



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.723801/2015-11
ACÓRDÃO	2302-004.688 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2012

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

A partir da publicação do Tema 985 STF, é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL. ADICIONAL NOTURNO. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Tema 687 do STJ: As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Tema 688 do STJ: O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

Tema 689 do STJ: O adicional de periculosidade constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Francisco Ibiapino Luz (substituto[a] integral), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, o conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisco Ibiapino Luz.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 04-41.596 da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CGE, no qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a Impugnação.

O processo em análise decorre de Auto de Infração referente ao lançamento de obrigação principal em virtude de compensação indevida realizada em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs do período de 01/10/2012 a 30/09/2013.

O Relatório Fiscal (e-fls. 3-36), em síntese, informa que:

- O Procedimento de Auditoria foi instaurado para verificação de compensações realizadas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs.
- Em atendimento a intimação a Autuada assim esclareceu: “a) os procedimentos foram adotados por empresa terceirizada, através de cessão de créditos reconhecidos pela Receita Federal, originados do processo administrativo n. 10166.003832/2010-29; b) segundo o procedimento adotado na época, a Sardagna realizava de tempos em tempos um depósito numa conta da Caixa Econômica Federal, e o crédito decorrente deste processo, que passou a ser de sua titularidade por conta de cessão realizada, era liberado para ser utilizado pela empresa mediante compensação em GFIP; c) finalmente, foi aberto o processo administrativo n. 16191.003159/2013-49, onde as compensações realizadas restaram homologadas, tendo sido emitido um relatório de compensações.” Ainda, “a) os créditos compensados não decorrem de guias de recolhimento, e sim do crédito reconhecido no âmbito do processo administrativo n. 10166.003832/2010-29; b)

não foi realizada memória de cálculo das compensações realizadas, visto que as mesmas ficavam dentro do limite dos créditos que eram liberados pela Caixa Econômica Federal no supracitado processo administrativo. Vale ressaltar, sempre tudo de acordo com o que foi informado a esta contribuinte pela empresa terceirizada e especializada responsável pela adoção destes trâmites.”

- Relativamente ao PA nº 10166.003832/2010-29 mencionado pela Autuada, foi constatado que a sua abertura se deu em meio papel, tendo sido digitalizado no Sistema. Isso permitiu verificar que “o mesmo foi indeferido em 20/12/2010, conforme Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT Nº 485/2010, constante junto às folhas 203 a 207, Volume II do processo administrativo (PA) nº 10166.003832/2010-29. Em tal processo aparecem, como pretensas beneficiárias, diversas empresas. Não existe qualquer defesa no sentido de cancelar ou mudar decisão do despacho retromencionado. Inclusive, numa busca rápida realizada, s.m.j., não se detectou, visualmente, que a Autuada tenha feito parte.”

- A Autuada ignorou o despacho decisório que indeferiu o PA nº 10166.003832/2010-29 e iniciou as compensações de forma retroativa, de GFIPs, relativas às competências 10, 11 e 12/2012, através de novas GFIPs encaminhadas, a partir de 04/01/2013.

- Quanto ao processo PA nº 16191.003159/2013-49, a Fiscalização entendeu não ter acesso direto ao mesmo, na medida em que foi formalizado em meio papel, mas não foi digitalizado. Tal conclusão decorreu de buscas realizadas no Sistema. Diante disso, a Autuada foi intimada para apresentar decisão que homologou “as compensações realizadas” bem como o “relatório de compensações emitido”. Porém, até o término do processo de autuação, as cópias do PA não foram apresentadas.

- A fiscalização entendeu pela caracterização de existência de Grupo Econômico, pois a empresa Agroterra Comércio e Transportes Ltda, foi criada como um apêndice da SARDAGNA, tendo sua sede no mesmo endereço e com o mesmo controle familiar. Além disso não possui atividades e receitas próprias, tendo como fim específico auferir benefícios indevidos do SIMPLES sobre a folha salarial de empregados que laboram para a SARDAGNA. Tal conclusão foi comprovada por reclamações trabalhistas analisadas. Bem como a empresa SAJ Participações Ltda., que foi composta por 3 sócios que, além de serem irmãos, já comandavam a Autuada desde a sua constituição, bem anteriormente à sua criação. Aponta que idêntico ao que ocorre com a Empresa AGROTERRA, a Empresa SAJ também é comandada por grupo familiar.

- O presente processo trata apenas de débito relacionado à glosa de compensações. Para a exigência da multa isolada e multa por descumprimento de obrigações acessórias foi formalizado o Processo nº 10920.724093/2015-28 (em apenso).

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação sustentando a inexigibilidade de valores – iliquidez/incerteza, tendo em vista que na base de cálculo da notificação foram incluídas diversas verbas (auxílio-doença, salário maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, aviso-prévio indenizado, 13º salário, auxílio-creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas extras).

Em julgamento, a DRJ (e-fls.1090-1107) negou provimento à Impugnação cuja decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/09/2013

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

COMPENSAÇÃO.

Somente é cabível, nas condições e sob as garantias que a Lei estipular, a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 1116-1135) que repisa os argumentos da impugnação com o acréscimo de nulidade da decisão por “ausência de análise de argumentos lançados na impugnação”, bem como “os argumentos da contribuinte de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas podem e devem ser conhecidos.”

O processo foi distribuído para relatoria do Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, integrante da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, o qual propôs o sobrestamento do processo a fim de aguardar o posicionamento final do Supremo Tribunal Federal – STF sobre Tema nº 985 - terço constitucional de férias. O processo foi sobrestado.

Com a devolução do processo para julgamento, considerando que o conselheiro relator não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, foi o mesmo distribuído para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Contudo, conforme constou no Relatório, o Recorrente alega que os argumentos de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas podem e devem ser conhecidos pela instância administrativa. Ocorre que a matéria não pode ser conhecida, uma vez que é estranha à competência deste Colegiado, tendo em vista que, para tanto, estaria o órgão administrativo realizando controle de constitucionalidade, o que é exclusivo do Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2):

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, o recurso merece ser parcialmente conhecido.

2. Preliminar

O Recorrente sustenta que v. acórdão restou silente “não apenas em relação a argumentos de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas, mas também quanto à necessidade de ser revista a base de cálculo da penalidade, pois inclusas nela valores que não se enquadram no conceito de remuneração.” Aduz que ao deixar de se pronunciar sobre tais argumentos a decisão “afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF), dos quais deflui o direito ao duplo grau de jurisdição.”

Não assiste razão ao Recorrente.

Primeiramente, ressaltasse que a atividade administrativa é plenamente vinculada não conferindo à Administração pública margem de escolha, senão aquelas já previstas em lei. E, como bem observado pela decisão recorrida, não cabe a instância administrativa apreciar argumentos de inconstitucionalidade de lei por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

Relativamente a ausência de pronunciamento quanto “à necessidade de ser revista a base de cálculo da penalidade, pois inclusas nela valores que não se enquadram no conceito de remuneração,” a simples leitura da decisão recorrida revela que o relator do voto condutor não entrou no mérito da questão em razão de a impugnação não ter individualizados os valores que teriam sido lançados sobre verbas de natureza indenizatória.

Assim, não há falar-se em violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Não se observa qualquer causa que pudesse configurar preterição do direito de defesa do Contribuinte, tendo em vista que por meio do Auto de Infração tomou conhecimento integral da infração que lhe fora imputada e dela se defendeu amplamente, tanto que alegou uma série de argumentos para afastar a exigência fiscal.

Haveria violação ao contraditório e à ampla defesa se não fosse possível saber qual a infração que lhe estava sendo imputada, o que o impediria de contraditá-la (contraditório) por qualquer meio (ampla defesa).

Desta forma, a preliminar deve ser rejeitada.

3. Mérito

O Recorrente sustenta que parte dos valores exigidos não podem prosperar, pois incluídas na base de cálculo verbas que não guardam cunho remuneratório, acarretando a iliquidez/incerteza do crédito tributário.

Como já mencionado quando do exame da preliminar, o relator do voto condutor não entrou no mérito da questão em razão de a impugnação não ter individualizados os valores que teriam sido lançados sobre verbas de natureza indenizatória.

Nesse contexto, por concordar com a posição firmada, decido manter a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, com a reprodução dos seguintes trechos:

VOTO

(...)

9. MÉRITO

HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A Lei 8212/91 estabelece como regra a incidência tributária sobre a totalidade dos rendimentos pagos ao trabalhador, a qualquer título, conforme se vê da transcrição do dispositivo legal abaixo:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à

disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Em um segundo momento, o mesmo dispositivo previsto na referida Lei, Art. 28, parágrafo 9º, relaciona as verbas que não se compõe a base de cálculo das contribuições sociais.

O impugnante apresentou argumentos em relação a rubricas (auxílio-doença, salário maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, aviso-prévio indenizado, 13º salário, auxílio-creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas extras) que, em tese, se enquadram nas hipóteses de exclusão.

Inicialmente, cabe salientar que, tendo o rol do parágrafo 9º, da Lei 8212/91, natureza de isenção, a interpretação deve ser feita de maneira literal e restrita, consoante dispõe o CTN:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Desta feita, por se tratar de norma isentiva, a interpretação deve ser realizada de forma literal não estendendo a situações não contempladas expressamente pela norma.

Da análise dos dados representados nos documentos e relatórios carreados pela auditoria fiscal, observa-se que são consistentes e coerente com a legislação que rege a matéria, além de estarem de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte e registradas nos Sistemas da Receita Federal do Brasil.

Observa-se também que a defesa não apontou as rubricas e os respectivos valores controvertidos, que deveriam também estar lastreados nos respectivos documentos que permitissem elidir os valores apontados pela fiscalização.

A contestação das diferenças também não traz demonstração dos valores individuais questionados, lastreada em prova documental, cujos valores totalizados por competências são explicados pela auditoria fiscal de maneira detalhada que não pode ser menoscabada.

Ademais, a defesa também elencou rubricas que não constam na referida previsão legal e que têm sido objeto de questionamento no Poder Judiciário, mas, sobre os

quais não foram proferidos ainda, decisões vinculantes. (Grifei)

Contudo, importa registrar o que segue:

No tocante ao terço constitucional de férias, no julgamento do RE 1.072.485, o STF, entendeu pela natureza remuneratória da verba. Portanto, o adicional de 1/3 de férias compõe o salário de contribuição, nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei 8.212/1991 e do § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99.

No referido julgamento, restou decidido que a contribuição previdenciária será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/9/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do RE 1.072.485, bem como as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Dessa decisão a União apresentou embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em 16/04/2024, foi dado provimento parcial, por maioria, aos embargos de declaração opostos *“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”*. O acórdão foi publicado em 19/09/2024.

E, em 15/10/2024, foram opostos novos embargos pela União, com vista dos autos à Procuradoria-Geral da República em 07/01/2025.

Em sessão virtual realizada de 1º a 8 de agosto de 2025, o STF, por decisão unânime, concluiu o julgamento do RE 1.072.485 mantendo como marco temporal a data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Diante deste cenário, a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias somente será exigida a partir de 15/9/2020, ou seja, a Fazenda Nacional não pode exigir a contribuição previdenciária sobre o terço de férias de forma retroativa a tal data.

No presente caso, não há demonstração de impugnação judicial tempestiva relativa às contribuições recolhidas sobre o terço constitucional de férias no período discutido. Assim, incide integralmente a regra expressa da modulação definida pelo STF, no sentido de que as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até a data de referência não serão devolvidas pela União, circunstância que afasta a possibilidade de reconhecimento do crédito pretendido e, por consequência, inviabiliza a compensação postulada.

Ainda, relativamente ao adicional de insalubridade, trabalho noturno, horas-extras e verbas rescisórias, o STJ firmou as seguintes teses:

- Tema nº 687: “As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária”.
- Tema nº 688: “O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária”.
- Tema nº 689: “O adicional de periculosidade constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária”.

Dessa forma, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 2302-004.688 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10920.723801/2015-11

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

DOCUMENTO VALIDADO