



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

Processo nº 10882.721484/2016-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.596 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICIPIO DE OSASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/03/2015

RETIFICAÇÃO DA GFIP DEPOIS DA DO DESPACHO DECISÓRIO.
POSSIBILIDADE.

Não há impedimento para que a Gfip seja retificada depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU AUXÍLIO-ACIDENTE.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, no caso do adicional constitucional de férias, bem como nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias. Conseqüentemente, tais valores, recolhidos pela recorrente, não podem ser considerados pagamentos indevidos.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC ANTIGO OU DOS ARTS. 1.036 A 1.041 DO NOVO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas. Todavia, a vinculação de conselheiro ao quanto decidido na sistemática dos recursos repetitivos somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do Ricarf), o que somente ocorre com o

trânsito em julgado das decisões, o que não ocorreu até a presente data. Em sentido semelhante, o disposto na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640, de 2014.

ALÍQUOTA DO GILRAT/SAT. GRAUS DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat) é definida pelo grau de risco da atividade preponderante, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos no estabelecimento. Se o contribuinte não comprova que recolheu esse tributo com alíquota superior à devida, não há como reconhecer o direito creditório em seu favor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias a respeito das quais não há negativa do fisco na concessão do reconhecimento do direito creditório, nos termos do voto do relator; (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar o óbice da falta de retificação de Gfip na análise do direito creditório relativo ao SAT/RAT; (c) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, em relação às demais matérias; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Bellini Júnior.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e João Bellini Júnior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

O presente processo tem por objeto manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo acima identificado contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco/SP que considerou não homologadas as compensações de contribuições previdenciárias por ele efetuadas nas competências 02/2015, 03/2015 e 04/2015 (nos valores de R\$ 2.584.600,80, R\$ 2.529.743,50 e R\$ 2.649.458,40, respectivamente).

O conteúdo do Despacho Decisório DRF/OSA/SEORT nº 276/2016 (fls. 7 a 13) pode ser resumido da seguinte maneira:

- Após ser intimado para apresentar justificativas para a origem dos créditos utilizados nas compensações efetuadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 02/2015, 03/2015 e 04/2015, o sujeito passivo alegou que se tratava de: (i) valores indevidamente recolhidos à Previdência Social sobre remunerações pagas a funcionários a título de adicional constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, conforme decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; (ii) valores recolhidos a maior a título de SAT/GILRAT, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 49/2014, que orienta que cada órgão da Administração Pública Direta com inscrição no CNPJ deve verificar sua atividade preponderante para fins de determinação do grau de risco.

- Contudo, os créditos alegados pelo sujeito passivo não foram acatados. Os recolhimentos de contribuições incidentes sobre o terço constitucional de férias e quinze primeiros dias de afastamento não foram considerados indevidos em virtude da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 e também porque o sujeito passivo não apresentou GFIP retificadora com exclusão dessas rubricas da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Já os recolhimentos efetuados a título de SAT/GILRAT não foram considerados como créditos porque o sujeito passivo não apresentou GFIPs retificadoras com informação da nova atividade preponderante e também não esclareceu qual atividade estava sendo considerada anteriormente e não relacionou todos os seus trabalhadores com suas respectivas funções para demonstrar qual seria a nova atividade preponderante a ser considerada.

- Assim, considerou-se que não há elementos de prova da ocorrência de pagamentos a maior ou indevidos, inexistindo, por conseguinte, previsão legal para restituição ou compensação. Destacou-se que, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, cabe ao contribuinte a demonstração, por meio de provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir, para que a autoridade administrativa possa aferir sua liquidez e certeza. Salientou-se também que a GFIP é instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida, nos termos do art. 32 da Lei 8.212/91, c/c o art. 225 do Decreto 3.048/99. Por fim, concluiu-se que “resta claro que as compensações realizadas em GFIP pelo contribuinte não encontram arrimo na legislação tributária vigente e devem ser consideradas não homologadas e os créditos tributários que foram supostamente assim liquidados devem retornar a condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente”.

O sujeito passivo tomou ciência do Despacho Decisório no dia 09/06/2016 (fls. 16) e apresentou manifestação de inconformidade tempestiva no dia 06/07/2016 (fls. 13 a 31), acompanhada de documentos (fls. 35 a 82), na qual alega, em síntese, que:

- A recorrente é empregadora de trabalhadores sujeitos ao regime geral da previdência social e nessa condição é obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e da contribuição previdenciária destinada ao custeio do seguro de acidente de trabalho, tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Foram verificados recolhimentos a maior desses tributos, realizados em até 60 meses, de modo que foi realizada a apuração do respectivo crédito e sua compensação administrativa, nos termos da legislação vigente. Esse crédito se refere a recolhimentos de contribuição previdenciária calculada sobre valores pagos aos empregados a título de adicional

de férias e primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente, bem como valores pagos a maior a título de contribuição para o seguro acidente de trabalho. A compensação efetuada tem fundamento no art. 74 da lei 9.430/96, no art. 89 da lei 8.212/91, no art. 251 do Decreto 3.048/99 e no art. 56 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, dispositivos que permitem ao contribuinte, sempre que ocorrido o recolhimento indevido, o uso da via administrativa da compensação.

- A fiscalização não homologou a compensação dos créditos referentes ao terço de férias e primeiros quinze dias do auxílio-doença sob o argumento de que a PGFN ainda não autorizou a dispensa de recurso e contestação sobre esses assuntos. Contudo, as compensações foram feitas a partir de informações e decisões oriundas do próprio sistema processual da RFB, pois buscou amparo em decisões do CARF, tais como as proferidas nos processos 13161.720148/2013-96, 10630.720315/2011-75, 16095.000066/2011-99 e 10783.722724/2011-62. Portanto, o Município de Osasco apurou créditos em conformidade com a orientação das mais recentes decisões proferidas pelo órgão de recurso ao qual a Receita Federal do Brasil está vinculada. A orientação do CARF segue critérios jurídicos adequados, pois a Lei 8.212/91, em seu art. 22, I, determina que a contribuição incida sobre os valores da remuneração paga em retribuição pelo trabalho prestado, o que não é o caso do terço constitucional de férias e do pagamento referente aos primeiros quinze dias de afastamento do segurado. Inexistem normativas que determinem a inclusão de tais valores na base de cálculo da contribuição da empresa, motivo pelo qual a RFB deveria promover interpretação mais criteriosa. Não houve questionamento no Despacho Decisório a respeito dos valores compensados, de modo que requer o reconhecimento do direito creditório.

- Quanto à compensação envolvendo o SAT/GILRAT, não houve discordância da DRF quanto ao mérito dos créditos utilizados, sendo a não homologação fundamentada exclusivamente no fato de a interessada não ter enviado GFIPs retificadoras relativas às competências que originaram os créditos compensados. Historicamente, o Município de Osasco sempre contribuiu para a previdência sob a atividade “administração pública em geral”, mas analisando a verdadeira atividade desenvolvida por cada um de seus funcionários, verificou-se que a atividade que de fato ocupou o maior número de funcionários nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014 foi a atividade de “educação infantil – pré escola”, fazendo-se então necessário o ajuste de seu enquadramento para esses períodos, conforme determinado pela própria RFB na Solução de Consulta COSIT nº 49/2014. Foram prestadas informações a respeito da origem desse crédito, inclusive em relação à composição dos valores, e a RFB não apresentou nenhuma oposição quanto ao mérito do crédito, resumindo-se a discordância da autoridade fiscal à questão formal concernente à falta de envio de GFIPs retificadoras. A RFB poderia ter notificado o contribuinte para que esclarecesse qual era a atividade equivocada e qual era a correta, solicitando documentos comprobatórios, mas em vez disso preferiu apegar-se a aspectos formais.

- O dever de retificação da GFIP não desqualifica o crédito compensado. A administração tributária não tem qualquer tipo de discricionariedade com relação ao lançamento tributário. Essa mesma lógica de legalidade aplica-se ao procedimento de compensação, de modo que não cabe à administração pública manter para si valores que não lhe são devidos. Diante disso, se a RFB não manifestou inconformismo com o fundamento de mérito da compensação, não poderia exigir o pagamento do crédito tributário. Havendo irregularidade relativa a obrigações acessórias, ao invés de exigir o crédito tributário, a RFB deveria ter lavrado multa por descumprimento de obrigação acessória (prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91). Como não foi aberto procedimento de fiscalização e o Município prestou todos os esclarecimentos solicitados pela RFB, esta deveria ter marcado prazo para apresentação das referidas retificações na GFIP. O CARF reconhece que a inexistência de retificação da GFIP não infirma a existência do direito creditório e não constitui óbice à

compensação ou restituição, conforme se verifica na decisão proferida pela Câmara Superior daquele órgão no processo nº 10972.720122/2011-43. Há, portanto, inadequação entre os fatos narrados no Despacho Decisório e a hipótese legal utilizada pela RFB, pois ou não se concorda com a existência do crédito, determinando-se sua exigência, ou se aponta irregularidade de obrigações acessórias, com aplicação de multa. O lançamento tributário é informado pela verdade material, de modo que a suposta irregularidade formal na qual a recorrente incorreu não serve de fundamento para a inexistência do crédito.

- O CARF admite retificação de obrigações acessórias após a notificação fiscal, conforme decisões proferidas nos processos nºs 13971.900878/2008-77 e 10909.902571/2009-57. No presente caso o Município efetuou essa retificação, o que se comprova pelos documentos em anexo. De qualquer forma, não existe previsão legal determinando que a retificação de obrigação acessória é condição para a realização de compensação. O art. 56 da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 não condiciona a compensação à retificação (apenas a restituição é condicionada no art. 3º, § 11), de modo que o Despacho Decisório carece de fundamento legal nesse ponto. O próprio site da RFB, ao explicar o procedimento de compensação, também não informa essa necessidade. A melhor interpretação e aplicação do princípio da legalidade e da moralidade deveria ter motivado a RFB a notificar a interessada a apresentar as retificações das GFIPs, ao invés de coibir o uso de um crédito que foi apurado conforme Solução de Consulta proferida pela própria RFB.

Ao final, com base nesses argumentos, o interessado requereu o acolhimento total de sua manifestação de inconformidade, com a conseqüente homologação da compensação realizada. Requereu também a imediata suspensão da exigibilidade do crédito em questão.

O Acórdão da DRJ (fls. 115 e ss.) julgou a impugnação improcedente, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/03/2015

COMPENSAÇÃO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. REQUISITO.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR DOENÇA OU ACIDENTE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O adicional constitucional de férias e a remuneração referente aos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Conseqüentemente, os valores recolhidos pela empresa sobre tais verbas não podem ser considerados pagamentos indevidos.

ALÍQUOTA DO GILRAT/SAT. GRAUS DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é definida pelo grau de risco da atividade preponderante, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos no estabelecimento. Se o contribuinte não comprova que recolheu esse tributo com alíquota superior à devida, não há como reconhecer o direito creditório em seu favor.

Irresignado, o ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1011 e ss.) reiterando os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. No tocante às alegações sobre a diminuição da alíquota da contribuição SAT/RAT, não conheço das alegações, uma vez que não houve julgamento do mérito no tocante a tal ponto no Despacho Decisório, ou seja, não se trata de matéria litigiosa quanto ao mérito.

A questão central do presente processo administrativo é determinar se há ou não a possibilidade de compensação de crédito de pagamento indevido de contribuição previdenciária sem que haja alteração da GFIP.

Em voto proferido no âmbito do Acórdão n. 2401-002.403, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira destacou que há possibilidade de compensação de crédito decorrente de pagamento indevido ainda que a GFIP não tenha sido alterada, conforme pode ser observado abaixo:

"FALTA DE CORREÇÃO DAS GFIP.

Por fim, quanto ao segundo argumento trazido pelo auditor que não procedeu o município a retificação das GFIP, entendo que também não é suficiente para indeferir direito a compensação, uma vez que o próprio auditor destaca a existência de contribuições indevidas.

Entendo que o descumprimento da Instrução Normativa, quanto a retificação das GFIPs constitui falta, ou seja sujeita as penalidades da legislação. Ao proceder a compensação das contribuições recolhidas indevidamente à título de agente político, indicou o contribuinte que a dita verba não constitui mais fato gerador de contribuição previdenciária, ou seja, deveria proceder a retificação das GFIP. Em não o fazendo incorre em falta sujeita a Auto de Infração de Obrigação Acessória, vez que faz constar em GFIP informação incorreta. Dessa forma, entendo que a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória é sim possível, evitando que a GFIP permaneça incorreta, mas não ser

determinante para indeferir restituição, ou mesmo declarar indevida compensação".

No Acórdão 9202-003.930 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 12 de abril de 2016, os conselheiros votaram por unanimidade em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, sendo que o Acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2007

NÃO RETIFICAÇÃO DE GFIP - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO - INAPLICABILIDADE.

O fato de o ente público não retificar a GFIP, excluindo os agentes políticos, não pode constituir óbice à compensação ou restituição quando constatado o direito creditório do recorrente, uma vez que existe Auto de Infração de obrigação acessória próprio para informações incorretas no documento GFIP.

Recurso Especial da Fazenda Negado

Vale destacar, ainda, que o Parecer Normativo Cosit n. 5/12 já demonstrou o entendimento que a retificação de DCTF após o despacho decisório seria possível, conforme pode ser observado abaixo:

Parecer Normativo Cosit n. 5/12

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014.

e-processo 11170.720001/2014-42

Diante do exposto, considerando que há a possibilidade de compensação de crédito de pagamento indevido de contribuição previdenciária sem que haja alteração da GFIP, resta analisar a natureza dos pagamentos devidos.

Nesse sentido, vale lembrar que os pagamentos devidos se fundam em : (i) valores indevidamente recolhidos à Previdência Social sobre remunerações pagas a funcionários a título de adicional constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, conforme decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; (ii) valores recolhidos a maior a título de SAT/GILRAT, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 49/2014, que orienta que cada órgão da Administração Pública Direta com inscrição no CNPJ deve verificar sua atividade preponderante para fins de determinação do grau de risco.

No primeiro caso, cumpre citar o REsp 1230957/RS, julgado em 26/02/2014 como recurso representativo de controvérsia, pelo qual decidiu-se que não incidiria contribuição previdenciária sobre o adicional relativo às férias indenizadas (o que decorreria de expressa previsão legal do artigo 28, §9º, d, da Lei n. 8.212/91) e sobre o adicional de férias concernente às férias gozadas (que possui natureza indenizatória e não é habitual), assim como os valores pagos pelo empregador nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente não possuem natureza de remuneração, pois não tem por intuito retribuir o trabalho.

Com relação à contribuição SAT/GILRAT, cumpre mencionar o texto da Solução de Consulta Cosit 49/14, que permite que os órgãos da administração pública direta reenquadrem o seu grau de risco de acordo com a atividade preponderante:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: ÓRGÃOS PÚBLICOS. ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO E ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO. CÓDIGO CNAE.

Para fins de determinação do grau de risco e, por conseguinte, da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/GILRAT, cada 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 em seu âmbito.

Não há necessária vinculação entre a atividade principal do órgão público, que define o código CNAE para fins de inscrição no CNPJ, e a atividade preponderante do órgão público, que define o enquadramento no grau de risco para fins de apuração da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/GILRAT.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; Art. 202 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 - RPS; Art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009; Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011; e Solução de Consulta Interna Cosit nº 1, de 2014.

Nesse sentido, o Município de Osasco que era originalmente enquadrado na alíquota de 2% do SAT/GILRAT em virtude do seu CNAE, verificou que a maior parte dos seus funcionários estava enquadrada na alíquota de 1% do SAT/GILRAT conforme demonstrado nos estudos constantes nas fls. 1026 e seguintes.

Com base no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das matérias a respeito das quais não há negativa do fisco na concessão do reconhecimento do direito creditório, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro João Bellini Júnior, redator para o voto vencedor

Dirirjo do respeitado conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas razões que passo a elencar.

Como relatado, os pagamentos indevidos decorrem de (i) valores pretensamente indevidamente recolhidos à Previdência Social sobre remunerações pagas a funcionários a título de **adicional constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente** e a (ii) valores pretensamente recolhidos a maior a título de SAT/Gilrat, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 49/2014, que orienta que cada órgão da Administração Pública Direta com inscrição no CNPJ deve verificar sua atividade preponderante para fins de determinação do grau de risco.

Quanto ao **adicional constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente**, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, os argumentos do Conselheiro André Luís Mársico Lombardi em seu voto no Acórdão 2401-003.943:

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

Em que pese os limites estabelecidos para a análise da inconstitucionalidade de lei no âmbito administrativo (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do RICARF), não se pode dizer que o art. 28 tenha extrapolado os lindes normativos definidos pela Constituição Federal.

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, "o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou

creditados". (A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde05122012162954/ptbr.phpest>. Acesso em 19/06/2014) No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição "não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo".(Idem p. 57.)

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base impositiva do tributo "folha de salários", "demais rendimentos" e "ganhos habituais", sendo que este último não deixa de ser "rendimento", "a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF". (Idem p. 68.)

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu "salário-de-contribuição" (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de "remuneração" e de "salário-de-contribuição".

Entendemos que remuneração "pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que "remunere" (Ibidem p. 69 e seguintes.), de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição)", como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, "assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho" (art. 28 da Lei nº 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em "contraprestação" (uma prestação por outra), mas sim em "retribuição", ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão "contraprestação" ao invés de "retribuição". Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato. (Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e os limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea a, do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

*Assim, tanto nos **QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU AUXÍLIO-ACIDENTE** (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91) e nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), bem como sobre o aviso-prévio indenizado (art. 487 e seguintes da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias. (Grifou-se.)*

*O caráter remuneratório dos **ADICIONAIS DE FÉRIAS** (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório. (Grifou-se.)*

*Note-se que não se desconhece a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.230.957, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), que estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) **DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS INDENIZADAS OU GOZADAS**; e (iii) do aviso prévio indenizado. Ocorre que este relator opta por manter o seu entendimento quanto à base impositiva do salário-de-contribuição, tendo em vista não estar ainda vinculado ao decisório, posto que não se trata de decisão definitiva de mérito (art. 62-A, do RICARF). (Grifou-se.)*

Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640, de 2014, cuja ementa transcrevo:

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Recurso Especial nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC. Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. (Grifou-se.)

Em relação às compensações envolvendo supostos recolhimentos indevidos da contribuição para o SAT/Gilrat, não há demonstração ou comprovação dos pretensos créditos.

A Solução de Consulta Cosit nº 49, de 2014, citada pelo letrado conselheiro relator, esclareceu que “para fins de determinação do grau de risco e, por conseguinte, da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/Gilrat, cada 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 em seu âmbito”.

Assim, a alteração da alíquota deve ser feita à vista da situação concreta, verificando-se qual é a atividade preponderante do órgão público, o que só pode ser feito mediante análise de todas as atividades exercidas pelo órgão e da alocação dos segurados empregados em cada uma dessas atividades.

Desse modo, a retificação da alíquota SAT/Gilrat, informada na Gfip do ente público, não produz efeitos se não houver demonstração efetiva de sua atividade preponderante, nos termos da legislação pertinente.

No presente caso, a demonstração da atividade preponderante não foi apresentada pelo sujeito passivo, nem perante a autoridade fiscal que efetuou o procedimento de verificação das compensações, nem perante o órgão de julgamento por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade.

Embora o sujeito passivo alegue que apresentou toda a documentação pertinente, não há documentos no presente processo que amparem tal afirmação.

Como muito bem assentou a decisão recorrida, “ao contrário do que afirma o sujeito passivo, a discordância da autoridade fiscal não se limitou à questão formal relacionada ao envio de GFIPs retificadoras. Não houve “concordância” da autoridade fiscal com o “mérito” da compensação que envolveu o SAT/GILRAT. Evidentemente, a autoridade fiscal não questionou o conteúdo da Solução de Consulta COSIT nº 49/2014 (e nem poderia fazê-lo, pois se trata de solução de consulta com efeito vinculante para a RFB), mas questionou o fato de o contribuinte não ter esclarecido sua atividade e não ter relacionado os trabalhadores com as respectivas funções a fim de demonstrar a atividade preponderante”.

Esse é o teor do item 5 do Despacho Decisório DRF/OSA/SEORT Nº 325/2016 (e-fl. 36), a seguir transcrito:

5. Fundamenta que parte do alegado crédito para compensação está em uma manifestação da própria RFB, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 49/2014, que orienta que cada órgão da Administração Pública Direta, com inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), deve verificar a atividade preponderante exercida para fins de determinação do grau de risco e, por conseguinte da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/GILRAT. Alega que com base nesta orientação verificou ter declarado de forma equivocada sua atividade preponderante, de maneira que a correção acarretou a apuração de crédito, muito embora não tenha esclarecido qual atividade estava sendo considerada anteriormente e relacionado todos os trabalhadores com suas respectivas funções demonstrando assim qual a nova atividade preponderante a ser considerada e seu SAT/GILRAT.

Conclusão

Por tais fundamentos, deve ser negado provimento ao recurso voluntário, nessas questões.

João Bellini Júnior