



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10882.721956/2012-66
ACÓRDÃO	2202-012.172 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE COTIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2011

NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

A arguição de nulidade processual requer a demonstração do efetivo prejuízo sofrido pelo ato tido por irregular pelo recorrente. Inexistindo inovação nos fundamentos do lançamento ou agravamento da exigência, mantem-se hígido o lançamento tributário.

INOVAÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

O sujeito passivo deve deduzir todas as alegações de defesa por ocasião da impugnação, sendo vedado inovar no Recurso Voluntário para trazer à discussão matéria não suscitada perante o julgador originário, sob pena de supressão de instância, exceto quanto a fato superveniente ou questões de ordem pública. A inovação recursal é causa de não conhecimento da matéria alegada.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Nos termos do art. 17 do Decreto 70235/72, a matéria não impugnada está fora do litígio, tornando-se incontroversa. Na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de Recurso Voluntário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2011

COMPENSAÇÃO. ORIGEM DO CRÉDITO. RETIFICAÇÃO DA GFIP. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O direito creditório oriundo de retificação que resulte na redução do débito confessado em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à

Previdência Social – GFIP, deve ser demonstrado por elementos que comprovem o erro na confissão do declaração original.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

O procedimento de compensação de contribuições previdenciárias exige a demonstração da liquidez e certeza do crédito alegado, cabendo ao suplicante demonstrar que a base questionada foi oferecida à tributação.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485 (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

HORAS EXTRAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TEMA Nº 687 DO STJ. INCIDÊNCIA

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto da alegação de diferenças apontadas entre o valor devido apurado pela fiscalização e aquele constante da GFIP ativa para os meses de junho e julho de 2009 e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Wilderson Botto (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Ricardo El Abras, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilderson Botto, o conselheiro(a) Eliseu Sampaio Nogueira.

RELATÓRIO

A lide versa sobre Recurso Voluntário apresentado em face do Acórdão nº 14-60.692, que por unanimidade de votos manteve o lançamento do crédito tributário decorrente de glosas de compensações realizadas, resultando no lançamento do crédito tributário de R\$ 4.989.796,54 (05/2012), já acrescido de juros e multa. Por bem retratar o caso, reproduzo abaixo o relatório do julgador de piso:

Trata-se de Auto de Infração relativo a lançamento de crédito tributário consistente em glosa de compensação indevida, no período compreendido pelas competências 01/2010 a 03/2010, 05/2010, 06/2010, 08/2010, 04/2011 e 05/2011.

A fiscalização sustenta (Termo de Verificação Fiscal de fls. 645/655) que o procedimento fiscal se originou do "Relatório de Análise de Compensações Indevidas" elaborado pelo Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário – SECAT da DRF Osasco, do qual decorrem as seguintes informações:

a) Em 18/05/2011 foi encaminhado à Prefeitura Municipal de Cotia o Ofício Secat/DRF/OSA nº 156/2011, através do qual foram solicitados esclarecimentos acerca de divergências detectadas entre as GFIP originais e retificadoras relativas ao período de julho/2006 a agosto/2009.

b) Em 17/06/2011 e 25/07/2011 foram solicitadas prorrogações de prazo.

c) Não havendo manifestação por parte do órgão municipal, em 26/07/2011 foi efetuada na Delegacia uma reunião com a presença do Delegado da DRF/OSA, de servidores do SECAT DRF/OSA, do Prefeito do Município de Cotia, do Secretário de Finanças da Prefeitura, além de outros servidores municipais, tendo sido acordado que a prefeitura concluiria até o mês de agosto/2011 a retificação das GFIP divergentes pendentes e apresentaria até 15/08/2011 esclarecimentos sobre as compensações supostamente irregulares.

d) Em 09/08/2011 foram entregues alguns comprovantes/protocolos das GFIP retificadoras; nas quais se verificou estarem incompletos considerando ao que havia sido acordado em reunião.

e) Em 24/08/2011 deu-se uma nova reunião no Secat/DRF/OSA na tentativa de, novamente, se esclarecer as divergências/pendências que ainda persistiam.

f) Em 25/08/2011, diante da inércia da contribuinte em adotar as providências cabíveis no sentido de sanar as divergências e irregularidades apontadas, foi encaminhado o Ofício Secat/DRF/OSA nº 192/2011 solicitando informações/esclarecimentos acerca das compensações efetuadas em GFIP.

g) Diante da negativa da Prefeitura de Cotia em fornecer a documentação que deu suporte às compensações, em 02/02/2012 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal de nº 08.1.13.00.2012.00034-5 determinando a abertura de fiscalização com base nos seguintes códigos de operação fiscal: 86201 (CP - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - EMPREGADO), período 2009 e 86801 (CP - COMPENSAÇÃO INDEVIDA), períodos: 07/2009, 09/2009 a 03/2010, 05/2010 a 06/2010, 08/2010 e 04/2011 a 05/2011.

