legitimidade de se ressarcir de

valores pagos indevidamente, por meio da compensação, de acordo com as regras da Instrução Normativa SRF/RFB nº 900/2008, alterada pela IN SRF nº 1.300/2012, publicada no DOU de 21/11/2012 (transcreve os artigos 56 a 59 da IN).

Discorre sobre a legislação aplicável à compensação de créditos previdenciários, e colaciona julgado do TRF 1ª Região.

Uma observação necessária é a de que o Fisco Federal, com fim de invalidar a compensação realizada pelo contribuinte (mesmo com a existência da referida IN), comumente, faz menção ao art. 170-A do Código Tributário Nacional, segundo o qual a compensação só pode ser efetivamente realizada com trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Assevera que a regra do art. 170-A, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a compensação só pode ser efetivamente realizada com trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, não é aplicável à compensação verificada no âmbito do lançamento por homologação, caso das contribuições previdenciárias.

Destaca que a compensação no caso em tela é de total responsabilidade do Contribuinte, uma vez que é realizada no âmbito do lançamento por homologação, não aplicando a norma do art. 170-A de imediato, vez que a simples realização da compensação por si só não extingue o crédito tributário.

Como o nascimento e a simultânea extinção do crédito tributário, em tais casos, opera-se com a homologação, pela autoridade administrativa, deve esta analisar se a compensação é ou não devida, antes mesmo do trânsito em julgado. Colaciona julgados.

Dessa forma, tendo em vista a ilegalidade da cobrança da aludida contribuição sobre o Auxílio-doença, Adicional de horas extras, Adicional de insalubridade, Adicional noturno, Salário-maternidade, Adicional de periculosidade e Férias, além da inexigibilidade da cobrança da contribuição para o SAT/GILRAT à alíquota de 2%, o Município de Icém/SP – Prefeitura Municipal tem legitimidade para se ressarcir de valores pagos indevidamente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, requer:

- a) seja reconhecido o caráter indenizatório das verbas de "Terço Constitucional de Férias, Auxílio-doença Horas Extras e Gratificação de Aniversário", bem como sejam homologadas as compensações realizadas nas competências de 05/2016 a 12/2016, 01/2017, 02/2017, 10/2017 a 12/2017, referentes às verbas indenizatórias, e ao SAT/GILRAT, vez que ficou claro os motivos que ensejam o recolhimento desta rubrica apenas no patamar de 1% (um por cento);

b) não recolhimento de juros e multa de mora eventualmente incidentes sobre o valor que foi compensado, conforme art. 57 da Instrução Normativa nº 1.300/2012 (revogado) e art. 85 da Instrução Normativa nº 1717/2017, pelo fato de as compensações terem sido realizadas sob o amparo da legislação, doutrina e jurisprudência dominante; e

c) a não aplicação de multa isolada prevista no art. 58 da Instrução Normativa nº 1.300/2012 (revogado) e art. 86 da Instrução Normativa nº 1.300/2012 (revogado) e art. 85 da Instrução Normativa nº 1717/2017, tendo em vista que o autuado não realizou compensações indevidas e muito menos falsas, conforme requer o elemento do tipo para que haja incidência desta multa.

Do Acórdão de primeira instância

Na DRJ, primeira instância do contencioso fiscal no debate sobre o direito creditório, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência do pedido deduzido na manifestação de inconformidade.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da manifestação de inconformidade, postula a reforma da decisão de primeira instância, buscando que seja reconhecido o direito creditório vindicado.

Estes autos foram sorteados para julgamento conjunto com o Processo nº 10850.722071/2018-47 relativo ao Auto de Infração da Multa Isolada.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 28/02/2019, e-fl. 531, protocolo recursal em 26/03/2019, e-fl. 1.391, e despacho de encaminhamento, e-fls. 1.393 e 1.404), mas

não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Primeiramente, importante consignar que a interposição do recurso voluntário resulta na automática suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do Código Tributário Nacional – CTN, e estes efeitos se propagam até que se tenha uma decisão administrativa final irrecorrível.

Constato, outrossim, o atendimento da regularidade formal, havendo impugnação em relação ao conteúdo decisório, bem como existe formulação do pedido de reforma da decisão vergastada e encontra-se adequada a representação processual.

Entretanto, quanto aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, inerentes ao direito de recorrer, observo que o recurso é cabível, verifico o interesse recursal com a observância de sucumbência do recorrente e adequação no manejo recursal, constato que a recorrente detém legitimidade, mas reconheço fato impeditivo e mesmo extintivo do direito de recorrer para determinada matéria veiculada no recurso quanto há temas em concomitância sendo discutidos em ação judicial e neste feito administrativo.

À análise.

- Concomitância com ação judicial

Consta nos autos, afirmado pelo próprio recorrente, que impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, em face da União Federal, autos nº 2011.61.06.002025-7, *“objetivando a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, a título de adicional de horas extras, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, férias indenizadas e férias em pecúnia, salário educação, auxílio-creche, auxílio-doença e auxílio-acidente (15 dias afastamento), abono assiduidade, abono único anual, vale-transporte, adicionais de insalubridade e periculosidade, e adicional noturno”* (e-fls. 537/538).

Por sua vez, ao final do recurso, o contribuinte requer, dentre outros pedidos: *“... seja reconhecido o caráter indenizatório das verbas objeto deste recurso, que são respectivamente Terço Constitucional de férias, Auxílio-Doença/Auxílio-Acidente, Adicional de Horas Extras e Gratificação de aniversário [natureza de abono único anual]”*.

Dito isto, tem-se, então, identidade de objetos para este particular debate que se pretende também desenvolver no recurso voluntário quanto a natureza das referidas verbas, havendo concomitância na esfera judicial e administrativa.

Não é demais destacar o disposto no art. 87 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que, dentre outras temáticas, regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consolidando normas do Processo Administrativo Fiscal, regulado no Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Como se vê, a regra está encartada no parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 1981, que deixa evidenciado o fato da propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial, discutindo o crédito tributário da esfera administrativa, importa em renúncia, tácita, ao direito de recorrer no contencioso administrativo fiscal e desistência, tácita, do recurso já interposto.

De igual modo, tem-se o art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213, de 1991, nestes termos: "*A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.*"

No mesmo sentido, também, o art. 133, § 2º, do anexo único, do RICARF, e a Súmula CARF (vinculante) nº 1 dispõem, respectivamente, *verbo ad verbum*:

Art. 133, § 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Súmula CARF nº 01: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

De mais a mais, mister apresentar a conclusão do Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) nº 7, de 2014, que trata da concomitância entre processo administrativo fiscal e processo judicial com o mesmo objeto, *ipsis litteris*:

Conclusão

21. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de

procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;

b) por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta;

c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira;

d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;

e) a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo; proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada, encaminhando o processo para a inscrição em DAU do débito, quando existente, salvo a ocorrência de hipótese que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN;

f) o mesmo raciocínio se aplica, no que couber, aos processos administrativos em que não se discuta a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício, mas envolvam quaisquer outras matérias de interesse do sujeito passivo, que ele opte por submeter ao exame do Poder Judiciário (nestes casos, de igual modo, o curso do processo administrativo não será suspenso, ressalvada decisão judicial incidental determinando sua suspensão);

g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido;

h) se, no ato da impugnação do lançamento, da manifestação de inconformidade ou da interposição de qualquer espécie de recurso, o interessado não informar que a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, em desobediência ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ficar constatada a concomitância total ou parcial com processo judicial, deverá o Delegado ou o Inspetor-Chefe da RFB negar o seguimento da impugnação ou da manifestação quanto ao objeto coincidente;

i) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias

administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de retratação;

j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação;

k) o disposto neste Parecer aplica-se de igual modo a qualquer modalidade de processo administrativo no âmbito da RFB, ainda que sujeito a rito processual diverso do Decreto nº 70.235, de 1972;

(...).

Logo, resta evidente que a invocação do Poder Judiciário para a apreciação judicial-jurisdicional de matéria tributária controvertida no que toca a natureza de contribuições sobre verbas pagas ceifa a competência deste Egrégio Conselho para a solução estatal não-jurisdicional de conflitos tributários deliberada por este Colendo tribunal administrativo.

Sendo assim, conheço apenas parcialmente o Recurso Voluntário, deixando de conhecer da matéria em concomitância com ação Judicial (Súmula CARF nº 1) relativa à natureza de contribuições sobre verbas pagas a títulos já discutidos no Poder Judiciário pelo contribuinte.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa a vindicado autodeclarado direito creditório glosado (excluído e não reconhecido) pela autoridade administrativa na origem, que se sustenta e se declarou líquido e certo, a partir de compensações realizadas em GFIP.

O contribuinte sustenta que apurou créditos líquidos e certos relacionados com verbas que entende não comporem base de cálculo de contribuições previdenciárias, sendo elas, terço constitucional de férias, auxílio-doença, adicional de horas extras e gratificação de aniversário (abono único anual), além disso, também apurou aduzidos créditos líquidos e certos relacionados com diferenças na alíquota SAT/RAT/GILRAT de 2% para 1%, considerando seu entendimento no sentido de que sua principal atividade é burocrática a refletir uma alíquota de 1% e não de 2%.

Em suma, trata-se de autos sobre glosa de compensação em GFIP.

A glosa dos alegados direitos creditórios ocorreu por ausência de liquidez e de certeza, inclusive diante da ausência de trânsito em julgado do processo judicial na época da transmissão e compensação em GFIP, além da controvérsia quanto aos montantes autodeclarados e do entendimento divergente da fiscalização para as rubricas apropriadas como direito creditório.

Exceto quanto a diferença de alíquota do SAT/RAT/GILRAT, os créditos em si, relativo à discussão da natureza das verbas mencionadas, por serem objeto de debate judicial, não serão objeto de deliberação neste voto, conforme capítulo de conhecimento.

Neste momento, deve-se debater exclusivamente se o contribuinte já poderia proceder com a compensação sem ter ocorrido o trânsito em julgado, aliás este é um dos motivos determinantes pelo qual ocorreu a glosa e foi lavrado o lançamento.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente, haja vista que o trânsito em julgado é condição necessária ao aproveitamento de qualquer vindicado crédito. Ainda que tenha sentença favorável, se não transitar em julgado, não se pode aproveitar quaisquer créditos.

Indiretamente, a Súmula CARF nº 206 já assenta e torna pacífico o posicionamento administrativo, uma vez que o referido enunciado entende correta a aplicação de multa isolada quando se compensa antes do trânsito em julgado, como nos autos. De qualquer sorte, nestes autos não se tem debate de multa isolada. O comentário é meramente por argumentar neste momento. A aplicação da súmula é exclusivamente para a multa isolada.

O lançamento de ofício ocorreu em razão de glosa de compensação e o principal motivo foi a não ocorrência de trânsito em julgado da decisão judicial.

O procedimento de compensação impõe a necessidade do trânsito em julgado e o contribuinte, ainda assim, insistiu com o procedimento compensatório de forma inadvertida.

A compensação é procedimento para créditos líquidos e certos. Não para créditos em tese ou em discussão. Este é o ponto nefrágico da lide.

Apenas um efetivo pagamento a maior ou indevido em termos incontroversos ou um crédito dado a partir de decisão transitada em julgado são passíveis de compensação autodeclarada.

Não foi a situação observada, o que justifica a glosa e o lançamento.

Demais disto, importante dizer que a Administração Tributária não descumpriu qualquer comando de recursos repetitivos do STJ, uma vez que o motivo da glosa foi a utilização de créditos discutidos em ação judicial sem trânsito em julgado, tampouco descumpriu qualquer entendimento de repercussão geral.

Antes de se averiguar qual a origem do crédito em si mesmo, observou-se que os créditos vindicados foram postulados em mandado de segurança em juízo e que antes do trânsito em julgado se efetivou a compensação, a qual estava vedada antes da decisão se tornar definitiva, o que é cogente a partir da normatividade do art. 170-A do CTN.

É, por isso, por conta do óbice procedimental, com previsão em lei (CTN, art. 170-A) ou com previsão nas disposições da decisão judicial no sentido de só compensar após o trânsito em julgado, que houve a glosa e de forma correta.

Ademais, não é caso de tratar em contencioso administrativo fiscal sobre a natureza do vindicado direito creditório em tais condições, pois há óbice antecedente que impede processar e homologar a compensação com créditos discutidos no Poder Judiciário sem trânsito em julgado, sobremais a natureza jurídica será deliberada em definitivo pelo Poder Judiciário.

Outro ponto importante a observar é que nas operações de compensação o sujeito passivo confessa débitos e declara seus vindicados créditos. No caso, o lançamento não acatou a compensação porque glosou os alegados créditos em razão do óbice intransponível de se relacionarem com discussão judicial sem trânsito em julgado.

Quanto as partes confessadas (os débitos declarados), e que acabam sendo exigidas no lançamento, constituídas, inclusive, para prevenir decadência, eles são dívidas de contribuições correntes (presentes) reconhecidas pelo contribuinte. Logo, não se confundem com os vindicados créditos (fatos passados). Adicionalmente, é controvertido o contribuinte confessá-los como débito e pretender por eventualidade discutir que o débito confessado também eventualmente não seria base de cálculo de contribuições.

Vale dizer, em regra, o contencioso presente é para tratar sobre a glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir como sendo líquido e certo.

A consequência da glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir é a exigência dos débitos confessados, os quais seriam quitados pela compensação em GFIP autodeclarada com o uso do vindicado direito creditório que se declarou ser titular em razão de certeza e liquidez. No caso dos autos a alegada certeza e liquidez não existem. O crédito é controverso, especialmente no momento do fato da transmissão em GFIP, quando já deveria ser líquido e certo, sendo o ponto de corte a observar.

No caso dos autos, o contribuinte nem comprova o direito creditório que vindica (em termos numéricos e segurado a segurado, por competência) e, para além disso, em relação aos débitos que confessou, sobre eles não traz nada de concreto e, repita-se, já os tinha confessado.

Fato é que o recorrente não demonstra com exatidão e documentalmente o direito creditório que vindica, muito menos com liquidez e certeza necessários. Há deficiência na comprovação da própria origem dos créditos e na lógica com a qual efetivou a compensação. A composição do próprio saldo que se diz credor precisa ser demonstrada de forma consistente e não exclusivamente retórica. No caso, tem-se, ainda, especialmente, a ausência do trânsito em julgado.

Em pedido de compensação é dever do contribuinte demonstrar, pormenorizadamente, a origem do crédito pleiteado. A prova da origem dos créditos compete sempre ao contribuinte, em casos de créditos vindicados. Exige-se elementos de prova concretos, substanciais, não apenas circunstanciais; há exigência de dialeticidade entre os meios probatórios e os elementos dos autos, com concretude e substância e confronto comparativo, competindo ao recorrente bem demonstrar por meio de escrita fiscal e contábil e da análise comparativa com as provas dos autos toda a concatenação dos créditos que diz estarem constituídos em seu favor com certeza e liquidez.

São necessários o detalhamento, a articulação, o esclarecimento e a devida fundamentação e demonstração da composição. A demonstração analítica integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte.

Além disso, não se apresenta eventual diligência ou perícia, por si só, em primeira instância ou em fase recursal no CARF, como meio para substituir o dever probatório da parte, daí a Súmula CARF nº 163: *“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”*.

Se o recorrente não faz a demonstração mínima de suficiência probatória dos alegados créditos, não lhe assiste razão e não é obrigação determinar perícia ou diligência, se o julgador já pode decidir a matéria exclusivamente de direito com a prova dos autos.

No caso concreto, não há demonstração de efetivo direito creditório no caderno processual que se apresenta instruído a tempo e modo, com os ônus processuais da distribuição do dever probatório e sob o crivo da preclusão consumativa e temporal.

É circunstância de todos conhecida que a compensação não se homologa quando não atendidas as condições estabelecidas na legislação tributário-previdenciária e no CTN.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (*montante a restituir, que serve ao encontro de contas para compensar*) seja líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer o reconhecimento do direito creditório e, por consequência, não ocorre a compensação com quitação do débito confessado em GFIP.

O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Ao se alegar a existência de certeza e liquidez, deve ser disponibilizado todo o raciocínio que gerou o direito creditório; e, também, o percurso até atingir o montante vindicado, para reconstrução dos fatos contábeis necessários à evidência da suficiência do crédito; e em caso de processo judicial se impõe o trânsito em julgado. A demonstração criteriosa do suposto direito a crédito é uma exigência para se confirmar o indébito e homologar o que tenha sido compensado. Todavia, não demonstrado pelo contribuinte a certeza e a liquidez resta correto o procedimento da autoridade fiscal em negar o reconhecimento do crédito.

Em matéria de compensação de contribuições sociais, há de ser observado o disposto no art. 89, da Lei nº 8.212, que, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, vigente para o período envolvido no presente litígio, expressamente, prevê: somente serão restituídas ou compensadas contribuições sociais, tratadas na citada lei de custeio, *“nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*.

Em nenhum momento ficou comprovado no feito tratar-se de direto creditório oriundo de pagamentos/recolhimentos indevidos de contribuições sociais para uma situação incontroversa ou com trânsito em julgado para questões controvertidas. Logo, não há amparo legal à compensação entabulada pela empresa. Os comandos elencados pela defesa não lhe socorrem.

Lado outro, em relação aos débitos confessados, que não foram compensados em razão da glosa do direito creditório não reconhecido, tem-se que lembrar e destacar que, em medida particular e voluntária, na GFIP, o contribuinte confessa os valores como sendo devidos.

Além do mais, não se pode pretender cancelar o lançamento sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que se executaria administrativamente, como se houvesse uma faculdade legal concedida por lei para compensar na via exclusivamente administrativa créditos controvertidos sem trânsito em julgado, sem se confundir com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN. Não se pode pretender que o art. 170 ou art. 170-A do CTN somente se justifiquem se a compensação for executada pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial, mas sendo aqui ato exclusivo da Administração. Não é essa a correta leitura. Explico.

O art. 170-A do CTN rege o procedimento dos autos, uma vez que a compensação foi vindicada em sua vigência. O dispositivo é claríssimo ao vedar a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de discussão judicial, ainda que em mandado de segurança, antes do trânsito em julgado da decisão judicial:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Em virtude dessa norma, quando o interessado opta por judicializar determinados créditos (tributo alegado indevido) perante o Poder Judiciário, a compensação envolvendo os eventuais direitos creditórios provenientes da matéria discutida só pode ser realizada após o trânsito em julgado da decisão judicial definitiva que seja favorável ao contribuinte.

É assente que o condicionamento da compensação ao trânsito em julgado da decisão, previsto no art. 170-A do CTN, aplica-se a toda e qualquer modalidade de compensação e a todo e qualquer tipo de ação judicial. Isto porque, o Código Tributário Nacional dispõe sobre normas gerais – que devem ser respeitadas por toda a legislação tributária ordinária –, e o texto do art. 170-A não faz nenhuma ressalva, seja quanto à modalidade de compensação, seja quanto à modalidade de ação judicial.

Além disso, no Recurso Repetitivo do STJ dado pelo REsp nº 1.164.452 (Tema 345) assentou-se que o art. 170-A se aplica aos procedimentos de compensação em geral após sua vigência. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua *realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Fato é que o art. 170-A do CTN, que trata de direito material, não se contrapõe ao art. 66 da Lei nº 8.383, mas condiciona a compensação ao trânsito em julgado, sendo certo que a jurisprudência do STJ não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei nº 8.383) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170-A do CTN.

Acrescente-se, inclusive, que no Recurso Repetitivo do STJ (este também aplicável) dado pelo REsp nº 1.167.039 (Tema 346) assentou-se que:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. Nos termos do art. 170-A do CTN, *"é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Isto é, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp nº 1.167.039, mediante o procedimento descrito dos Recursos Repetitivos, entendeu que o disposto no art. 170-A do CTN também se aplica às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. Portanto, mesmo para os mandados de segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária tem-se o reconhecimento da necessidade do trânsito em julgado.

É o que, inclusive, pode-se extrair em trecho da ementa do Recurso Repetitivo REsp nº 1.365.095 (Tema Repetitivo 118) do qual se extrai:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TESE FIRMADA SOB O RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ART. 1.036 E SEQUINTE DO CÓDIGO FUX. DIREITO DO CONTRIBUINTE À DEFINIÇÃO DO ALCANCE DA TESE FIRMADA NO TEMA 118/STJ (RESP. 1.111.164/BA, DA RELATORIA DO EMINENTE MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI). INEXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO, NO *WRIT OF MANDAMUS*, DO EFETIVO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, PARA O FIM DE OBTER DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBVIAMENTE SEM QUALQUER EMPECILHO À ULTERIOR FISCALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMPENSATÓRIA PELO FISCO COMPETENTE. A OPERAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA NA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRIBUINTE FICA SUJEITA AOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL, NO QUE SE REFERE AOS QUANTITATIVOS CONFRONTADOS E À RESPECTIVA CORREÇÃO. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO.

1. Esclareça-se que a questão ora submetida a julgamento encontra-se delimitada ao alcance da aplicação da tese firmada no Tema 118/STJ (REsp. 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, submetido a sistemática do art. 543-C do CPC/1973), segundo o qual é necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de Mandado de Segurança.

2. A afetação deste processo a julgamento pela sistemática repetitiva foi decidida pela Primeira Seção deste STJ, em 24.4.2018, por votação majoritária; de qualquer modo, trata-se de questão vencida, de sorte que o julgamento do feito como repetitivo é assunto precluso.

3. Para se espantar qualquer dúvida sobre a viabilidade de se garantir, em sede de Mandado de Segurança, o direito à utilização de créditos por compensação, esta Corte Superior reafirma orientação unânime, inclusive consagrada na sua Súmula 213, de que o Mandado de Segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

4. No entanto, ao sedimentar a Tese 118, por ocasião do julgamento do REsp. 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, a Primeira Seção desta Corte firmou diretriz de que, tratando-se de Mandado de Segurança que apenas visa à compensação de tributos indevidamente recolhidos, impõe-se delimitar a extensão do pedido constante da inicial, ou seja, a ordem que se pretende alcançar para se determinar quais seriam os documentos indispensáveis à propositura da ação. O próprio voto condutor do referido acórdão, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973, é expresso ao distinguir as duas situações, a saber: (...) *a primeira, em que a impetração se limita a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico*

sobre os elementos concretos da própria compensação; a outra situação é a da impetração, à declaração de compensabilidade, agrega (a) pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação).

5. Logo, postulando o Contribuinte apenas a concessão da ordem para se declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento judicial transitado em julgado da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. Ou seja, se a pretensão é apenas a de ver reconhecido o direito de compensar, sem abranger juízo específico dos elementos da compensação ou sem apurar o efetivo quantum dos recolhimentos realizados indevidamente, não cabe exigir do impetrante, credor tributário, a juntada das providências somente será levada a termo no âmbito administrativo, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e controle do procedimento compensatório.

6. Todavia, a prova dos recolhimentos indevidos será pressuposto indispensável à impetração, quando se postular juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com a efetiva investigação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada. Somente nessas hipóteses o crédito do contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação cabal dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.

7. Na hipótese em análise, em que se visa a garantir a compensação de valores indevidamente recolhidos a título do PIS e da COFINS, incidentes sobre a receita advinda da variação cambial das exportações, afastando-se as restrições previstas nos arts. 170-A do CTN e art. 26, § 3º, IX da Instrução Normativa/SRF 460/2004, o Tribunal de origem extinguiu o *writ* nesse ponto, sem resolução de mérito, com arrimo na pretensa insuficiência de documentação acostada, porquanto não demonstrado o efetivo recolhimento do tributo que se pretende compensar.

8. Ao assim decidir, o Tribunal de origem deixou de observar que o objeto da lide limitou-se ao afastamento de quaisquer atos ou restrições impostas pelo Fisco ao exercício do direito de compensar, e, nesse ponto, foi devidamente comprovada a liquidez e certeza do direito, necessária à impetração do Mandado de Segurança,

porquanto seria necessário tão somente demonstrar que a impetrante estava sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas decorrentes de variações cambiais em suas exportações, cuja obrigatoriedade foi afastada pelas instâncias ordinárias.

9. Extrai-se do pedido formulado na exordial que a impetração, no ponto atinente à compensação tributária, tem natureza preventiva e cunho meramente declaratório, e, portanto, a concessão da ordem postulada só depende do reconhecimento do direito de se compensar tributo submetido ao regime de lançamento por homologação, sem as restrições impostas pela legislação tributária. Ou seja, não pretendeu a impetrante a efetiva investigação da liquidez e certeza dos valores indevidamente pagos, apurando-se o valor exato do crédito submetido ao acervo de contas, mas, sim, a declaração de um direito subjetivo à compensação tributária de créditos reconhecidos com tributos vencidos e vincendos, e que estará sujeita a verificação de sua regularidade pelo Fisco, em atividade fiscalizatória ulterior.

10. Portanto, a questão debatida no Mandado de Segurança é meramente jurídica, sendo desnecessária a exigência de provas do efetivo recolhimento do tributo e do seu montante exato, cuja apreciação, repita-se, fica postergada para a esfera administrativa. Portanto, perfeitamente cabível o presente Mandado de Segurança.

[11]. No julgamento do Recurso Especial 1.167.039/DF, de relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 2.9.10, processado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que a exigência de trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, segundo a regra do art. 170-A do CTN, aplica-se às demandas ajuizadas após a entrada em vigor da LC 104/2001, ou seja, a partir de 11.1.2001.

[12]. Recurso Especial da Contribuinte a que se dá parcial provimento, para reconhecer o seu direito à compensação dos valores de PIS e COFINS indevidamente recolhidos, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN e observada a prescrição quinquenal.

[13]. Acórdão submetido ao regime do art. 1.036 do Código Fux, fixando-se a seguinte tese, apenas explicitadora do pensamento zavaskiano consignado no julgamento REsp. 1.111.164/BA: *(a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou,*

ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.

(REsp n. 1.365.095/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 13/2/2019, DJe de 11/3/2019)

Por conseguinte, não há dúvida de que as compensações efetuadas nas GFIPs das competências, transmitidas após a vigência do art. 170-A do CTN, eram indevidas, pois foram executadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial relativa às contribuições questionadas judicialmente. O mandado de segurança é posterior a LC 104, de 2001 (vigente a partir de 11/1/2001).

Quanto a alegação relacionada com a Lei nº 13.485, de 2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos à Contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal, a qual estabelece no seu art. 11, inciso IV, de forma expressa, que os valores pagos pelos Municípios a título de terço constitucional de férias, horário extraordinário, horário extraordinário incorporado, 15 (quinze) primeiros dias de auxílio-doença, auxílio acidente e aviso prévio indenizado, são valores pagos a título de indenização, não devendo compor a base de cálculo de incidência da Contribuição Social, cumpre destacar que tal matéria é estranha ao julgamento do litígio em foco, uma vez que não há notícia de adesão do Contribuinte ao parcelamento, que deveria ter sido acompanhada de desistência expressa da manifestação de inconformidade, ademais, destaque-se que no tocante aos parcelamentos, o Contribuinte, em contrapartida a benefícios, vantagens e descontos (parciais ou quase totais de acréscimos legais), deve se sujeitar às correspondentes exigências legais: a) cumprimento de prazos e formalidades legais (exemplos: prestação de informações, apresentação de formulários, indicação da forma como pretende promover a sua regularização tributária, em face das dívidas existentes); b) pagamento do parcelamento, desde a adesão, sem atrasos, de acordo com os cálculos preliminares, feitos a partir dos débitos confessados; c) recolhimento dos tributos posteriormente vincendos (relativos às competências a partir de abril de 2017); d) pagamento do parcelamento com base nos valores finalmente apurados, após a consolidação da dívida e do parcelamento. Ainda, no caso da Lei nº 13.485, houve a regulamentação por meio do Decreto nº 9.568, que confirma a necessidade da decisão judicial transitada em julgado para que haja o encontro de contas previsto no art. 11 da Lei nº 13.485, que não é a hipótese.

Quanto a gratificação de aniversário, em *obiter dictum*, já que a considero como posto no caso concreto um abono único anual, tem-se que a Lei Municipal nº 1.781/2011 não lhe pode retirar o caráter remuneratório para fins de contribuições previdenciárias, inclusive por ser a legislação federal a reger a matéria e no caso específico ela é previamente pactuada de forma remuneratória para fins previdenciários, de modo que integra o salário de contribuição.

Noutro norte, quanto as diferenças na alíquota SAT/RAT/GILRAT de 2% para 1%, o contribuinte alega que deveria ter recolhido em alíquota de 1%, porém fez os recolhimentos na base de alíquota de 2%, por isso autodeclarou direito creditório e fez compensações.

Sustenta que a redação originária do Anexo V do vigente Decreto nº 3.048 era de 1% para o CNAE de sua atividade preponderante. Questiona o Decreto nº 6.957/2009, inclusive por suposta afronta e desrespeito ao comando do art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212, eis que as atividades desenvolvidas por seus servidores são essencialmente burocráticas. Diz que a partir da vigência do Decreto nº 6.042/2007 (anexo V), e reforçada pelo Decreto nº 6.957/2009, passou a haver um reenquadramento com alíquota equivocada.

Apresenta listagem de seus servidores e lotações. Vindica uma alíquota menor, pois suas atividades econômicas no grau de risco devem ser leves. Pondera que o CNAE 8411-6/00 (Administração Pública em Geral) não é o mais assertivo, especialmente após o aumento da alíquota em relação a divulgação originária, sendo necessário o enquadramento em alíquota de 1% de pessoal burocrático, que é a situação majoritária do pessoal (servidores). Requer, se necessário, perícia ou diligência.

Muito bem. Quanto a perícia ou diligência, ela não se mostra necessária sendo matéria exclusivamente de direito. Ademais, a produção de provas compete a parte. Aplica-se no caso a Súmula CARF nº 163.

No caso concreto o próprio contribuinte indicou e informou a sua atividade preponderante por CNAE, sendo correspondente a alíquota de 2%.

Por ocasião da impugnação não apresentou nada que pudesse modificar o contexto. Por ocasião do recurso voluntário apresentou listagem de lotações de servidores, porém não comprova que sejam vinculados ao regime geral de previdência social, nem comprova e tampouco demonstra os CNAEs que seriam majoritários e a partir daí o enquadramento em atividades leves.

É de todos conhecido no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento para o SAT/RAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade econômica preponderante quando houver apenas um registro¹. A matéria é assentada na jurisprudência (Súmula STJ nº 351) e em ato declaratório aprovado pelo Ministro (Ato Declaratório nº 11/2011) ao aprovar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 2011.

Importante pontuar, pela ocasião, ser forte a jurisprudência no sentido de não haver ilegalidade no Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Decreto nº 3.048, promovendo o reenquadramento de atividades econômicas quanto ao grau de risco envolvido, para os fins do

¹ Não prevalece a tese Fazendária no sentido de que o critério para identificação da atividade preponderante seria o maior número de segurados da empresa como um todo (*grau de risco da empresa e não de cada estabelecimento*).

art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, observadas as alíneas “a”, “b” e “c”. Aliás, o Supremo Tribunal Federal (STF) no *leading case* RE 677.725 (Tema 554) firmou ementa assentando:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA DEFINIDA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAT E PELO GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT. DELEGAÇÃO AO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA PARA REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. LEI 10.666/03, ARTIGO 10. DECRETO 3.048/89, ART. 202-A, NA REDAÇÃO DO DECRETO 6.957/09. RESOLUÇÕES 1.308/2009 E 1.309/2009, DO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CF, ARTIGOS 5º, INCISO II; 37; 146, INCISO II; 150, INCISOS I E III, ALÍNEA 'A'; 154, INCISO I, E 195, § 4º.

1. O sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios previdenciários acidentários decorrentes das doenças ocupacionais.

2. A Contribuição Social para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) tem fundamentado nos artigos 7º, XXVIII, 194, parágrafo único, V, e 195, I, todos da CRFB/88.

3. O sistema impregnado, principalmente, pelos Princípios da Solidariedade Social e da Equivalência (custo-benefício ou prêmio versus sinistro), impõe maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica.

4. O enquadramento genérico das empresas neste sistema de financiamento se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, enquanto o enquadramento individual das empresas se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5. A Suprema Corte já assentou a constitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, *verbis*: EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003), o que se aplica as normas ora objurgadas por possuir a mesma *ratio*.

6. A lei que institui tributo deve guardar maior densidade normativa, posto que deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material (fatos sobre os quais a norma incide), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide - base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide - sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8), premissas atendidas no caso *sub examine*.

7. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, guarda similaridade com a situação do leading case no RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003, posto norma a ser colmatada pela via regulamentar, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, *verbis*: Art. 10. *A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.*

8. As alíquotas básicas do SAT são fixadas expressamente no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, restando ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo.

9. O FAP, na forma como prescrito no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 (“...conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social”) possui densidade normativa suficiente, posto que fixados os *standards*, parâmetros e balizas de controle a ensejar a regulamentação da sua metodologia de cálculo de forma a cumprir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

10. A composição do índice composto do FAP foi implementada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, órgão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e pensionistas e do Governo, através de diversas resoluções: Resolução MPS/CNPS nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010. Estas resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, e, mais recentemente, pelo Decreto 14.410/10, cumprindo o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

11. As resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, cumprindo o disposto no art. 10, da Lei nº 10.666/2003, a qual autorizou a possibilidade

de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

12. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica. Foi regulamentado como um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, sendo integrado por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil (art. 202-A do Decreto nº 3.048/99).

13. Segundo essa metodologia de cálculo, as empresas são enquadradas em *rankings* relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de trabalho e na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

14. A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, não se sustenta quando contrastada com o princípio de vedação do retrocesso.

15. Extrai-se deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5º, § 1º, CRFB/88), posto que invalidar a norma atenta contra os artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

16. A sindicabilidade das normas infralegais, artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor do conhecimento necessário para especificar a engenharia administrativa necessária para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de assunto, a pretexto de atuar como legislador positivo.

17. A jurisdição constitucional não é atraída pela conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a Lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10), o que impede a análise das questões relacionadas à, *verbi gratia*, inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

18. O SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica,

aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, o que atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

19. As empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução do FAP, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redução decorrente do Decreto nº 6.042/07. Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

20. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade encontram-se consagrados no caso *sub judice*, posto que o conjunto de normas protetivas do trabalhador aplicam-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento através do SAT e, num segundo momento, de forma individualizada através do FAP, ora objurgado, permitindo ajustes, observado o cumprimento de certos requisitos.

21. O Poder Judiciário, diante de razoável e proporcional agir administrativo, não pode substituir o enquadramento estipulado, sob pena de legislar, isso no sentido ilegítimo da expressão, por isso que não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

22. O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, "a", CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

23. Os princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade estão atendidos na medida em que o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão à disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo.

24. O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC). Restou assentado pelo Supremo que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei delegar ao regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da CF/88, o que se aplica ao tema ora objurgado por possuir a mesma ratio: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. - Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN. - Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas,

escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos n.ºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. - Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa. (REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002). EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

25. Mais recentemente a Corte enfrentou matéria similar em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral: *“É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.”* (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

26. Na mesma linha dos precedentes já mencionados, há situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e garantidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido: (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e 4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE 838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

27. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

28. Proposta de Tese de Repercussão Geral: O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

(RE 677.725, Relator LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247, DIVULG 15/12/2021, PUBLIC 16-12-2021)

É certo que o CNAE 8411-6/00 para a “Administração Pública em Geral” impõe uma alíquota de 2%, como foi observado pela fiscalização.

Portanto, pode a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, assim como, permitir mudanças entre graus de risco em determinada atividade, não implicando qualquer ilegalidade, sendo certo que as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica preponderante, conferem traços comutativos à contribuição e indicadores podem variar no tempo e ocorrer alterações.

Interessante anotar, inclusive, que o STJ já se manifestou por diversas vezes no sentido de que: “A discussão quanto à alteração de alíquotas da contribuição ao SAT/RAT pelo Decreto n. 6.957/2009 é de cunho constitucional, tendo sido inclusive analisado em Repercussão Geral pelo Pretório Excelso no julgamento do Tema n. 554/STF (RE 677.725/RS). Precedentes.” (AgInt no REsp n. 2.100.506/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/3/2024, DJe de 7/3/2024). Daí a transcrição da ementa supra.

Dito isto, tem-se que a Lei nº 8.212, em seu inciso II, com redação conferida pela Lei nº 9.732, estabelece as alíquotas de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) conforme o grau do risco da atividade preponderante seja considerado leve, médio ou grave. Neste diapasão, o que se tem, em verdade, foi uma modificação da alíquota para 2%, para a atividade econômica preponderante informada pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo a matéria em concomitância em relação a natureza das verbas pagas a título de “Terço Constitucional de férias, Auxílio-Doença/Auxílio-Acidente, Adicional de Horas Extras e Gratificação de aniversário [natureza de abono único anual]”, conforme consta no Mandado de Segurança nº 2011.61.06.002025-7; e, no mérito, na parte conhecida, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, exceto quanto à matéria em concomitância com mandado de segurança relativo à natureza de verbas e rubricas pagas pelo contribuinte; para, no mérito, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros