



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

Processo nº 10932.720032/2012-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.275 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria GLOSA DE COMPENSAÇÃO
Recorrente KG ESTAMPARIA FERRAMENTARIA USINAGEM E MONTAGEM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO - COMPENSAÇÃO - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. - NÃO COMPROVAÇÃO DE SEREM INDEVIDAS AS CONTRIBUIÇÕES COMPENSADAS

Correta a glosa dos valores compensados indevidamente, quando realizar o contribuinte compensação de valores cujo direito líquido e certo a compensação não lhe está assegurado.

COMPENSAÇÃO. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO AO CONTRIBUINTE. PRERROGATIVA DO FISCO DE VERIFICAR A REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO. LANÇAMENTO DE VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

Os contribuintes têm a prerrogativa de efetuarem a compensação de valores indevidamente recolhidos, independentemente de autorização, todavia, o fisco deve verificar a correção do procedimento e lançar os valores que tenham sido compensados irregularmente.

Correta a aplicação da multa isolada de 150% nos casos em que o fisco fundamente a sua imposição na falsa declaração da GFIP, e o contribuinte argumentando apenas a existência de créditos não demonstra propriamente sua existência, mesmo intimado especificamente para tanto.

APLICAÇÃO DE JUROS SELIC - MULTA - PREVISÃO LEGAL.

Dispõe a Súmula nº 03, do 2º CARF: “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.”

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE CONTRIBUIÇÕES RAT, INCRA, SEBRAE SELIC, MULTA - IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

GLOSAS DE COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO E DAS IRREGULARIDADES NO RELATÓRIO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo quando o fisco expõe no seu relatório de trabalho as irregularidades encontradas no procedimento de compensação, indica quais valores compensados foram objeto de glosa, e justifica a aplicação da multa isolada.

O mero erro no período incluído no lançamento, não provoca nulidade do AI, quando por meio dos demais documentos que compõem o processo é possível identificar o período correto. Ademais, tendo o próprio recorrente identificado o erro não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I)rejeitar a preliminar de nulidade; e II) no mérito, negar provimento ao recurso. Ausente justificadamente a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de obrigação principal - AIOP, lavrado em desfavor do recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, tendo o crédito sido constituído por meio da glosa de compensação efetuadas pela empresa sem que a mesma tivesse direito a mesma, no período de 11/2009 a 06/2011.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 3124 no AI nº 51.018.327-1, exigem-se os valores decorrentes da glosa das compensações referentes ao período de 01/2009 e 12/2010, na medida em que a fiscalizada não demonstrou o direito creditório que daria suporte a elas (fls. 3110).

As justificativas apresentadas pela empresa durante a ação fiscal levaram a Fiscalização a concluir pela falsidade das declarações, o que resultou na exigência da multa isolada de 150% do valor das compensações indevidas por meio do AI nº 51.018.326-3 (fls. 3100).

Relativamente ao ano de 2008, foi lavrado o AI nº 37.368.576-9, objeto do Processo nº 1932.720033/2012-54, por meio do qual são glosadas as compensações referentes às competências de 03/2008 e de 09/2008 a 13/2008.

Preliminarmente, esclarece o Auditor Fiscal que havia lavrado auto de infração, cientificado à fiscalizada em 23/03/2012, utilizando os valores declarados em GFIP transmitidas após o início do procedimento fiscal em 22/07/2011, o que é vedado pelo § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972:

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Procedeu, então, com a lavratura do Termo de Retificação de Lançamento, com ciência da empresa em 18/04/2012, por meio do qual se substituíram os lançamentos anteriores pelos juntados aos autos.

Prossegue o Auditor, relatando que a empresa não comprovou, durante a ação fiscal, “a validade jurídica dos créditos utilizados na compensação”.

A primeira intimação apresentada à empresa requisitando os documentos necessários à realização dos trabalhos fiscais não foi atendida, o que levou a Fiscalização a renová-la.

Em resposta à segunda intimação, a fiscalizada informou que a maior parte da primeira requisição já havia sido cumprida, posto que os documentos solicitados já se encontravam na empresa à disposição da Fiscalização, o que ensejou a lavratura de Termo de Constatação Fiscal para, além de renovar o prazo para apresentação de documentos, enfatizar que os documentos

deveriam ser apresentados na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Mais uma vez, a intimação não foi atendida, conduzindo o Auditor Fiscal a exigir a apresentação dos livros diários e documentos fiscais, o que foi cumprido pela empresa.

Após analisar os documentos apresentados, a Fiscalização confirmou a ausência de recolhimentos de contribuições previdenciárias por terem sido declaradas diversas compensações. Com isso, mais uma intimação foi providenciada, desta vez para que a fiscalizada comprovasse o pagamento das contribuições em questão ou fizesse prova do direito creditório. Novamente, a empresa silenciou-se.

Após nova intimação, a contribuinte entregou à Fiscalização a planilha "Apuração de Créditos e Compensações do INSS", a qual descreve os créditos a que teria direito, oriundos de recolhimentos de contribuições incidentes sobre fatos não tributáveis, "na visão do contribuinte".

A fim de apurar a regularidade das compensações, foi solicitado à empresa que apresentasse informações mais detalhadas de modo a esclarecer "a composição individualizada de todos os valores", comprovando os mediante folhas de pagamento. Além disso, foi requerida prova dos recolhimentos, da autoria da planilha já oferecida e de eventual decisão judicial que autorizasse as compensações realizadas ou de processo administrativo que tratasse do direito creditório em análise.

Por meio das planilhas de fls. 2695 e 2696, a fiscalizada detalha parte das informações inicialmente prestadas, confirmando que o direito creditório teria suporte em teses jurídicas decorrentes de jurisprudência, de doutrina e de interpretação das normas tributárias, o que levou a Fiscalização a concluir pela inexistência de decisão judicial que reconhecesse, concretamente, o crédito alegado.

Foram também apresentados pela empresa GFIP, resumos de folhas de pagamento e "guia de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre trabalho com vínculo empregatício do mês de fevereiro de 2008".

Relata a Fiscalização que, do confronto entre as informações prestadas e dos documentos apresentados, não se verificou qualquer semelhança ou identidade entre os valores cotejados.

Em 19/04/2012, a Fiscalização deu oportunidade à contribuinte para que fizesse prova da origem e da idoneidade dos valores comunicados (fls. 2838 e seguintes):

4º Ao se promover o confronto dos valores constantes na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÕES DO INSS" com os documentos entregues pelo fiscalizado e descritos nas letras do item anterior não se verifica qualquer semelhança ou identidade entre os valores e pior foi anexada uma guia de Recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre trabalho com vínculo empregatício do mês de fevereiro de 2008, como se

tal exação tivesse alguma relação com contribuição Previdenciária.

Ante todo o exposto são impostas ao contribuinte as seguintes obrigações:

I Fazer prova por meio de documentos hábeis e idôneos os recolhimentos de Contribuições Previdenciárias dos valores descritos na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÕES DO INSS"; II É importante alertar e advertir ao contribuinte que este deve apresentar as tabelas que deram origem aos valores descritos na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITO E COMPENSAÇÕES DO INSS", devendo estas estar acompanhadas de documentos de arrecadação que compõem os valores nelas descritos; III É previamente comunicado ao fiscalizado que a conduta de entregar resumos de folha de pagamento e de guias de recolhimento de previdência social para justificar a origem dos valores descritos na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÕES DO INSS" não é suficiente para validar aquele documento, muito pelo contrário, pois não cabe à Administração Tributária adivinhar a origem dos valores descritos naquela ou fazer prova para o fiscalizado ou mesmo promover a composição dos valores descritos na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÕES DO INSS", sendo este encargo do fiscalizado.

Em resposta, a fls. 3023/3025, alegou-se que “a contribuinte não entende qual seria a forma correta de comprovar a existência dos créditos utilizados na compensação, pois apresentou todos os elementos capazes de demonstrar tanto a sua origem com os critérios utilizados na apuração”.

A Fiscalização relata ter havido uma contradição do contribuinte, pois, mesmo reconhecendo que seus créditos são oriundos de teses jurídicas, não estando previstos em lei ou provimento judicial, alega que não entende qual seria a forma correta de comprová-los.

Ante o exposto, assevera a Fiscalização que a conduta do contribuinte impossibilitou a constatação da existência, da origem e da idoneidade dos valores apresentados, ou seja, se eles são reais e se foram efetivamente recolhidos. Também restou inviabilizada a análise sobre se as verbas descritas na planilha “Apuração de Créditos e Compensações do INSS” estão ou não sujeitas à incidência tributária.

Conclui a Fiscalização que a aludida planilha “foi elaborada única e exclusivamente para induzir” o AuditorFiscal, “em erro e considerar como válidas as compensações efetuadas, não devendo, portanto, a mesma ser considerada como documento existente e válido”.

Entendeu a Fiscalização que as práticas observadas constituem, em tese, descumprimento de leis criminais, o que ensejou a correspondente representação ao Ministério Público Federal.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 05/12/2011, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 14/05/2012.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 3166 a 3222.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, conforme fls. 3367 a 3407.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

Deve ser glosada a compensação cujas liquidez e certeza não foram demonstradas pela atuada. Alegação de que existem teses contrárias à interpretação do Fisco não são suficientes para embasar direito creditório.

FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

ARGÜIÇÃO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Não é de competência do julgador administrativo decidir sobre constitucionalidade de lei.

JUNTADA DE PROVAS. Para que seja autorizada a juntada de provas após o decurso do prazo para oferecimento da impugnação, a notificada deve demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1.972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando dos termos da Decisão a empresa e as solidárias, apresentou recurso, fls. 3418 e seguintes, onde argumenta em síntese:

1. Em sede preliminar, argui que os atos administrativos devem ser claros e precisos, a fim de que o administrado possa compreender os motivos que os fundamentam. Sob o aspecto da motivação das autuações lavradas, argumenta que diversos são os vícios constatados.
2. Em primeiro lugar, menciona a impossibilidade de se verificar qual o período a que se referem os autos de infração.

3. Prossegue argumentando que haveria outra mácula relacionada à motivação das autuações. Trata-se da fundamentação legal da multa isolada de 150%, pois a Fiscalização informou que a penalidade seria exigida com base no disposto no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e no § 10 do artigo 89 da Lei nº 11.941, de 2009. Considerando que o mencionado inciso II versa sobre a multa isolada de 50% e que não existe o artigo 89 da Lei nº 11.941, de 2009, defende que não foi possível se concluir quais as normas aplicáveis que resultariam na exigência da multa de 150%.
4. Aproveita o questionamento para enfatizar que os documentos apresentados não permitem se concluir pela aplicação da multa atacada. Ademais, todas as intimações foram atendidas, não podendo prevalecer a afirmativa de que a impugnante teria tentado induzir o Auditor Fiscal a erro.
5. Caso não sejam acatadas as nulidades arguidas, valendo-se do princípio da eventualidade, passa a defender a regularidade das compensações efetivadas, por terem sido utilizados créditos legítimos e regulares, nos exatos termos do inciso II do artigo 156 do CTN.
6. Aduz que seu direito creditório decorreria do recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as seguintes verbas: contribuição previdenciária sobre a remuneração de auxílio doença e seu complemento; contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 da remuneração de férias; contribuição previdenciária sobre décimo terceiro salário; contribuição previdenciária sobre aviso prévio; contribuição previdenciária sobre horas extras; contribuição previdenciária sobre gratificação; contribuição previdenciária sobre salário maternidade; contribuição previdenciária sobre adicional noturno; contribuição previdenciária sobre banco de horas; contribuição das Empresas ao SAT; contribuição das Empresas ao INCRA; contribuição das Empresas ao SEBRAE;
7. Alega que as compensações teriam sido realizadas com fundamento em laudos técnicos de profissionais habilitados e em recolhimentos concretizados, os quais podem ser verificados em consultas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).
8. Explica que, ao responder à Fiscalização que não saberia qual a forma correta de comprovar o direito creditório, referia-se ao teor da intimação de 19/04/2012, a qual advertia que “entregar resumos de folhas de pagamento e de guias de recolhimento de previdência social para justificar a origem dos valores descritos na planilha (...) não é suficiente para validar aquele documento...”, não existindo a contradição sustentada pela Fiscalização. Neste ponto, esperava que o Auditor Fiscal lhe explicasse como poderia comprovar a regularidade das compensações realizadas.
9. Quanto as compensações, alega que a jurisprudência do STJ está se posicionando em sentido favorável à recorrente.
- 9.1. Argui que o auxílio doença percebido **nos primeiros quinze dias de afastamento não** tem natureza salarial, pois inexistente prestação de serviço neste período, o que Requer, por conseguinte, a anulação dos lançamentos fiscais.
- 9.2. Outra verba tratada na impugnação é o **salário maternidade**, o qual seria um benefício previdenciário pago no gozo da licença maternidade. Por não remunerar a segurada no

exercício de suas atividades laborais, não teria natureza salarial, o que afastaria a incidência das contribuições em discussão.

- 9.3. A próxima verba questionada é o **adicional noturno**, o qual teria sido criado para compensar o trabalhador pelo desgaste físico maior sofrido na realização do trabalho noturno, consoante o artigo 3º da Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho. Isso levou a impugnante a concluir pela natureza indenizatória do adicional noturno, o que excluiria a incidência tributária.
- 9.4. O **banco de horas** também é objeto da controvérsia suscitada pela impugnante. Segundo o alegado, tal procedimento foi criado com o objetivo de se flexibilizar a jornada de trabalho, pois as horas trabalhadas a mais em um dia podem ser compensadas em outro, respeitando-se o limite constitucional de 44 horas semanais de trabalho. O pagamento decorrente do banco de horas existe quando o empregado que tem certo saldo a compensar é desligado da empresa ou se este saldo existir por mais de um ano sem que o trabalhador tenha sido beneficiado por uma jornada reduzida. Nestas situações, os valores devidos pelo empregador são computados como horas extras.
- 9.5. Analisando a natureza do **décimo terceiro salário**, verifica-se que a verba apontada não possui natureza salarial, posto que decorre de imposição legal, sendo considerado uma bonificação natalina.
- 9.6. Com relação a **verba 1/3 de férias** o STF vem externando o posicionamento pela afastamento da contribuição previdenciária.
- 9.7. As **horas extras**, face seu caráter eventual e serem recebidas em retribuição ao trabalho extraordinário visa indenizar, compensar o trabalhador, razão pela qual não deve constituir salário de contribuição.
- 9.8. No mesmo sentido, as **gratificações**, por constituírem valor pago além da remuneração, seja em razão do trabalho extraordinário, reconhecimento do trabalho prestado ou função desempenhada, somente será remuneração para efeitos de composição da base de cálculo, quando for ajustada, diferente da ora paga que tem caráter de liberalidade.
- 9.9. O **aviso prévio indenizado** não compõe a base, posto que não decorre da prestação de serviço.
10. Deixando de questionar a natureza de diversas verbas pagas aos segurados empregados, o contribuinte passa a questionar a constitucionalidade de diversas contribuições, descrevendo ser indevida a sua exigência.
11. **CONTRIBUIÇÃO PARA O RAT** – A primeira contribuição que entende não ser devida é a contribuição para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (RAT), instituída pelo inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Acrescenta que os conceitos de atividade preponderante e de grau de risco acidentário leve, médio e grave foram disciplinados em ato do Poder Executivo, não em lei, o que, a seu ver, contraria a Constituição Federal.
12. A recorrente aduz que a contribuição para o INCRA também padece do vício da **inconstitucionalidade, porquanto, por ser contribuição para fiscal demandada em**

contraprestação a determinado serviço público, as empresas urbanas não podem ser compelidas a recolhê-la.

13. No mesmo sentido, o recorrente não se vê como contribuinte do SEBRAE, pois se trata de contribuição nova instituída em proveito das micro e pequenas empresas. Por não estar prevista no artigo 240 da Magna Carta, defende que deveria ter sido instituída por lei complementar. Ademais, não há como se exigir a contribuição de empresas não beneficiadas pelas atividades do mencionado Serviço.
14. Acredita, portanto, ser possível “a apuração de créditos do que é pago a esse título e sua utilização em compensação”. Consubstanciado o art. 89 da lei 8212/91 e no art. 44, § 7º da IN 900/2008, sem a necessidade de prévia autorização da fazenda Pública.
15. Requer, destarte, que seja reconhecida a legitimidade do procedimento adotado.
16. No tópico seguinte, o recorrente argui que não estão presentes as hipóteses que ensejariam a aplicação da multa isolada. Primeiramente, volta a atacar os fundamentos legais da multa apresentados no relatório fiscal, os quais permitiriam se concluir que a multa deveria ser exigida em 50%, posto que não foi invocado o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual poderia dobrar a penalidade prevista no inciso II do citado artigo.
17. Em que pese o vício na motivação jurídica da autuação, decidiu debater a legislação que daria suporte à multa de 150%. Após lembrar que, nos lançamentos dos créditos tributários, o Fisco exige a multa de ofício de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sustenta que tal penalidade não pode ser exigida no caso concreto, posto que todos os débitos compensados foram declaradas em GFIP.
18. Ademais, para que lhe seja exigida a multa de 150%, é necessária a constatação de prática de fraude pelo contribuinte, consoante o disposto no “parágrafo único” (sic) do citado artigo.
19. Expõe que duas são as acepções que a palavra fraude tem no direito tributário. A primeira refere-se à “conduta dolosa, praticada com ardil, para agredir uma previsão contida na norma jurídica”. Na segunda acepção, o termo é utilizado na violação indireta à lei, ou seja, busca-se uma norma jurídica para afastar a incidência de uma norma imperativa.
20. Aduz que o termo “fraude” utilizado no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi definido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:
21. Por este conceito, defende que, para que ocorresse fraude, o contribuinte teria que impedir, retardar, modificar ou excluir o nascimento da obrigação tributária, o que não ocorreu, posto que todos os fatos geradores ocorreram e foram declarados ao Fisco.
22. Ademais, a conduta imputada deve ser dolosa, ou seja, o contribuinte deve agir com a intenção de recolher menos tributos mediante infração à lei.
23. Ainda discutindo a multa de 150%, a defendente passa a se opor à incidência do disposto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, a qual prevê a aludida penalidade quando

for prestada declaração falsa. Sob este aspecto, sustenta que a compensação declarada é válida, porquanto realizada em conformidade com a legislação que rege a matéria.

24. Sustenta que a discordância do Fisco em relação às compensações declaradas não é suficiente para embasar a exigência da multa, posto que mesmo não fez prova alguma da existência de falsidade de declaração.
25. A multa aplicada possui caráter confiscatório.
26. Indevida a taxa SELIC
27. Requer seja dado provimento ao recurso , reformando totalmente a decisão exarada pela DRF em Campinas, com a consequente anulação do lançamento, ou n mérito seja o lançamento extinto com a homologação das compensações efetuadas em face dos argumentos esposados, com a anulação da multa, ou em caráter subsidiário sua diminuição, bem como o afastamento da palicação da taxa SELIC, quando o índice ultrapassar 1%. Não está pleiteando a declaração de inconstitucionalidade da lei, mas tão somente demonstrou pontos controversos destas com a CF/88.
28. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova.

A DRFB encaminhou o recurso a este conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 3482. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO**DAS NULIDADE**

Quanto as nulidades suscitadas pelo recorrente, de que não foi possível precisar primeiramente o período a que se referem os autos de infração, não lhe confiro razão.

Vejam, trecho da decisão de primeira instância que enfrentou na forma devida a questão:

Da Arguição de Nulidade

O Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, trata da nulidade da seguinte forma:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; I os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-la a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Não é qualquer vício na motivação fática ou jurídica que irá resultar em nulidade da autuação, mas apenas os erros que, efetivamente, resultem em cerceamento ao direito de defesa.

Para julgar adequadamente a questão, a Autoridade julgadora não deve se limitar ao equívoco apontado na impugnação, mas apreciar a lide dentro do contexto que lhe é colocado, sopesando, inclusive, o conjunto de argumentações oferecidas pelo contribuinte.

Por conseguinte, não basta o engano na apresentação da motivação jurídica da autuação, sendo necessário, também, que o mesmo resulte em real cerceamento ao direito de defesa.

Postas as premissas do julgamento, passo a decidir sobre os questionamentos arguidos da impugnante.

A primeira questão suscitada refere-se ao período tratado nas autuações.

Enquanto que o Discriminativo do Débito (DD) informa o interregno de 01/2009 a 12/2010, no relatório fiscal, diz-se que as compensações teriam ocorrido no período de dezembro de 2008 a dezembro de 2010.

Não obstante as informações sejam contraditórias, uma análise atenta das autuações revela a que período se referem. Vejamos.

Os valores das multas efetivamente cobrados, e sobre os quais não pairam dúvidas, são encontrados nas folhas de rosto dos autos de infração, a fls. 3100 e 3110.

Identifica-se facilmente as fls. 3100 e 3111, que a menção a competências no presente lançamento de 2008, deu-se em função, que durante o mesmo procedimento, houve lançamento em processo apartado de contribuições envolvendo o referido período. Todavia, por meio dos relatórios DD – Discriminativo de débito, e DAD – Discriminativo analítico de débito é possível identificar qual o período que abrange o débito em questão. Não apenas o relatório fiscal, demonstrou de forma geral todos os fatos geradores que compõem a presente autuação, como nos relatórios que acompanham o lançamento é possível mensalmente fazer o batimento dos valores apurados, com aqueles contabilizados pela empresa e constantes não só no documento GFIP que indicou as compensações, como também nos demais documentos apreciados durante o procedimento fiscal.

Já quanto a aplicação da multa isolada, entendo que também deve ser afastada a alegação de nulidade. Assim, como demonstrado pela autoridade julgadora, os vícios que importem nulidade do lançamento são aqueles onde claramente identifica-se o cerceamento do direito de defesa, ou erro inequívoco do lançamento que contaminem a sua essência. No presente caso, identificamos, que embora existam erros materiais, seja em relação a informação de competência incluída além do período da autuação e indicação de dispositivo, quando as explicações descritas no relatório fiscais deixam claro que trata-se da aplicação de multa isolada.

Outra questão posta pela impugnante diz respeito à fundamentação jurídica da multa de 150%. Mais uma vez, reconhece-se que houve equívoco no relatório fiscal, mas tal engano não resultou em prejuízo à autuada. Explico.

A fundamentação da multa de 150% com base no “artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96; artigo 72, da Lei nº 4.502/64 e artigo 89, § 10, da Lei nº 11.941/2009” é evidentemente equivocada, como bem argumentou a impugnante.

Todavia, a fls. 3106, no relatório de “Fundamentos Legais do Débito”, a motivação jurídica da autuação é corretamente comunicada:

Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais 706 – COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE. MULTA ISOLADA POR FALSIDADE DA DECLARAÇÃO 706.01 – Competências: 01/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010, 150% compensação indevida – comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo – Lei 8212/91 – art. 89 parágrafo 10º:

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Esta fundamentação é consistente com os fatos narrados pela Fiscalização e dá suporte à penalidade imposta: na hipótese de compensação indevida mediante declaração falsa, a multa será o dobro da multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, 150%:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; Mais uma vez, o auto de infração apresenta informações inadequadas que não resultam em prejuízo da impugnante, porquanto a informação correta é facilmente apurável.

Não pode ser esquecido que a impugnante, ao atacar a multa exigida, trouxe a lume o § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008 em lei.

A autuada apresentou argumentos de que as declarações prestadas não eram falsas e de que a penalidade não lhe podia ser imposta. Defendeu, ainda, que a mera divergência de entendimentos entre o Fisco e a fiscalizada não seria suficiente para motivar a penalidade.

Ora, mesmo diante do equívoco na fundamentação jurídica apresentada no Termo de Verificação Fiscal, a autuada ofereceu alegações que demonstram o pleno conhecimento das motivações fáticas e jurídicas que embasaram as autuações.

O equívoco constatado, por conseguinte, não resultou em prejuízo da parte, não podendo se aceitar a tese pela nulidade dos lançamentos.

DO MÉRITO

Conforme o relatório fiscal, constatou-se pela análise das GFIP e documentos apresentados, que o contribuinte realizou compensações mediante aproveitamento de tributo sem estar amparado pelo recolhimento indevido ou mesmo por ação judicial transitada em julgado.

Note-se que não colacionou o recorrente qualquer ação judicial definitiva que amparasse suas compensações, baseando seu direito na jurisprudência do STJ em relação a determinadas verbas e pareceres e doutrina esparsa em relação a verbas que compõem o conceito de remuneração.

Aliás esse foi o entendimento descrito pelo julgador, no sentido que como não havia decisão transitada em julgado, considerou-se que não havia crédito líquido e certo em favor do contribuinte, portanto, as compensações foram consideradas indevidas, restando à auditoria fiscal o levantamento do crédito tributário pelo total indevidamente compensado (Glosa de Compensações Indevidas) com base nos artigos 170-A e 170 do CTN e artigo 89 da Lei 8.212/1991, combinada com o artigo 70 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, publicada no Diário Oficial da União – DOU em 31/12/2008.

Com relação ao argumento de realização de compensação nos limites legais, entendo que acordo com os princípios basilares do direito processual, cabe ao autor provar fato constitutivo de seu direito, por sua vez, cabe à parte adversa a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A autoridade fiscal em seu relatório descreveu que o recorrente descumpriu a norma, posto que realizou compensações sem ter direito a mesma.

Como é cediço, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, desse modo, caberia à recorrente demonstrar o direito líquido e certo a realizar as compensações, o que não restou demonstrado, tendo em vista que os valores compensados, referem-se a verbas, que não se encontram dentro do rol de exclusão da base de cálculo do § 9º do art. 28da lei 8212/91.

As hipóteses de compensação estão elencadas na Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 89, dispondo que a possibilidade restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos. Não ocorreu recolhimento ou pagamento indevidos de contribuições previdenciárias, no presente caso.

***Art. 89.** Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação alterada pela Lei nº 9.032, de 28/04/95, mantida pela Lei nº 9.129, de 20/11/95 que colocou vírgula após a expressão INSS Parágrafo único. Na hipótese de recolhimento indevido as contribuições serão restituídas, atualizadas monetariamente. § 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95, e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95, que passou a identificar o INSS somente pela sigla)*

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único do art. 11 desta lei. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de

28/04/95 e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95 com as seguintes alterações: 1) identifica o INSS somente pela sigla, 2) acrescenta o artigo “o” antes da expressão “valor”; 3) coloca vírgula antes da expressão “do parágrafo”)

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação alterada pela Lei nº 9.129, de 20/11/95)

§ 4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas, atualizadas monetariamente. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95 e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95, que inseriu uma vírgula entre as palavras “compensadas” e “atualizadas”)

§ 5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95 e mantido, com a mesma redação, pela Lei nº 9.129, de 20/11/95)

§ 6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95 e mantido, com a mesma redação, pela Lei nº 9.129, de 20/11/95)

A Lei nº 8.212/1991 está em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, haja vista o próprio CTN dispor em seu artigo 97, VI, que as hipóteses de extinção do crédito tributário, entre essas a compensação e a dação em pagamento, são de estrita reserva legal. Assim, para verificar a possibilidade de compensação há que ser remetido para os permissivos legais.

Art.97 - somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Conforme prevê o art. 89, § 2º da Lei nº 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS os valores recolhidos de forma indevida. Dessa forma, só após a conclusão de serem devidos tais valores poderia o recorrente valer-se do instituto da compensação.

Conforme previsto no art. 170-A do CTN, corroborando o entendimento do STJ (Súmula 212), é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim sendo, ações judiciais pendentes, não são meios hábeis para autorizarem o procedimento de compensação pelo contribuinte.

*Art.170-A - É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. *(Acrescido pela Lei Complementar 104/01).*

Aliás, esse foi o encaminhamento dado pelo julgamento de primeira instância, frente as alegações do recorrente, como vemos a seguir. Não houve apresentação de qualquer sentença com trânsito em julgado que abarcasse o direito do recorrente.

Contudo, interessante abordar o conceito de remuneração destacando, ainda as verbas que compõem o referido conceito, para que possamos melhor entender a irregularidade das compensações realizadas, já que os pagamentos feitos à título de^

- contribuição previdenciária sobre a remuneração de auxílio doença e seu complemento;
- contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 da remuneração de férias;
- contribuição previdenciária sobre décimo terceiro salário;
- contribuição previdenciária sobre aviso prévio;
- contribuição previdenciária sobre horas extras;
- contribuição previdenciária sobre gratificação;
- contribuição previdenciária sobre salário maternidade;
- contribuição previdenciária sobre adicional noturno;
- contribuição previdenciária sobre banco de horas;
- contribuição das Empresas ao SAT;
- contribuição das Empresas ao INCRA;
- contribuição das Empresas ao SEBRAE;

Vejamos trecho da decisão que enfrenta essa questão e face concordar com os argumentos ali exposto, também adoto como razões de decidir:

(...)

Assim, se o crédito reconhecido em decisão judicial não transitada em julgado não possui a certeza indispensável para a legitimidade da compensação, muito menos certo é o crédito fundado em teses jurídicas, doutrina ou jurisprudência.

Existem quatro maneiras de a jurisprudência conferir ao crédito defendido pelo contribuinte a certeza que autorizaria a compensação:

a decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do § 2º do artigo 102 da Constituição Federal:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

retirada da eficácia da norma por meio de Resolução do Senado Federal, após provocação do Supremo Tribunal Federal, nos termos do inciso X do artigo 52 da Constituição Federal:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; a edição de súmula vinculante, prevista no artigo 103A da Constituição Federal:

Art. 103A.

O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

a emissão do ato previsto no inciso II do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 2002:

Art. 19. Fica a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

II matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

Saliente-se que nem sequer as decisões do STF e STJ proferidas sob a sistemática dos artigos 543B e 543C do Código de

Processo Civil têm o condão de validar as pretensões da impugnante, pois, consoante o disposto no Parecer PGFN nº 2.025, de 2011, tais decisões são ensejam a remissão ou extinção do crédito tributário:

22. Com efeito, a teor do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 2002, a existência de ato declaratório tem o condão de excetuar a defesa da União em juízo no tocante à matéria que constitua o seu objeto. Mas não apenas isso. Por força dos §§ 4º e 5º do referido dispositivo legal, tem-se a extensão dos efeitos do ato declaratório à esfera da Administração Tributária, uma vez que o Parecer que fundamenta a emissão do ato em comento, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, vincula a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, impondo-lhe o dever de abster-se de constituir os créditos tributários a que se refere o ato de dispensa e, por outro viés, impingindo-lhe a obrigação de agir, de ofício, para rever os lançamentos já efetivados, na hipótese de créditos tributários já constituídos.

(...)

125. Já no plano do direito material, não se evidencia remissão/extinção do crédito. Isso porque, além de não ter havido anuência da Fazenda Nacional à tese contrária, a remissão depende da existência de lei que expressamente a institua e, no caso do Direito Tributário, de lei específica, ex vi do disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988. Não há, igualmente, suspensão da exigibilidade do crédito, uma vez que limitada aos casos taxativamente previstos, a teor dos arts. 111 e 141 do CTN.

Alega que as compensações teriam sido realizadas com fundamento em laudos técnicos de profissionais habilitados e em recolhimentos concretizados, os quais podem ser verificados em consultas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o que não venho a concordar.

Para melhor entender o posicionamento adotado por esta relatora recorro-me a legislação que bem descreve as verbas aqui discutidas.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso*
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso*
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Assim, antes mesmo de apreciarmos pontualmente cada uma das verbas, convém destacar que nenhuma das verbas descritas pelo recorrente, como base para sua compensação, encontram-se dentro do rol de exclusão, nem tampouco foram objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, razão pela qual não pode o recorrente seja por sua interpretação, ou mesmo acompanhando decisões esparsas do STJ valer-se do direito de realizar as compensações ora objeto de glosa, por serem consideradas indevidas.

DO ADICIONAIS (NOTURNO, HORA EXTRAS, BANCO DE HORAS)

Pelo que se depreende do recurso interposto, o contribuinte alega que os adicionais pagos em função de condições adversas de trabalho, sejam eles: noturno, horas extras etc, caracterizam-se como verbas indenizatórias, uma espécie de compensação por um maior desgaste e, dessa forma, não devem ser inseridos na remuneração do trabalhador como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Não procede o argumento do recorrente, uma vez que já está pacificado na doutrina e jurisprudência que nem na esfera previdenciária, muito menos na trabalhista, os adicionais pagos ao empregado estão excluídos do conceito de remuneração.

O conceito de remuneração, descrito no art. 457 da CLT, deve ser analisado em sua acepção mais ampla, ou seja, correspondendo ao gênero, do qual são espécies principais os termos salários, ordenados, vencimentos etc.

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações

ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

(Súmulas nos 84, 101 e 226 do TST.)

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

O recorrente efetuou pagamento suplementar, de acordo com a legislação trabalhista vigente, a todos os empregados que exerceram atividades em condições mais gravosas. Dessa forma, de acordo com o tipo de exposição ou desgaste que passaram a sofrer na empresa, os empregados passaram a receber “tipos especiais de salários”, aqui denominados adicionais.

A definição de “adicionais” dada pela doutrina trabalhista não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades mais graves ou mais desgastantes, ou seja, o de contraprestação por um serviço prestado. Tal fundamento pode ser explicitado, quando identificamos as condições que geram o pagamento de diversos adicionais previstos na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, quais sejam: adicional noturno, adicional insalubridade, adicional periculosidade, adicional de transferência, adicional de horas extraordinárias, etc.

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro “Curso de Direito do Trabalho”, 3ª edição, editora LTr, assim refere-se ao assunto:

(...)

Os adicionais consistem em parcelas contraprestativas suplementares devidas ao empregado em virtude do exercício do trabalho em circunstâncias tipificadas mais gravosas.

(...)

O fundamento e objetivo dos adicionais justificam a normatização e efeitos jurídicos peculiares que o direito do trabalho confere a tais parcelas de natureza salarial. Embora sendo salário, os adicionais não se mantêm organicamente vinculados ao contrato, podendo ser suprimidos, caso desaparecida a circunstância tipificada ensejadora de sua percepção durante certo período contratual.

(...)

A parcela adicional submete-se ao mesmo requisito exigido às outras parcelas contraprestativas para fins de sua integração

salarial, com o subsequente efeito expansionista circular: a habitualidade. Recebido com habitualidade, integra no período de sua percepção, o salário obreiro para todos os efeitos legais. Irá refletir, desse modo, no cálculo do 13º salário, férias com 1/3, FGTS (40%, se for o caso), aviso prévio, além da contribuição previdenciária.

No mesmo sentido, posiciona-se o ilustre mestre Arnaldo Süssekind, na obra “Instituição de Direito do Trabalho”, 21ª edição, Vol. 1, editora LTr:

(...)

Na aplicação da legislação brasileira do trabalho, cumpre distinguir o salário fixo, ajustado por unidade de tempo ou de obra (salário básico ou normal), das prestações que, por sua natureza jurídica, integram o complexo salarial, como complementos do salário básico. Se, em face do que preceitua o §1º do art. 457 da CLT, as gratificações ajustadas, os adicionais de caráter legal ou contratual integram o salário do empregado, isto significa apenas que tais prestações possuem natureza salarial, mas não compõem o salário básico fixado no contrato de trabalho.

(...)

É inquestionável que os adicionais e gratificações instituídas por lei, convenção coletiva, norma regulamentar da empresa ou, explicitamente, nos próprios contratos de trabalho, têm natureza salarial, sendo devidos nas condições prescritas nos respectivos atos.

O que diferencia os adicionais de outras parcelas salariais, por exemplo, comissões, percentagens, gratificações (EMBORA AMBAS POSSUEM TAMBÉM NATUREZA SALARIAL), são tanto o fundamento de sua criação, como o objetivo de incidência da figura jurídica. Os adicionais são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades mais gravosas. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do desconforto, do desgaste etc. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado, por estar este, submetido a um maior desgaste.

O posicionamento do Tribunal Superior do Trabalho – TST, acerca da natureza salarial dos adicionais está evidenciado na súmula 60:

Nº 60 ADICIONAL NOTURNO. INTEGRAÇÃO NO SALÁRIO E PRORROGAÇÃO EM HORÁRIO DIURNO.

I - O adicional noturno, pago com habitualidade, integra o salário do empregado para todos os efeitos. (ex-Súmula nº 60 - RA 105/74, DJ 24.10.1974) grifo nosso.

II - Cumprida integralmente a jornada no período noturno e prorrogada esta, devido é também o adicional quanto às horas prorrogadas. Exegese do art. 73, § 5º, da CLT. (ex-OJ nº 6 - Inserida em 25.11.1996)

Também a súmula 63 do TST descreve o caráter remuneratório dos adicionais, quando determina o seu computo na remuneração do empregado para incidência da contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Nº 63

FUNDO DE GARANTIA

A contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço incide sobre a remuneração mensal devida ao empregado, inclusive horas extras e adicionais eventuais. (grifo nosso)

(RA 105/1974, DJ 24.10.1974)

Portanto, a mera nomenclatura utilizada “indenização noturno, indenização horas extras, ou banco de horas não gozado etc” não lhe afasta do verdadeiro objetivo de seu pagamento, que é a contraprestação pelo serviço prestado, constituindo-se remuneração paga ao empregado, e por consequência, base de cálculo de contribuições previdenciárias.

O mesmo se aplica ao pagamento do banco de horas, quando dentro do limite temporal para compensação (1 ano), ou mesmo quando ocorre rescisão do contrato, a direito a compensar resta extinto, recebendo o empregado pelas horas que trabalhou, a mais e não teve a oportunidade de compensar, o que demonstra novamente sua nítida característica salarial.

Vale destacar ainda, que por se caracterizarem como remuneração, os adicionais devem, em regra, refletir no pagamento de todas as demais verbas trabalhistas, sejam elas: férias, 13º salário, repouso semanal remunerado etc, estando correto o procedimento que incluiu a totalidade dos rendimentos pagos ao empregado como base de cálculo de contribuições. Quanto às verbas passíveis de serem excluídas do conceito de salário de contribuição, o §9º do art. 28 da Lei 8.212/91 relaciona uma a uma, bem como as condições para referida exclusão.

GRATIFICAÇÕES e GRATIFICAÇÃO NATALINA (13 salários)

Quanto a verba gratificação, melhor sorte não há para o recorrente. O termo gratificação surge como um agrado dado ao empregado, seja pelas condições adversas de trabalho, seja pelo exercício de uma função de confiança, pago por liberalidade, ou mesmo acordado com o trabalhador. Porém dita verba, encaixa-se perfeitamente no conceito de remuneração, já que o numerário recebido, ingressa na patrimônio do empregado, que poderá realizar gastos da maneira que lhe aprouver.

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

(...)

§ 7º O décimo terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94)

Isto posto, possui nítida natureza salarial, razão pela qual totalmente indevida a compensação realizada.

1/3 de FÉRIAS

O mesmo raciocínio das gratificações há de se aplicado a adicional de férias, tendo em vista que o pagamento das verbas embora seja compulsório, dá-se simplesmente consubstanciado na existência de vínculo laboral, o qual o pagamento não se coaduna com

verba indenizatório, visto que o valor recebido, nada mais é do que um ganho, não uma despesa com destinação certa e provável. Esse ganho também não apenas será usufruído pelo empregado, como poderá fazer uso da maneira que achar convenientes.

Conforme descrito anteriormente o alegado afastamento da incidência de contribuição sobre essa parcela com base no disposto na alínea “d” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 não se sustenta. Vejamos o que dispõe a norma:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

(...)

Assim, consistindo em um ganho para o trabalhador, nítida a sua feição salarial, razão pela qual compõem a base de cálculo de contribuições previdenciárias, sendo novamente descabida a compensação realizada.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Com relação a essa verba, sempre houve um descompasso entre a incidência previdenciária e a contagem para o tempo de serviço. É que embora o aviso prévio indenizado, fosse computado para efeitos de encerramento do vínculo de emprego. Sendo computado para efeitos de contagem de vínculo de emprego, e considerando que o regime de previdência social é contributivo, acabávamos com a existência de um vínculo em determinado mês, contudo sem a existência do correspondente recolhimento. Assim, não vislumbro a possibilidade da referida verba, ser excluída do conceito de salário de contribuição, já que novamente não se encontra dentro do rol de exclusão do art. 28 da lei 8212/91.

15 PRIMEIRO DIAS DE AFASTAMENTO DO TRABALHADOR.

Nesse ponto, embora venha a jurisprudência dos tribunais, mantendo posicionamento acerca da não incidência de contribuições, fato é que até hoje não foi declarada a inconstitucionalidade da incidência sobre a referida verba, nem tampouco fez o legislador constar a referida verba do art. 28, da mencionada lei 8212/91.

Ademais, tendo o empregador obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado, consistindo na verdade em licença médica, cujos direitos trabalhistas continuam a ser integralmente computados, o que denota interrupção do contrato de trabalho, não há como afastar a tributação da referida norma, até o STF manifeste-se em definitivo sobre o tema.

A caracterização de interrupção do contrato de trabalho, denota que mesmo não existindo prestação de serviços por parte do trabalhador, seu salário, bem como o computo

dos demais direitos trabalhistas, sejam eles: período aquisitivo de férias, 13 salário, depósitos do FGTS continuam em pleno vigor, levando ao entendimento de que ditas verbas caracterização como retribuição pela contraprestação do serviço, ou mesmo retribuição baseada na existência do vínculo de emprego durante esse período.

Assim, inaplicável a argumentação para afastar da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador a título de remuneração dos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, posto que caracterizada a natureza salarial.

SALÁRIO MATERNIDADE

Assim como descrito anteriormente, não há respaldo para que os valores pagos a título de salário-maternidade devam ser excluídos do salário-de-contribuição. O período o qual a trabalhadores encontra-se em licença maternidade, constitui também interrupção do contrato de trabalho, sendo devido o computo de todos os direitos trabalhistas, inclusive férias, 13 salário, FGTS, o que denota que decorre da relação laboral, constituindo em verba salarial e íntegra, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme previsão do art. 28, § 9º, "a", parte final da Lei n. 8.212/91. Quanto a este tema, assim, manifestou-se o STJ, corroborando o esse entendimento:

*TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
–SALÁRIO-MATERNIDADE – FOLHA DE SALÁRIO –
INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.*

1. Esta Corte tem entendido que o salário-maternidade integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelas empresas.

2. Recurso especial provido.

(REsp 803708 / CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 02/10/2007 p. 232)

Não merece, portanto, acolhida a tese de não incidência de contribuições sobre o salário-maternidade.

QUANTO AS INCONSTITUCIONALIDADES

Quanto as alegações de ser indevida as contribuições destinadas ao SAT, INCRA, SEBRAE, , juros SELIC, é de destacar, assim, como já o fez o julgador de primeira instância, que em existindo expressa previsão legal para sua cobrança não compete a este colegiado a declaração de constitucionalidade, ou mesmo afastar a aplicação da lei.

Não procede o argumento do recorrente de que a cobrança da contribuição devida em relação ao RAT – Riscos Ambientais do Trabalho (antigo SAT) é ilegal/inconstitucional, pois o dispositivo legal não estabeleceu os conceitos de atividade preponderante; estando tais conceitos descritos em Decreto (que não possui atribuição para tanto).

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho - RAT é prevista no art. 22, II da Lei n ° 8.212/1991, alterada pela Lei n ° 9.732/1998, nestas palavras:

*Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à
Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do caput do art. 9º.

§ 8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

Assim, os conceitos de atividade preponderante, bem como, a graduação dos riscos de acidente de trabalho, não precisariam estar definidos em lei. O Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Não se deve considerar que a cobrança do RAT (antigo SAT) ofenderia o princípio da isonomia, uma vez que o art. 22, § 3º da Lei nº 8.212/1991 previa que, com base em estatísticas de acidente de trabalho, poderia haver alteração no enquadramento das empresas para fins de contribuição em relação aos acidentes de trabalho, não havendo que se falar em tratamento igual entre contribuintes em situação desigual. Nesse sentido, dispõe o § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 22 (...)

§ 3º ao dispor que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes de trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis a aplicação da taxa de juros SELIC, e as contribuições para as instituições descritas acima.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, segue trecho do Parecer/CJ nº 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997.

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Nesse mesmo sentido segue trecho do Parecer/CJ nº 2.547, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 23/8/2001.

Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Apenas para ilustrar, em relação à cobrança das contribuições destinadas ao SEBRAE, segue ementa do entendimento firmado pelo TRF da 4ª Região:

Tributário – Contribuição ao Sebrae – Exigibilidade. 1. O adicional destinado ao Sebrae (Lei nº 8.029/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90) constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-Lei nº 2.318/86 (Senai, Senac, Sesi e Sesc), prescindível, portanto, sua instituição por lei complementar. 2. Prevê a Magna Carta tratamento mais favorável às micro e pequenas empresas para que seja promovido o progresso nacional. Para tanto submete à exação pessoas jurídicas que não tenham relação direta com o incentivo. 3. Precedente da 1ª Seção desta Corte (EAC n 2000.04.01.106990-9).

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 17 de junho de 2003. (TRF 4ª R – 2ª T – Ac. nº 2001.70.07.002018-3 – Rel. Dirceu de Almeida Soares – DJ 9.7.2003 – p. 274)

Em relação à cobrança do INCRA segue ementa do Recurso Especial nº 603267, publicado no DJ em 24/05/2004, cujo Relator foi o Ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E PARA O INCRA (LEI 2.613/55). EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF. PRECEDENTES DO STJ. 1. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que sejam cobradas de empresa urbana as contribuições destinadas ao INCRA e ao FUNRURAL. 2. Recurso especial provido.

Quanto à cobrança de juros, existe previsão em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito. Desse modo, foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial n.º 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Não tendo o contribuinte recolhido a contribuição previdenciária em época própria (ou mesmo compensado indevidamente, como no presente caso), tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Nesse sentido, dispõe a Súmula nº 03, do aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos no AIOP, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Os juros de mora defluem de comando legal (art. 34 da Lei nº 8.212/91 e, a partir da MP 449/2008, art. 35 da referida lei). A multa de mora é a prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, observado o período de vigência.

Neste ponto também entendo acertada a decisão de primeira instância. O lançamento refere-se a glosa, ou seja, a valores lançados indevidamente em GFIP à título de compensação, mas sem que a empresa tivesse direito a mesma, no momento em que realizadas.

DA MULTA ISOLADA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 03/11/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recorrente: Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, assim, argumentou o

No tópico seguinte, o recorrente argui que não estão presentes as hipóteses que ensejariam a aplicação da multa isolada. Primeiramente, volta a atacar os fundamentos legais da multa apresentados no relatório fiscal, os quais permitiriam se concluir que a multa deveria ser exigida em 50%, posto que não foi invocado o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual poderia dobrar a penalidade prevista no inciso II do citado artigo.

Em que pese o vício na motivação jurídica da autuação, decidiu debater a legislação que daria suporte à multa de 150%. Após lembrar que, nos lançamentos dos créditos tributários, o Fisco exige a multa de ofício de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sustenta que tal penalidade não pode ser exigida no caso concreto, posto que todos os débitos compensados foram declaradas em GFIP.

Ademais, para que lhe seja exigida a multa de 150%, é necessária a constatação de prática de fraude pelo contribuinte, consoante o disposto no “parágrafo único” (sic) do citado artigo.

Expõe que duas são as acepções que a palavra fraude tem no direito tributário. A primeira refere-se à “conduta dolosa, praticada com ardil, para agredir uma previsão contida na norma jurídica”. Na segunda acepção, o termo é utilizado na violação indireta à lei, ou seja, busca-se uma norma jurídica para afastar a incidência de uma norma imperativa.

Aduz que o termo “fraude” utilizado no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi definido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Por este conceito, defende que, para que ocorresse fraude, o contribuinte teria que impedir, retardar, modificar ou excluir o nascimento da obrigação tributária, o que não ocorreu, posto que todos os fatos geradores ocorreram e foram declarados ao Fisco.

Ademais, a conduta imputada deve ser dolosa, ou seja, o contribuinte deve agir com a intenção de recolher menos tributos mediante infração à lei.

Ainda discutindo a multa de 150%, a defendente passa a se opor à incidência do disposto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, a qual prevê a aludida penalidade quando for prestada declaração falsa. Sob este aspecto, sustenta que a compensação declarada é válida, porquanto realizada em conformidade com a legislação que rege a matéria.

Sustenta que a discordância do Fisco em relação às compensações declaradas não é suficiente para embasar a exigência da multa, posto que mesmo não fez prova alguma da existência de falsidade de declaração.

A multa aplicada possui caráter confiscatório.

Não procede o argumento da empresa de que efetuou as compensações em consonância com a legislação, na medida em que baseada em laudos que descrevem o entendimento dos tribunais acerca da incidência de contribuições. Aliás, esses argumentos já restaram afastados acima.

Conforme vimos acima, os créditos utilizados para quitar as contribuições inexistiam, seja porque eram decorrentes de contribuições recolhidas sobre parcelas integrantes da base de cálculo da contribuição, seja porque não conseguiu o recorrente demonstrar sua existência, pelo contrário mencionou o julgador que em alguns casos, as planilhas apresentadas não batem com os valores declarados.

Como bem arguiu a impugnante, ocorre falsidade na declaração quando o contribuinte age de má-fé, distorcendo a realidade fática. Não se trata de simples divergência de entendimento, pois, se o Fisco não concorda com a compensação, deve simplesmente não homologá-la.

O entendimento está correto. A compensação indevida é um pressuposto da exigência da multa isolada de 150%, a qual deve ser constituída se a declaração prestada pelo contribuinte for falsa. É sobre a falsidade das declarações transmitidas que tratarei em seguida.

A declaração falsa é aquela promovida com a inserção de informação diversa da realidade.

Ao se declarar uma compensação em GFIP, o contribuinte não se limita a comunicar que extinguiu os créditos tributários confessados. Vai além, pois informa ao Fisco que possui crédito líquido e certo contra a Previdência Social, o qual serviu, por via da compensação, para extinguir o tributo devido.

O contribuinte, assim, deve estar preparado para demonstrar o crédito que alega possuir. A demonstração deve ser precisa e correta, a fim de que o procedimento comunicado seja homologado pelo Fisco. Não são admissíveis explicações aleatórias e inconsistentes, que mais parecem rodeios.

É o que ocorreu no caso concreto, uma vez que, em resposta à indagação fiscal acerca do direito creditório, a empresa apresentou a evasiva planilha “Apuração de Créditos e Compensações”.

Intimada a detalhar a informação inicial, foram apresentadas as planilhas de fls. 2695 e 2696 bem como folhas de pagamento e guias de recolhimento.

Nesta primeira etapa, a incoerência é patente, porquanto as planilhas apresentadas na segunda oportunidade não confirmam os valores inicialmente expostos. Isto permite concluir que a fiscalizada não sabe explicar o que compensou, limitandose a lançar hipóteses ao vento.

A comparação dos documentos fornecidos com as informações consolidadas nas mencionadas planilhas não permitiu à

Fiscalização conhecer a origem do crédito, pois os documentos apresentados não embasaram aos resultados indicados nas planilhas.

A tabela juntada ao presente voto no tópico que tratou do aviso prévio demonstra a disparidade entre as explicações prestadas para legitimar as compensações e a realidade fática apurada.

Não é só isso. Ao final da ação fiscal foram glosadas pela Fiscalização as compensações realizadas no período de março de 2008 a dezembro de 2010. Ora, se o contribuinte, neste período, realizava compensações por entender indevidas diversas parcelas pagas aos segurados, porque, ao detalhar a justificativa do direito creditório na segunda oportunidade, informou recolhimentos realizados no período de novembro de 2006 a outubro de 2010?

Categoricamente, informa a contribuinte que, no período de março de 2008 a outubro de 2010, oferecia a tributação determinadas rubricas, recolhendo as contribuições correspondentes, ao mesmo tempo em que considerava tais verbas indenizatórias.

Descartada a possibilidade de que o caos tenha tomado conta de toda a empresa, levando-a a considerar um mesmo fato simultaneamente remuneratório e indenizatório, só resta a este julgador entender que a planilha foi elaborada às pressas a fim de explicar o que não poderia ser justificado.

A própria impugnação demonstra que a impugnante está mais preocupada em levantar hipóteses que poderiam embasar o direito creditório do que, propriamente, demonstrá-lo:

Tendo como proposta esta ação identificar quais as verbas passíveis de compor o compute do tributo em questão, separando àquelas de natureza salarial (remuneração) das de cunho indenizatório e/ou eventual, necessário fazer algumas considerações.

Voltando às planilhas. Vamos supor que, em março de 2008, o contribuinte tenha sido iluminado com a percepção de que existem dezenas de teses contrárias ao Fisco. Convicto da procedência destas teses, iniciou as compensações, por entender que, no passado, havia indevidamente recolhido aos cofres previdenciários.

Se a grande “revelação” ocorreu em março de 2008, quando a primeira compensação foi efetivada, por que continuou recolhendo tais contribuições? Por que contribuições recolhidas após março de 2008 são informadas nas planilhas em que se explica o direito creditório?

Não consigo acreditar que uma compensação séria possa se fundamentar em pagamentos indevidos realizados no mesmo mês em que se realiza a compensação.

É forçosa a conclusão de que as compensações foram realizadas mediante declarações visivelmente desvinculadas da realidade.

Considero, destarte, que a Fiscalização demonstrou adequadamente as infrações cometidas, juntando aos autos as informações prestadas pela fiscalizada durante a ação fiscal e explicando, precisamente, por que motivos tais explicações discordavam dos documentos apresentados.

Todos estes fatos permitiram formar a convicção, já exposta, de que o contribuinte realizou compensações indevidas, comunicadas ao Fisco por meio de declarações que não correspondem à realidade.

As glosas de compensação são procedentes, na medida em que o conjunto probatório apresentado nos autos dá conta de que o fisco, ao se debruçar sobre o procedimento compensatório levado a efeito pela empresa, comprovou que os créditos declarados na GFIP pela autuada consistiam em artifício para reduzir o recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social.

Na verdade, a empresa engendrou mecanismo compensatório em que definiu as rubricas que supostamente teriam originado recolhimentos indevidos e foi efetuando as compensações ao longo do período fiscalizado, mantendo-se o nível de recolhimentos sempre abaixo do devido.

Assim, diante de compensações irregulares, o fisco atuou com acerto não homologando o procedimento e recompondo os haveres da Seguridade Social, mediante o lançamento das contribuições devidas e aplicando as sanções cabíveis.

Em razão da conduta do sujeito passivo de declarar na GFIP a existência de créditos que não possuía, a Autoridade Fiscal aplicou-lhe a multa de 150% sobre o valor indevidamente compensado, conforme previsão do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991, haja vista que a falta de pagamento das contribuições decorreria de processo compensatório em que a empresa utilizou-se de créditos decorrentes de recolhimentos devidos ou até de competências em que sequer efetuou o pagamento das contribuições que busca se compensar.

Ao impugnar o crédito, o sujeito passivo afirmou que inexistiu irregularidade nas compensações efetuadas, descabendo a aplicação da multa isolada.

O órgão de primeira instância manteve o entendimento da auditoria, por entender que efetivamente a empresa houvera inserido informações falsas na GFIP, considerando que os valores das contribuições eram exigíveis.

O sujeito passivo interpôs recurso voluntário para acrescentar que inexistiu fraude posto que efetuou o processo compensatório em consonância com o direito que supunha existir.

Iniciemos pela análise do dispositivo legal utilizado pelo fisco para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido,

nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”

Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo acima descrito, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.

Observa-se que essa mesma fórmula legislativa foi utilizada na redação atual do art. 18 da Lei n. 10.833/2003, a qual trata da imposição de multa isolada em razão da não homologação da compensação dos outros tributos administrados pela RFB. Eis o dispositivo:

Art. 18. *O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

(...)

*§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

(...)

Veja-se que aí também foram excluídas as referências aos crimes tributários tipificados nos artigos 71, 72, e 73 da Lei n. 4.502/1964. Da mesma forma, a Lei n. 9.430/1996 é invocada como parâmetro exclusivamente para quantificar o percentual de multa a incidir sobre os valores indevidamente compensados.

De se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo.

Na análise da questão, essa turma de julgamento tem entendido que não são todos os casos de glosas de compensação que ensejam a aplicação da multa isolada. Quando nos vemos diante de situações em que fica patente que a declaração de compensação decorreu de divergências de interpretação da legislação, onde muitas vezes o próprio Judiciário abona a tese do contribuinte em ações judiciais, não temos relutado em afastar a multa de 150%.

Em absoluto estamos diante de divergência de interpretação da legislação, mas vislumbra-se a montagem de estratégia em que a empresa vai se compensando créditos decorrentes de rubricas que a lei é clara em incluí-las na base de cálculo das contribuições, como é o caso das horas extras, dos adicionais noturno, das gratificações, do salário-maternidade, etc.

Ao incluir na declaração de compensação créditos em afronta a dispositivo literal de lei, o sujeito passivo indiscutivelmente incorreu na falsidade exigida para aplicação da multa isolada.

Observe-se que o objetivo da norma é desencorajar os contribuintes de se aproveitarem de créditos inexistentes, para reduzir o recolhimento dos tributos. Isso porque nas situações de glosas de compensação a multa é aplicada no limite máximo de 20% das contribuições não recolhidas, chegando a ser vantajoso para o sujeito passivo declarar compensações inexistentes se tiver a certeza de que a multa isolada será afastada durante o processo administrativo fiscal.

Pois bem, no caso sob apreciação, mesmo levando-se em consideração que a empresa declarou as compensações em GFIP, é clara a ocorrência de falsidade de declaração no campo compensação, posto que o sujeito passivo inseriu valores que sabidamente não possuía, inclusive não tendo conseguido demonstrar a existência dos créditos, conforme descrito no relatório fiscal.

Justifica-se, assim, a imposição da multa isolada no patamar de 150% das contribuições indevidamente compensadas.

Face o exposto não vislumbro qualquer nulidade na decisão recorrida, tampouco os argumentos do recorrente demonstram estar incorreto o lançamento realizado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto voto pelo CONHECIMENTO do recurso, para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.