Após a análise da documentação apresentada pelo contribuinte, a fiscalização apresenta as seguintes constatações:

a) o contribuinte efetuou compensações de valores devidos de contribuição previdenciária com créditos de naturezas jurídicas distintas: 1) pagamentos indevidos ou a maior; e 2) verbas de caráter indenizatório sobre as quais havia sido recolhida a contribuição e que, segundo seu parecer, não se sujeitariam a tal exigência.

b) nos demonstrativos de apuração dos créditos decorrentes de pagamentos a maior entregues pelo contribuinte (denominados "Divergência CCOR/GFIP"), os débitos informados em GFIP e discriminados na planilha basearam-se em declarações já retificadas, ocasionando, portanto, um saldo incorreto. Sendo assim, foi necessário refazer a apuração dos créditos decorrentes de pagamento a maior em razão de diferenças entre o total devido declarado em GFIP (considerando as últimas declarações entregues) e o total pago através de retenção do Fundo de Participação dos Municípios - FPM. Vale observar, que foram identificados pagamentos em atraso de modo que, do total recolhido, uma parcela refere-se a multa moratória e juros de mora. A correta apuração do aproveitamento dos créditos decorrentes de pagamento a maior encontra-se descritos detalhadamente no "Demonstrativo de Vinculação" e na "Listagem de Créditos/Saldos Remanescentes", (... omissis ...)

c) o contribuinte também apresentou demonstrativos alegando ter apurado créditos compensáveis que tiveram por fundamento um levantamento de verbas salariais de caráter indenizatório que, segundo parecer jurídico emitido pelo escritório de advocacia "Bernardo Vidal & Associados", não se sujeitariam à incidência da contribuição previdenciária. Foi fornecida, portanto, à fiscalização uma planilha demonstrativa por rubrica onde constam os valores mensais por competência e suas respectivas atualizações. Vale ressaltar, que tais créditos foram utilizados sem qualquer respaldo legal, já que inexistia qualquer decisão transitada em juízo ou qualquer outra hipótese autorizativa do instituto da

compensação tributária prevista exhaustivamente na legislação que rege a matéria, (... omissis ...)

d) restando caracterizada a ilegalidade dos créditos não oriundos de pagamento a maior, e considerando as últimas GFIP entregues, efetuamos o levantamento de todas as compensações efetuadas e constatamos a insuficiência do saldo de créditos válidos (decorrentes do pagamento a maior) para amparar o montante de compensações efetuadas, resultando em valores a descoberto. Tais valores constituem a base de cálculo do presente Auto de Infração. Vale dizer que, na apuração dos valores a descoberto, os créditos foram corrigidos pela Selic, conforme determina a legislação. A tabela abaixo discrimina, portanto, a apuração dos valores a descoberto decorrentes de compensação indevida conforme dados constantes em GFIP.

Em vista das considerações acima, houve a lavratura do presente Auto de Infração em razão da glosa das compensações, abrangendo o período de 01/2010 a 03/2010, 05/2010, 06/2010, 08/2010, 04/2011 e 05/2011.

Inconformado com o lançamento tributário levado a efeito, comparece o contribuinte aos autos impugnando-o pelo instrumento de fls. 674/688, fazendo-o nos seguintes termos.

1) O município autuado realizou compensações em virtude da constatação de recolhimentos indevidos ou a maior de contribuição previdenciária, oriundos das seguintes matizes: a) divergências entre os valores declarados e os efetivamente recolhidos; b) verbas de natureza indenizatória. Tal aporte financeiro se originou, precipuamente, de auditoria realizada sobre a folha de pagamento, bem como dos Extratos CCORGFIP, emanados da Receita Federal do Brasil, tudo consubstanciado na planilha em anexo.

Da origem dos valores compensados

Divergência entre Valores Declarados em GFIP e os Efetivamente Recolhidos

2) Parte dos valores restituídos refere-se à divergência positiva entre os valores declarados em Guia de Informação à Previdência Social (GFIP) e o montante efetivamente recolhido, seja por meio de GPS, ou retenção no Fundo de Participação dos Municípios (FPM), sob a rubrica “INSS EMPRESA”, a título de contribuições previdenciárias.

3) A possibilidade de retenção de obrigação tributária principal de contribuição previdenciária, seja advinda de parcelamento, ou mesmo a corrente, encontra-se disciplinada pela Lei nº 10.522/2002, em seu art. 14-D, que transcreve.

4) Quando a retenção for em montante superior ao confessado em GFIP, normalmente em razão da utilização da média das últimas 12 (doze) declarações, exsurge para o contribuinte o direito à compensação do indébito tributário.

5) Tais divergências foram apuradas por meio do extrato emitido pela Receita Federal do Brasil, denominado CCORGFIP, mediante o cotejo entre a coluna

VALOR A RECOLHER (Declaração em GFIP) e VALOR LÍQUIDO (Valores efetivamente recolhidos).

6) Além disso, e para corroborar a existência de divergências em prol do contribuinte, há de ser lembrado que a própria equipe de auditoria da RFB reconhece recolhimentos havidos a maior, no importe de R\$ 1.901.809,12 (um milhão, novecentos e um mil, oitocentos e nove reais, e doze centavos), constante do Relatório Fiscal do Auto de Infração, sobre os quais, segundo a RFB, foi realizada a imputação proporcional. Entretanto, ao observar os Demonstrativos de Repasses/Retenções no FPM, percebe-se que houve retenções em valor superior ao que fora aduzido pela ilustre equipe de auditoria.

7) O valor retido em 09/04/2009 não foi de R\$ 642.513,74 (seiscentos e quarenta e dois mil, quinhentos e treze reais, e setenta e quatro centavos), mas sim de R\$ 1.229.426,72 (um milhão, duzentos e vinte e nove mil, quatrocentos e vinte e seis reais, e setenta e dois centavos), sobejando mais R\$ 586.912,98 (quinhentos e oitenta e seis mil, novecentos e doze reais, e noventa e oito centavos) compensáveis. Com isso, acaso se admita que somente o montante descrito no Relatório Fiscal seja o valor efetivamente recolhido a maior (R\$ 1.901.809,12), deve ainda ser computada a diferença demonstrada logo acima (R\$ 586.912,98), totalizando o montante incontroverso de R\$ 2.488.722,10 (dois milhões, quatrocentos e oitenta e oito mil, setecentos e vinte e dois reais, e dez centavos).

8) Contudo, o real aporte financeiro compensável oriundo de recolhimentos a maior é de R\$ 4.186.103,26 (quatro milhões, cento e oitenta e seis mil, cento e três reais, e vinte e seis centavos), com fulcro na planilha extraída do extrato CCORGFIP. Assim, e ainda que se utilize da imputação proporcional descrita no art. 163 do Código Tributário Nacional, sobeja o aporte financeiro compensável de R\$ 2.284.294,14 (dois milhões, duzentos e oitenta e quatro mil, duzentos e noventa e quatro reais, e quatorze centavos) - diferença entre os cálculos apresentados pelo contribuinte e os da equipe de auditoria, podendo-se somar, ainda, a divergência apresentada na tabela acima –, que, em conjunto com as verbas indenizatórias são capazes de fundamentar as compensações efetivadas nas competências objeto do presente Auto de Infração.

9) Explica-se: a) em primeiro lugar, deve ser observado que o contribuinte atesta a quantia de R\$ 4.186.103,26, como aporte financeiro compensável; b) em segundo lugar, e sucessivamente, acaso seja entendido que deve ser realizada a imputação proporcional de R\$ 1.901.809,12, ainda sobeja o valor de R\$ 2.284.294,14, que deve ser somado aos R\$ 586.912,98, ante a diferença apontada com base no FPM, totalizando R\$ 2.871.207,12 compensáveis; c) em terceiro lugar, e sucessivamente, ainda no caso de imputação proporcional de R\$ 1.901.809,12, não se admitindo o valor sobejante de R\$ 2.284.294,14, que seja computado também o valor de R\$ 586.912,98, perfazendo o total de R\$ 2.488.722,10 compensáveis, tudo, a título de divergência em prol do Município.

Verbas de Natureza Indenizatória

10) Outra parcela do montante passível de repetição se originou de recolhimentos indevidos efetuados sobre parcelas de natureza indenizatória, ou seja, daquelas não integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, e por conseguinte não computadas no salário-de-contribuição, a qual teve sua gênese, repita-se, a partir do exame das folhas de pagamento do Município, no montante de R\$ 2.894.474,92 (dois milhões, oitocentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e setenta e quatro reais, e noventa e dois centavos).

11) Nesse sentido, a Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º), e a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (art. 58) consolidaram em seus textos as verbas salariais que não seriam computadas na base de cálculo da contribuição previdenciária.

12) O regime previdenciário, de acordo com o artigo 201 da Constituição Federal de 1988, tem caráter contributivo, preceito cuja atenção deve ser dirigida ao Legislador e ao Administrador (nas funções executivas e legislativas). Isso significa dizer que os atos infraconstitucionais consubstanciados na Lei nº 8.212/1991, e na IN nº 971/2009 não podem furtar-se do princípio contributivo, insculpido na Constituição da República. Desta feita, foi apurado aporte financeiro oriundo de pagamentos indevidos de contribuição previdenciária incidente sobre verbas de natureza indenizatória, quais sejam: a) terço constitucional de férias; b) adicional de horas extras; c) férias proporcionais indenizadas, e; d) abono pecuniário de férias. Tais recolhimentos podem ser observados pela simples análise das folhas de pagamento, nas quais consta o recolhimento de contribuição previdenciária sobre tais verbas, a despeito da remansosa jurisprudência em sentido contrário, e da regulamentação expedida pela RFB (IN nº 971/2009 - art. 58) em observância da Lei nº 8.212/91 (art. 28).

13) No que tange ao terço de férias, tem-se apoio na sólida jurisprudência, em combinação com a Lei nº 8.212/91, bem como na IN nº 971/2009, as quais, peremptoriamente, excluem da base de cálculo das contribuições previdenciárias a referida parcela.

14) No que se refere ao adicional de horas extras, devem ser consideradas as diferenças entre a remuneração a título de horas extras (100%), cujo valor é idêntico ao da hora normal paga, do adicional de horas extras (no mínimo 50%), essa verdadeiramente parcela indenizatória. Isto porque enquanto a primeira visa tão-somente remunerar o labor executado em período além do expediente, a segunda indeniza o trabalhador pelo excesso na jornada de trabalho, caracterizando-se como verdadeiro adicional de caráter indenizatório.

15) Quanto às férias proporcionais indenizadas, esta se refere ao pagamento devido em razão de período aquisitivo incompleto de férias por parte do obreiro, cabendo ao empregador, em caso de rescisão, indenizá-lo por tal acontecimento. Observe-se que o art. 28, § 9º, "d", da Lei nº 8.212/91 é expresso no entender de que a referida parcela não se computa no salário-de-contribuição, não havendo razão de direito que possa fundamentar as alegações trazidas pela fiscalização. Traz julgados do Superior Tribunal de Justiça em favor da sua tese.

16) Quanto ao abono pecuniário de férias, insculpido nos artigos 143 e 144 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, este não encontra qualquer dificuldade para o reconhecimento quanto à sua natureza indenizatória, vez que, conforme expressa previsão do "item 6" (transcreve o § 9º, alínea "e", item 6 da Lei nº 8.212/91).

Dos Juros e da Multa de Mora

17) O impugnante possui todas as razões jurídicas para reivindicar o indébito informado. A negligência na defesa de tais interesses, por conseguinte, configuraria ofensa aos princípios da indisponibilidade do patrimônio público e da vedação à renúncia de receita, além de infração político-administrativa, sujeita a cassação de mandato, nos termos do art. 4º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 201/1967. O patrimônio público é indisponível, e existindo direito à restituição para um Ente da Federação, este tem a obrigação de realizá-la. Pelo fato de o patrimônio público ser indisponível, tais atitudes de negligência com a auditoria externa visando a verificação de débitos, configuraria renúncia de receita, a qual somente é admitida nos exatos termos do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000, o que não é o caso.

18) Contudo, como não há pertinência na autuação, a teor do exposto nas razões de fundo de direito, por consequência lógica, também não deve subsistir o montante apontado a título de juros e multa. Neste esteio, cumpre sopesar que o art. 150 da CF/88 veda o efeito confiscatório dos tributos, de forma que sua cobrança não pode exceder o limite racional, moral e econômico que o sujeito passivo da obrigação tributária pode suportar. Havia grande discussão se tal postulado deveria ser ou não limitação a aplicação das multas, todavia o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a vedação é aplicável. Cita julgado do STF.

19) A multa instituída é evidentemente confiscatória, sobretudo em virtude de seu valor exagerado e da injustiça de sua aplicação, eis que representam extorsão estatal em virtude da mera ausência de sucesso na demonstração, por via administrativa, do direito às compensações. Ademais, seu valor exorbitante se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena. O princípio da razoabilidade, indicador da conduta a ser perseguida pela Administração Pública pressupõe que não basta que o ato administrativo esteja consonante com a lei em seu aspecto formal, se faz necessário que a medida aplicada seja legítima, de forma que vede ao administrador agir conforme seu sentimento pessoal. Há que se ter uma exigência justificada de ponderação, impondo aos agentes administrativos que maximizem a proteção ao ordenamento jurídico em sua totalidade.

20) Ainda que a multa pudesse ser aplicada, deveria o Auditor-Fiscal ter lançado mão das reduções previstas no § 3º, do artigo 1º, da Lei nº 11.941/2009. Por força do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, os benefícios legais citados acima podem ser aplicados independentemente da data de ocorrência do

fato gerador da dívida, logo, são cabíveis ao caso do impugnante, o que demonstra a desnecessidade do percentual utilizado na multa.

21) O princípio da proporcionalidade, parâmetro dado pela Constituição Federal (art. 37, caput) para que o Poder Judiciário controle os Atos da Administração Pública, inclusive a Fazendária, é dividido em três subprincípios: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Se o Auditor podia oferecer ao sujeito passivo opções de pagamento com os benefícios expostos no dispositivo legal supracitado, a imposição de penalidade mais gravosa se configura desnecessária, pelo que o ato de lavratura da multa é carente de obediência a um dos subprincípios da proporcionalidade, resultando, como consequência lógica, no não atendimento do próprio princípio.

22) Ao se apegar ao rigor textual do caput do citado art. 106 em relação à alínea "c" do seu inciso II, percebe-se que, surgindo na legislação tributária cominação de penalidade menos severa, é esta que deve ser aplicada, mormente pelo fato de tratar-se de multa que atinge volume milionário. Tal valor poderia ser aplicado em serviços essenciais a serem postos à disposição da Edilidade, tais como saúde, educação, moradia, alimentação, transporte, dentre outros.

23) Requer, ao final: a) a desconstituição do Auto de Infração, com a consequente homologação dos valores compensados no período fiscalizado, nos termos das razões expostas na impugnação, e, por conseguinte, dos juros e da multa de mora aplicada; b) a redução do patamar aplicado a título de multa de mora, conforme Lei nº. 11.941/2009; e, c) a emissão de Certidão Negativa de Débitos (Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa) para os devidos fins de direito.

Processado o feito, houve a conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução nº 1.739 da lavra deste Relator, datada de 30/07/2013, acostada às fls. 928/936, pela então competente 16a. Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto, solicitando esclarecimentos à fiscalização.

Às fls. 1.565/1.587 comparece a fiscalização aos autos apresentando o Parecer DRF/OSA/SECAT/EREV nº 174/2015.

Intimado o contribuinte sobre a manifestação fiscal, sobreveio o instrumento de impugnação complementar de fls. 1.593/1.595, no qual argumenta:

1) O contribuinte apurou créditos relativos a recolhimentos a maior de contribuição previdenciária, bem como oriundos de recolhimentos de verbas de caráter indenizatório, a exemplo do terço constitucional de férias, e adicional de horas extras. Após a apuração dos indébitos, esses foram compensados diretamente em GFIP, donde que redundou em autuação por parte da Autoridade Fiscal, que se deu através da glosa de parte dos valores compensados.

DO DIREITO

2) Em seguida, ainda com o fito de justificar a origem dos créditos, o contribuinte constatou alguns recolhimentos sobre as parcelas relativas ao terço de férias, conforme Planilhas constantes dos autos.

3) O que a autoridade fiscal não percebeu, injustamente, é que a interpretação da legislação tributária deve levar em conta outras normas extravagantes, que não apenas a Lei nº 8.212/91. Verifique que o Regimento Interno do CARF, em seu art. 62-A, que transcreve, impõe ao referido Conselho a obrigatoriedade da reprodução do entendimento dos Tribunais Superiores e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos art. 543-B e 543-C, do Código de Processo Civil.

4) Não é outro senão este o enquadramento que se dá à não-incidência sobre os casos relativos ao terço de férias. A recente Lei nº 12.844/13, aliás, inovou o ordenamento jurídico ao impor às unidades da RFB o mesmo entendimento dos Tribunais Superiores, indo mais além, inclusive, quando proibiu a constituição de créditos tributários relativos às matérias discutidas em sede do 543-B e C do Colendo Código Processual Civil. Transcreve excertos do ano normativo citado. Cita, ainda, entendimento exarado em peça de processo administrativo inerente a outro contribuinte.

Sobreveio o Acórdão nº 14-60.692, da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2011

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO COMPENSÁVEL. GLOSA. CABIMENTO.

É cabível a glosa de créditos utilizados pelo sujeito passivo em procedimento de compensação indevida, quando os créditos aproveitados não existem ou já tenham se exaurido em compensações anteriores.

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO COMPENSÁVEL. ORIGEM DO CRÉDITO A PARTIR DE RETIFICAÇÃO IMOTIVADA DA GFIP. GLOSA. CABIMENTO.

É cabível a glosa de créditos utilizados pelo sujeito passivo, oriundos de retificações injustificadas feitas na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

COMPENSAÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. AUSÊNCIA DE PROVIMENTO JURISDICIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A ausência de provimento jurisdicional favorável ao sujeito passivo impede que os órgãos do contencioso administrativo fiscal reconheçam o caráter indenizatório

de rubricas que não estejam expressamente excluídas do conceito de salário de contribuição.

COMPENSAÇÃO. VERBAS NÃO INCIDENTES. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE INTEGRAÇÃO DELAS À BASE DE CÁLCULO E DEMONSTRAÇÃO DO EFETIVO RECOLHIMENTO. OMISSÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

Mostra-se impossível o reconhecimento de crédito ao contribuinte em relação a recolhimentos supostamente feitos em relação a rubricas que não integram o salário de contribuição quando o contribuinte não demonstra que estas rubricas efetivamente integraram a base de cálculo sobre a qual houve a apuração das contribuições sociais de fato recolhidas.

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. FÉRIAS GOZADAS OU FRUÍDAS. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre as férias gozadas ou fruídas e seus respectivos reflexos na relação de trabalho e diferenças, não havendo pronunciamento definitivo e vinculante que impeça o seu lançamento.

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. HORAS EXTRAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre as horas extras, qualquer que seja o seu percentual relativo à hora normal e sobre o adicional noturno, ambos definidos como contraprestação pelo trabalho executado em condições extraordinárias.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. MULTA DE MORA. REDUÇÃO EM FACE DA LEI Nº 11.941/2009. NÃO CABIMENTO.

A multa de mora aplicada para a hipótese de glosa de compensação indevida não pode ser reduzida pela fiscalização, mesmo em face da possibilidade de redução prevista para o caso de o contribuinte formular pedido de parcelamento nos termos do artigo 1º, § 3º da Lei nº 11.941/2009. Hipótese na qual somente pode haver a redução da multa de mora, nos percentuais indicados pelos incisos do § 3º, caso o contribuinte desista ou renuncie ao contencioso administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 09.06.2016, apresentando o recurso voluntário de fls. 1.624 a 1.713 em 08.07.2016.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e estando presentes os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento, exceto da alegação de diferenças apontadas entre o valor devido apurado pela fiscalização e aquele constante da GFIP ativa para os meses de junho e julho de 2009, cuja matéria não foi objeto de impugnação específica.

Exceto pelo questionamento sobre eventual nulidade da decisão recorrida, cuja alegação será enfrentada no primeiro capítulo recursal, os fundamentos trazidos pelo recorrente se limitam a reiterar aqueles já deduzidos perante o julgador de piso, insistindo na regularidade do direito creditório a que alude ser detentor.

O lançamento envolve a glosa de compensações realizadas pelo recorrente, nos meses de 01/2010, 02/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010, 08/2010, 04/2011 e 05/2011, no valor originário de R\$ 3.611.371,72 acrescido de juros e multa moratória de 20%. O direito creditório defendido pelo recorrente tem duas naturezas: a) diferença entre os valores recolhidos para as competências 11/2008 a 07/2009, no valor originário de R\$ 3.572.786,07; b) pagamento indevido de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias no montante original de R\$ 2.177.347,93 apuradas entre 11/2004 e 03/2011.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

O contribuinte no tópico recursal em que se discute o direito creditório relativamente a diferença entre os valores recolhidos ou retidos e o débito confessado em GFIP, suscita a nulidade da decisão recorrida, na medida em que o julgador de piso teria alterado o entendimento consolidado no Auto de Infração, de tal sorte que tal procedimento teria reduzido o seu direito creditório em R\$ 252.853,05 reconhecido no Termo de Verificações, relativamente à competência 13/2008, reduzindo-o para zero.

Data máxima vênia, não foi isso o que ocorreu. É certo que no Termo de Verificações às fls. 649, a autoridade lançadora considerou o direito creditório de R\$ 252.853,05, que somado ao indébito apurado para outras competências resultou no total original de R\$ 1.863.584,46.

O que de fato ocorreu, é que o julgador de piso, identificando eventual equívoco na metodologia de cálculo do saldo credor deste mês, questionou a autoridade lançadora, nos termos da Resolução nº 1.739, de 30.06.2013, nos seguintes termos (fls. 928 a 936):

Em relação à competência 13/2008, considerando-se que o Termo de Verificação Fiscal informa a título de valor devido à Previdência o valor de R\$ 382.801,71, e a título de valor recolhido o importe de R\$ 727.067,80 (recolhido em 04/09/2009), sendo que R\$ 140.154, 82 refere-se a acréscimos legais, apurando sobra de crédito de R\$ 252.853,05, e que, excluindo-se os acréscimos legais, a sobra de crédito é de R\$ 204.111,27 (recolhimento de R\$ 586.912,98 – valor devido de R\$ 382.801,71), indago qual a razão da diferença de crédito ao contribuinte no importe de R\$ 48.741,78 (R\$ 252.853,05 – R\$ 204.111,27)

No Parecer de fls. 1.566 a 1.587, a autoridade lançadora admitiu que no montante devido de R\$ 382.801,71 não se encontravam dentre as bases de cálculo confessada os segurados da categoria 1, e caso eles tivessem sido considerados, o somatório dos valores retidos e recolhidos seria insuficiente para o cumprimento da obrigação previdenciária. Em resumo, não deveria ser computado dentre o direito creditório admitido de R\$ 1.863.584,46, o indébito de R\$ 252.853,05.

Ocorre que inobstante isso, conforme se pode observar do Termo de Verificações, o valor de R\$ 1.863.584,46 foi atualizado para R\$ 1.901.267,80 e integralmente consumido em compensações nos meses de 07/2009, 08/2009, 09/2009 e 10/2009. A fim de que não parem dúvidas, abaixo se reproduz a conclusão da autoridade fiscal no Parecer de Fls. 1.566 a 1.587:

RESTE CONSIGNADO que, como o AUTO DE INFRAÇÃO se ateve à GLOSA DAS COMPENSAÇÕES do período de 01/2010 a 05/2011, conforme item 4.1 do Termo de Verificação Fiscal (fl.651), e que estes valores não foram alterados após as conclusões da presente DILIGÊNCIA FISCAL, concluímos que não há alterações a serem promovidas no Lançamento Fiscal.

O julgador de piso apenas reproduziu o relato da autoridade lançadora, mas não adotou qualquer medida que visasse o agravamento da exigência mediante a redução do saldo credor, tanto que o montante do crédito controlado neste processo permanece àquele apurado no lançamento original (vide extrato de fls. 1.716 e 1.717).

Portanto, não houve inovação, supressão de direito creditório ou agravamento da exigência, afastando a arguição de nulidade apontada, de tal sorte que inexistente qualquer prejuízo ao recorrente que justifique a nulidade do lançamento ou da decisão recorrida.

**DAS DIFERENÇAS ENTRE O VALOR CONFESSADO E O MONTANTE RECOLHIDO
E/OU RETIDO DO FPM**

O recorrente alega ser detentor de um direito creditório originário de R\$ 3.572.786,07, motivado pela diferença entre o débito confessado em GFIP e o efetivamente recolhido, relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre 11/2008 e 07/2009, que atualizado na data da compensação alcança o valor de R\$ 4.186.103,26. Daquele montante original, a fiscalização reconheceu o indébito de R\$ 1.863.584,46, utilizando-o, após a sua atualização para R\$ 1.901.267,80, na compensação dos períodos de apuração das competências 07/2009, 08/2009, 09/2009 e 10/2009.

Importante esclarecer que o recorrente se encontrava sob procedimento de verificação fiscal para a análise da exatidão das compensações realizadas entre 07/2009 e 05/2011, que totalizava R\$ 8.169.513,93. Antes disso, em 18.05.2011, o sujeito passivo foi convidado para esclarecer o motivo das retificações em GFIP realizadas no período compreendido entre 07/2006 e 08/2009, que reduziram o montante do débito confessado. Após tais retificações, dariam suporte ao indébito pleiteado pela diferença entre o valor recolhido ou retido do FPM e confessado em GFIP. Diante deste quadro, as reiteradas afirmações de que o indébito teria sido apurado com base nas informações da Receita Federal do Brasil, não representa a realidade dos fatos, haja vista teve por origem confissões a menor de contribuições previdenciárias, que àquelas efetivamente devidas.

Jamais houve qualquer esclarecimento quanto a justificativa das retificações realizadas, tanto que a autoridade lançadora teve que realizar procedimento manual a fim de se apurar corretamente o saldo credor favorável ao contribuinte no período entre 11/2008 e 07/2009, conforme se observa do item 3.1. “b”, do Termo de Verificações:

b) nos demonstrativos de apuração dos créditos decorrentes de pagamento a maior entregues pelo contribuinte (denominados “Divergências CCOR/GFIP”), os débitos informados em GFIP e discriminados na planilha basearam-se em declarações já retificadas, ocasionando, portanto, um saldo incorreto. Sendo assim, foi necessário refazer a apuração dos créditos decorrentes de pagamento a maior em razão de diferenças entre o total devido declarado em GFIP (considerando as últimas declarações entregues) e o total pago através de retenção do Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Vale observar que foram identificados pagamentos em atraso de modo que, do total recolhido, uma parcela refere-se a multa moratória e juros de mora. A correta apuração do aproveitamento dos créditos decorrentes de pagamento a maior encontra-se descritos detalhadamente no “Demonstrativo de Vinculação” e na “Listagem de Créditos/Saldos Remanescentes”, ambos anexados ao presente termo e conforme planilha abaixo:”

Repita-se, do montante de R\$ 4.186.103,26 a fiscalização apurou apenas R\$ 1.863.584,46. Nestes termos, considerando que não houve qualquer manifestação quanto aos motivos que levaram o contribuinte a reduzir o débito confessado em GFIP entre 11/2008 e 07/2009, a matéria controvertida neste capítulo recursal diz respeito, tão somente, a eventual equívoco da autoridade lançadora, seja na apuração do direito creditório, seja na sua utilização na homologação das compensações entre 07/2009 e 10/2009.

Pois bem, na impugnação de fls. 674 a 690, o sujeito passivo insiste que o direito creditório seja apurado pela simples subtração entre o valor confessado e o recolhido ou retido. Não é demais observar, mais uma vez, que o montante do débito confessado pelo contribuinte foi retificado para valores a menor, sem que a impugnação ou o recurso voluntário sequer tangenciassem os motivos que levaram a esta redução, fato este reiteradamente apontado pela autoridade lançadora para justificar o procedimento adotado. Tanto que a fiscalização teve que

apurar o montante do crédito alegado, refazendo a sua apuração com a desconsideração das GFIP retificadoras.

Exceto pelo fundamento apontado no parágrafo anterior, a única irregularidade apontada na impugnação quanto a correta apuração do direito creditório está relacionada com a retenção datada de 09.04.2009, no valor de R\$ 1.229.426,72, mas que a fiscalização teria considerado apenas R\$ 642.513,74.

Na diligência requisitada pelo julgador de piso (fls. 928 a 936), a autoridade lançadora esclareceu às fls. 1.566 a 1.587, que a mencionada retenção teve por objetivo amortizar o saldo devedor das contribuições previdenciárias relativamente a dois períodos de apuração: R\$ 642.513,74 (03/2009) e R\$ 727.067,80 (13/2008). Este último valor, considerando o atraso no recolhimento, teve como valor original R\$ 586.912,98, mais R\$ 140.154,82 de juros e multa de mora.

Portanto, a situação foi devidamente esclarecida pela diligência fiscal, cujo resultado o sujeito passivo após devidamente intimado, não se manifestou.

Assim sendo, não há qualquer reparo à decisão recorrida.

DIREITO CREDITÓRIO SOBRE AS VERBAS INDENIZATÓRIAS

Ainda sustenta o recorrente ser detentor de direito creditório relativamente ao pagamento de contribuições previdenciárias sobre verbas por ele consideradas de natureza indenizatória. Às fls. 904 a 909, acompanhando os documentos que compõem a impugnação, o sujeito passivo informa quais seriam estas rubricas indenizatórias, cujo recolhimento teriam resultado no indébito originário de R\$ 2.177.347,93, apurado no período compreendido entre 11/2004 e 03/2011, abaixo sumariadas em ordem decrescente:

Férias 1/3	836.710,40
Férias Gozadas	722.326,66
Hora Extra 50%	221.787,12
Férias Proporcionais e Indenizadas	202.462,97
Hora Extra 100%	105.958,81
Aviso Prévio Indenizado	43.077,54
1/3 Férias Indenizadas	22.705,65
Férias Vencidas	14.682,80
1/3 Férias Vencidas	4.894,27
Abono de Férias	1.294,74
Dif. Hora Extra	823,28
Dif. 1/3 Férias	372,25
1/3 Abono de Férias	251,44
TOTAL	2.177.347,93

Sobre a não incidência de contribuições previdenciárias, a regra é a sujeição sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, seguida de uma lista excludente de rubricas previstas no § 9º do artigo 28, da Lei

8.212/1991. A tal lista, há que serem acrescidas outras reconhecidamente indenizatórias pelo Poder Judiciário, que se tenham de reprodução obrigatória por este colegiado, nos termos do artigo 98, do RICAF.

Não passa neste primeiro teste de legalidade as rubricas relativas às férias gozadas, horas extras e diferença de horas extras. Tanto na impugnação como no recurso voluntário, sequer há alguma menção a não incidência de contribuição previdenciária sobre as férias gozadas, o que a torna matéria incontroversa. Quanto às horas extras, o Tema nº 687 dos Recursos Repetitivos crava a incidência da contribuição previdenciária:

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Quanto ao terço constitucional de férias, muito embora o recorrente tenha feito vários apontamentos sobre a não incidência da contribuição sobre ela em reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, tal entendimento restou superado pelo Tema nº 985, da Repercussão Geral:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Além do reconhecimento da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, o Egrégio Supremo Tribunal Federal achou por bem modular sua decisão para produção de efeitos a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata de julgamento do mérito. No entanto, preservou as contribuições já recolhidas e não contestadas judicialmente até aquela data, o que afasta a possibilidade de repetição de indébito ou de compensação da contribuição incidente sobre o terço constitucional recolhido antes de 15/09/2020, exceto se houvesse o questionamento judicial, o que não é o caso. É o que restou decidido nos embargos declaratórios ao RE 1.072.485, na sessão plenária de 12.6.2024, cujo dispositivo se reproduz abaixo:

Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Assim sendo, este relator não tem competência para dar entendimento diverso à modulação dada a questão pela Egrégia Corte, situação que ensejaria reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões, nos termos do artigo 102, I, "I", da Carta Magna. Outro não é o entendimento seguido por este CARF, tal como já julgado nos Acórdãos nº 2301-011.962, 2302-004.260 e 2202-011.939. Logo, inviabilizada a pretensão do recorrente quanto ao terço constitucional de férias e sua diferença.

No que diz respeito às férias proporcionais, indenizadas e vencidas pagas na rescisão, e seus respectivos terço constitucional, tais rubricas já se encontravam, desde muito,

amparadas pela ressalva legal do § 9º do artigo 28, da Lei 8.212/1991, o que desloca a comprovação de eventual indébito relacionado com estas rubricas ao campo da sua liquidez. Ocorre que verificando a tabela de incidência constante das fls. 1.551 a 1.556, tais verbas sequer se sujeitaram à incidência das contribuições previdenciárias.

Idêntica constatação em relação ao abono de férias e seu terço.

Já no que diz respeito ao aviso prévio indenizado, o julgador de piso requisitou da unidade de origem maiores esclarecimentos sobre a ausência de reconhecimento do indébito relativo a esta verba. Ato contínuo, o recorrente foi intimado para identificar por meio de arquivos digitais gerados no formato MANAD, os beneficiários de pagamentos considerados como não sujeito a contribuição previdenciária. No entanto, a diligência foi infrutífera, inviabilizando a exatidão do indébito alegado, ou mesmo se o beneficiário estaria vinculado ao regime geral ou próprio de previdência social (COTIAPREV), conforme se observa do Parecer de fls. 1.566 a 1.587.

Assim sendo, ante a ausência de certeza e liquidez do direito alegado quanto ao indébito envolvendo o pagamento de contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória, outra conduta não se esperaria do julgador de piso, que não merece qualquer ressalva.

CONCLUSÃO:

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto da alegação de diferenças apontadas entre o valor devido apurado pela fiscalização e aquele constante da GFIP ativa para os meses de junho e julho de 2009, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva