



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.721160/2016-86
ACÓRDÃO	1102-001.600 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MACRISA MODAS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

REANÁLISE DA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL EM PROCESSOS CONEXOS QUE TÊM COMO OBJETO O LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS REFLEXOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece o recurso que pretenda rediscutir o mérito da exclusão de contribuinte do regime do Simples Nacional em processos decorrentes que tenham como objeto lançamento dos tributos reflexos, uma vez que tal matéria é objeto do processo diverso onde ela é controvertida.

NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS A FUNCIONÁRIOS NOS PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU AUXÍLIO-ACIDENTE. TEMA 738 – STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. PARECER SEI Nº 1446/2021/ME.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento a funcionário nos primeiros 15 dias de afastamento decorrente de doença ou acidente, pois o mesmo não tem natureza remuneratória, conforme decisão vinculante do STJ decorrente do julgamento do Tema 738 (REsp 1.230.957/RS - 26/02/2014), sob o regime de repercussão geral.

Matéria incontroversa objeto do Parecer SEI nº 1446/2021/ME da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que dispensa recursos sobre o objeto em discussão.

NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA COMPENSATÓRIA. TEMA 478 – STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. PARECER SEI Nº 1446/2021/ME.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento do aviso prévio indenizado, dada sua natureza compensatória e por não representar verba

salarial, conforme decisão vinculante do STJ decorrente do julgamento do Tema 478 (REsp 1.230.957/RS - julgado em 26/02/2014), sob o regime de repercussão geral.

Matéria incontroversa objeto do Parecer SEI nº 1446/2021/ME da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que dispensa recursos sobre o objeto em discussão.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. NATUREZA SALARIAL DA VERBA RECONHECIDA PELO STF NO JULGAMENTO DO TEMA 985 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485. MATÉRIA VINCULANTE.

Incidência contribuição previdenciária sobre o pagamento do adicional de 1/3 de férias gozadas, dada sua natureza remuneratória, conforme decisão vinculante do STF decorrente do julgamento do Tema 985 (RE 1.072.485 – julgado em 31/08/2020).

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS DE HORAS EXTRAS. NATUREZA SALARIAL DA VERBA RECONHECIDA PELO STJ NO JULGAMENTO DO TEMA REPETITIVO 687 – RESP 1.358.281/SP. MATÉRIA VINCULANTE.

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, conforme decisão vinculante do STJ decorrente do julgamento do Tema 687 (REsp 1.358.281/SP – julgado em 23/04/2014).

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS DE ADICIONAL NOTURNO E ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. NATUREZA SALARIAL DA VERBA RECONHECIDA PELO STJ NO JULGAMENTO DOS TEMAS REPETITIVOS 688 E 1252 – RESP 1.358.281/SP E 2.050.498/SP. MATÉRIA VINCULANTE.

O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária, conforme decisão vinculante do STJ decorrente do julgamento do Tema 688 (REsp 1.358.281/SP – julgado em 23/04/2014).

Incidência a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória, conforme decisão vinculante do STJ decorrente do julgamento do Tema 1252 (REsp 2.050.498/SP – julgado em 20/06/2024).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, unicamente para excluir da base de cálculo dos lançamentos os valores pagos pelo empregador aos empregados (i) nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente, e (ii) referentes a aviso prévio indenizado, mantidas as demais exigências, tudo nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva, o conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Este processo é decorrente da exclusão da contribuinte do regime simplificado do Simples Nacional, que tramitou em processo conexo (Processo nº 10950.721159/2016-51), e trata de lançamentos de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte PATRONAL e a destinada aos TERCEIROS, incidentes sobre a folha de salários, referentes aos anos-calendários de 2012 e 2013.

Colho do relatório da decisão da DRJ o resumo dos principais fatos relacionados às autuações, ao final complementado por esta relatoria:

Tratam-se de autos de infração, lavrados em 25/5/2016, fls. 262-295, anos de 2012 e 2013, relativos às contribuições devidas à Seguridade Social a cargo do sujeito passivo, referentes à parte PATRONAL (destinada ao FPAS - Fundo de

Previdência e Assistência Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT)e a destinada aos TERCEIROS (Outras entidades e Fundos) incidentes sobre importâncias pagas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais, no valor total de R\$ 1.152.121,18 (fls. 307), inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até maio/2016.

I) DA AUTUAÇÃO

As irregularidades apontadas pela Fiscalização encontram-se descritas no Relatório Fiscal (TVF), as fls. 297-305, a saber:

"(...)

2.2. Em 28/01/2014 a empresa foi cientificada do início deste procedimento fiscal, mediante a assinatura da sócia administradora da empresa, a senhora Cristiane Araújo Medeiros Ribeiro, CPF: 033.053.39-99, no Termo de Início de Procedimento Fiscal-TIPF. Neste mesmo Termo o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários de todas as contas-correntes, de poupança e de investimentos movimentadas pela empresa no período de 01/2011 a 12/2012.

5.3. Em 25/02/2014 a empresa entregou todos os documentos solicitados no Termo de Início de procedimento Fiscal - TIPF, incluindo os extratos bancários solicitados no TIPF.

(...)

5.5. Como resultado da análise dos extratos bancários, foram elaborados dois demonstrativos, denominados "Anexo I- Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa Modas Ltda" e "Anexo II- Resumo de créditos a comprovar Macrisa Modas Ltda" em anexo ao presente Auto de Infração, na qual, para cada conta bancária foram listados, individualmente, os depósitos e créditos efetuados nas respectivas contas bancárias, bem como débitos decorrentes de cheques depositados e posteriormente devolvidos duplicatas/títulos anteriormente descontados, cujos sacados não os quitaram nos respectivos vencimentos e estornos de créditos.

5.6. Esses demonstrativos foram incluídos no Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência pessoal do contribuinte em 11/08/2014, em anexo a este Auto de Infração, pelo qual o Sujeito Passivo foi intimado, no prazo de 20 dias, a: 1)comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos relativos aos valores creditados nas respectivas contas bancárias, especificados nos Demonstrativos dos Créditos a Comprovar; 2) indicar e comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, dentre os créditos listados, transferências interbancárias (entre contas da mesma titularidade) e empréstimos contraídos não identificados no Demonstrativo dos Créditos Decorrentes de Empréstimos; 3)apontar cheques devolvidos e outros estornos de créditos ainda não listados nos Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar, mas ocorridos nos períodos sob fiscalização, em suas contas correntes, tais como estornos de

créditos considerados. Na mesma data foram devolvidos ao contribuinte todos os extratos bancários entregues pelo mesmo nesta ação fiscal com o fim de facilitar a elaboração da resposta ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal N°01.

5.7. Esgotado o prazo de 20 dias, a empresa MACRISA MODAS LTDA - EPP solicitou, em 28/08/2014, prorrogação do prazo por mais 60 dias, alegando que estava com dificuldades de obter os documentos necessários para a resposta aos questionamentos do TIF N° 01. A este pedido sucederam-se mais 5 pedidos de prorrogação por 20 dias, os quais foram todos concedidos. Em 23/01/2015 o contribuinte entregou as suas justificativas para os créditos constantes nos Anexos I e II do Termo de Intimação Fiscal N°01.

5.8. As justificativas foram então analisadas e os créditos justificados por documentação hábil e idônea foram então retirados dos demonstrativos constantes do Anexo I e II. Foram elaborados dois novos demonstrativos, denominados "Anexo III-Demonstrativo de créditos ainda não comprovados Macrisa" e "Anexo IV-Resumo de créditos ainda não comprovados Macrisa" nos quais foram lançados os depósitos e créditos que ainda não haviam justificados pelo contribuinte. Estes anexos foram entregues em meio papel e em meio digital (Pen Drive) juntamente com o Termo de Intimação Fiscal N° 03, com ciência por via postal do contribuinte em 25/03/2015, através do AR de N° AR986936935DG, nº qual o mesmo foi intimado a justificar os créditos remanescentes constantes nos anexos III e IV dentro do prazo de 20 dias.

(...)

5.10. Esgotado o prazo de 20 dias, a empresa respondeu que não havia mais justificativas de créditos que pudessem ser apresentadas (ou seja acompanhadas de documentação hábil e idônea). Os créditos remanescentes foram então considerados definitivos. Ao se somar os créditos não justificados, conclui-se que no ano-calendário de 2011 a empresa extrapolou o limite de faturamento permitido às empresas para permanecerem no sistema Simples Nacional.

5.11. Com base nos fatos descritos nos itens 5.1. a 5.10. acima, concluiu-se pela exclusão da empresa MACRISA MODAS LTDA - EPP do regime do Simples Nacional e para formalizar esta exclusão, foi efetuada então uma Representação Fiscal ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, com COMPROT N° 10950.721159/2016-51 cuja cópia encontra-se anexa a este Auto de Infração. A empresa foi então excluída do regime do Simples Nacional em 19/04/2016, exclusão esta formalizada através da emissão do Ato Declaratório Executivo Número 06/2016, assinado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, senhor Osmar Fabre, o qual excluiu a empresa do sistema Simples Nacional. A exclusão surtiu efeito a partir de 01/01/2012.

5.12. Portanto foram cobrados nesta ação fiscal as contribuições previdenciárias patronais (destinadas ao FPAS e ao GILRAT) e as destinadas aos Terceiros das competências 01/2012 a 13/2013. Estes valores são devidos pois, ao ultrapassar os valores permitidos as empresas do Simples Nacional no ano de 2011, a

empresa MACRISA MODAS LTDA deveria ter, espontaneamente, se desenhado do regime do Simples Nacional e comunicado à Receita Federal do Brasil a sua exclusão do sistema a partir de 01/01/2012, passando a recolher também as contribuições patronais e as destinadas aos Terceiros. Porém não o fez e continuou a declarar GFIP como optante pelo Simples (preenchendo o campo "Simples" da GFIP com o código "2") ao invés de declarar o campo "Simples" com o código " 1 " , de não optante pelo Simples, em todas as competências entre 01/2012 e 13/2013.

5.13. A empresa, ao declarar o campo "Simples" da GFIP com o código "2" (de optante pelo Simples) ao invés do código " 1 " (não optante), embora tenha informado as bases de cálculo da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais corretamente, com a informação incorreta no campo "Simples" o sistema SEFIP não leva em conta estes valores para o cálculo da contribuição Patronal e a destinada aos Terceiros, calculando apenas os valores de responsabilidade dos segurados empregados e contribuintes individuais como valor devido à Previdência Social, os quais foram descontados e recolhidos pela empresa em GPS.

5.14. Portanto informar o campo "Simples" da GFIP com o código incorreto caracteriza-se como declaração inexata, visto que esta informação reduz o valor devido à Previdência Social, portanto não se caracteriza como apenas um erro de preenchimento de campo da GFIP, pois este erro reduziu o valor devido à Previdência Social.

5.15. Além dos extratos bancários, foram analisadas também as folhas de pagamento do período e não foram constatadas divergências entre os valores constantes nas mesmas e os valores declarados em GFIP, com relação às bases de cálculo e número de segurados. Portanto, as bases de cálculo da Previdência Social declarados pela empresa em GFIP e na folha de pagamento foram utilizadas como base de cálculo para o levantamento dos valores da contribuição patronal e às destinadas aos Terceiros devidos pela empresa.

(...)7. DOS VALORES APURADOS 7.1. Os valores levantados encontram-se descritos no relatório "Demonstrativo de Apuração", em anexo.

8. DOS JUROS E MULTAS

8.1. Os juros e multas encontram-se detalhados no relatório "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora".

9. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

9.1. Os fundamentos legais deste débito constam do relatório "Descrição dos fatos e enquadramento legal".

10. DOS VALORES QUE SERVIRAM PARA A APURAÇÃO DO DÉBITO

10.1. Os valores que serviram de base de cálculo foram apurados com base nas GFIP do sistema GFIPWEB e nas folhas de pagamento apresentadas pela empresa.

11. DA RESPONSABILIDADE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS

11.1. Os sócios da empresa, conforme Contrato Social e alterações em anexo são:

Nome: Mariana Araújo de Medeiros Endereço: Rua Estácio de Sá 1082 Apto 901 Centro Maringá/PR CPF: 089.673.639-31 Sócia quotista da empresa de 19/07/2011 até a data da lavratura deste Termo.

Nome: Maria Rosa de Araújo Medeiros Endereço: Rua Estácio de Sá 1082 Apto 901 Centro Maringá/PR CPF: 045.383.439-60 Sócia administradora da empresa de 04/10/2001 até a data de lavratura deste Termo.

12. DAS COMPENSAÇÕES

12.1. Com a exclusão da empresa do Simples Nacional a partir de 01/01/2012, os valores recolhidos à Previdência Social pela empresa durante os anos de 2012 e 2013 para este regime, os quais foram obtidos no sistema PGDAS (extratos deste sistema, contendo os valores de contribuição patronal previdenciária recolhidos para o Simples Nacional encontram-se anexos a este Relatório Fiscal) foram compensados, em cada competência, com os valores lançados neste Auto de infração como dedução do valor devido a Previdência Social.

13. CONCLUSÃO

13.1. Pelo exposto, conclui-se que os as contribuições levantadas neste Auto de Infração, informados pela empresa MACRISA MODAS LTDA - EPP, decorrem das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos seus segurados empregados e contribuintes individuais e, portanto, sujeita à incidência das contribuições sociais.

14. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

14.1. Portanto a empresa deverá, no prazo descrito no relatório denominado IPC(Instruções para o contribuinte), em anexo ao presente Auto de Infração - AI, comparecer a DRF - Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR, cujo endereço também está indicado no relatório "Orientações ao Sujeito Passivo", para as demais providências de segmento.

15. DOS ANEXOS

15.1. Encontram-se anexos às duas vias do presente Auto de Infração, além dos documentos listados na capa do mesmo, os seguintes documentos:

15.1.1. Cópia da Representação Fiscal para Exclusão do Simples Nacional de Comprot nº 10950.721159/2016-51.

15.1.2. TIFP - Termo de Início de Procedimento Fiscal

15.1.3. TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 01 15.1.4. TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 02 15.1.5. TIF-Termo de Intimação Fiscal nº 03 15.1.6. TIF-Termo de Intimação Fiscal nº 04 15.1.7. TC - Termo de continuidade da Ação Fiscal 15.1.8. TIF-Termo de Intimação Fiscal nº 05 15.1.9. Contrato Social original e demais

alterações 15.1.10. Documentos pessoais (CPF.RG e comprovante de residência) das sócias administradoras no período fiscalizado.

15.1.11. Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional de N° 006/2016 emitido em 19/04/2016.

15.1.12. Extratos dos anos de 2012 e 2013 extraídos do sistema PGDAS do Simples Nacional.

15.1.13. Telas extraídas do sistema GFIP WEB dos anos de 2012 e 2013, nas quais consta o campo "Simples" das GFIP entregues pela empresa com o código 2, de optante pelo Simples ao invés do código 1, de não optante.

15.1.14. Resumo das folhas de pagamento apresentadas pela empresa dos anos de 2012 e 2013.

15.1.15. TEC-Termo de Encerramento Consolidado(...)"

A DRJ manteve os lançamentos dos tributos indicados, conforme decisão de fls. 359/385, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. PRODUÇÃO DE EFEITOS.

A manifestação de inconformidade suspende a produção dos efeitos decorrentes da exclusão do SIMPLES até o encerramento do processo administrativo, sendo que, uma vez confirmada, os efeitos da exclusão retroagem nos termos da norma legal.

ALEGAÇÕES DE NULIDADE NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Verificada a correção dos procedimentos fiscais à luz do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235/1972 (PAF), não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício.

NULIDADE. ALEGADOS VÍCIOS NO MPF e TDPF O Mandado de Procedimento Fiscal e o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal são instrumentos internos da repartição fiscal com vistas ao gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento fiscal, , sendo questões superáveis nos termos do art. 60 do PAF.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTENDIMENTO DA RFB.

APLICAÇÃO NO JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA.

No julgamento em 1ª instância administrativa cumpre aos julgadores aplicar o entendimento expresso em atos da Receita Federal do Brasil em pleno vigor.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados

com a constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, em que suscita os seguintes pontos:

- a) Defende que a exclusão do Simples Nacional se baseou no art. 42 da Lei 9.430/96, que é objeto de repercussão geral no RE 855.649/RS (Tema 842) no STF, o que impede o julgamento deste processo administrativo até que se conclua a análise do referido tema no âmbito judicial.
- b) Combate o lançamento dos tributos em questão, porquanto necessária a verificação da legalidade do Ato Declaratório Executivo que a excluiu do regimento do Simples Nacional. Destaca que *“a ciência dos autos de infração e dos Atos Declaratórios é simultânea, impossibilitando à impugnante saber qual motivo do ato declaratório que culminou na exclusão do Simples anteriormente à sua expedição. Ou seja, os efeitos que o Ato Declaratório passaria quando se tornasse definitivo, já ocorreu mesmo antes com a lavratura dos autos de infração 10950.721.159/2016-51, 10950.721.160/2016-86”*.
- c) Contesta a natureza jurídica do Ato Declaratório Executivo nº 006/2016, por entende que se trata de *“ato desconstitutivo (ou constitutivo negativo) de direito líquido e certo, não podendo, assim, produzir efeitos retroativos”*. Assim, o mesmo não teria efeitos declaratórios como indica seu nome, mas efeitos constitutivos.
- d) Destaca que não pôde se defender do ato de exclusão do regime do Simples Nacional, tendo-lhe sido diretamente lançado os tributos em questão.
- e) Aduz que o ADE não fundamentou os fatos trazidos pela fiscalização no relatório fiscal, inexistindo comprovação de exercício de atividades vedadas legalmente para manutenção no Simples Nacional, ou mesmo faturamento superior aos limites legais.
- f) Alega que a cobrança retroativa ao ano-calendário não seria possível, sob o color de *“o ato que notificou a impugnante não é declaratório, mas sim desconstitutivo, pois a exclui de uma situação jurídica a qual estava albergada até o momento”*, invocando a seu favor a aplicação do art. 146 do CTN, que impede a mudança de critério jurídico para fatos jurídicos anteriores.
- g) Combate, ainda, o alcance retroativo do ADE em razão de cerceamento ao direito de defesa e ao devido processo legal, sob a alegação de que *“o ato de*

exclusão antecede o direito de defesa. Ou seja, somente é dado o direito de recorrer de tal ato quando esse já surtiu seus efeitos excludentes”.

- h) Suscita a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Procedimento Fiscal (TDPF), a pretexto de que teriam descumprido a Portaria SRF 3007/2001, por extrapolação de prazo do procedimento fiscal e por não albergarem os tributos lançados.
- i) No mérito, invoca o princípio da verdade material, aduzindo que “*não cuidou o agente fiscal de provar que o valor tido como base para tributação das contribuições previdenciárias lançadas, são de fato remuneratórias, a teor do que dispõe o inciso I, do art. 22, da Lei 8212/91*”.
- j) Defende o afastamento da cobrança das contribuintes sobre verbas de caráter indenizatório, por não comporem o salário-de-contribuição.
- k) Requesta sejam exoneradas as cobranças dos tributos sobre o terço constitucional de férias gozadas, aviso prévio indenizado, horas extras, adicional noturno e insalubridade, e aquelas sobre os quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença acidentário/previdenciário, por entender que possuem natureza indenizatória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ por via postal em 27/03/2017, conforme AR de fls. 395, tendo protocolado o recurso em 25/04/2017 (fls. 397), portanto, dentro do prazo legal.

Apesar tempestivo, a parte traz argumentos que estão relacionados ao Processo nº 10950.721159/2016-51, que tratou da exclusão da empresa do regime do Simples Nacional, sendo o presente feito dele decorrente.

Assim, a fim de evitar DUPLICIDADE DE ANÁLISE, apenas uma parte do recurso há ser conhecida, conforme passo a expor no item a seguir.

MATÉRIAS NÃO CONHECIDAS: QUESTÕES RELACIONADAS À IMPUGNAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2006 (OBJETO DO PROCESSO Nº 10950.721160/2016-86)

Este processo decorre da exclusão da contribuinte do regime tributário do Simples Nacional, conforme Ato Declaratório Executivo nº 006/2006, que foi processado no Processo nº 10950.721159/2016-51 e tratara tanto da exclusão do Simples quanto dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Aquele outro processo foi julgado por este colegiado do CARF em conjunto com o processo aqui analisado, sob minha relatoria, tendo sido negado provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte e mantidos tanto os efeitos da exclusão pelo citado ADE quanto os respectivos autos de infração.

No presente caso, não se discute o ADE 006/2006, uma vez que ele foi controvertido naquele outro processo (Processo nº 10950.721159/2016-51). Aqui se trata, unicamente, dos lançamentos de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte PATRONAL e a destinada aos TERCEIROS, incidentes sobre a folha de salários, referentes aos anos-calandários de 2012 e 2013.

Ocorre que a interessada traz em seu Recurso Voluntário o mesmo arrazoadado do processo que este decorre, em que busca desconstituir o citado ADE. Trata-se de matéria já resolvida, que foi conhecida e julgada no outro processo, razão pela qual não é possível conhecer de tais matérias.

Para fins de registro, transcrevo parte do voto de minha relatoria no Processo nº 10950.721159/2016-51, em que tratei dos temas suscitados pela recorrente no que pertine aos questionamentos relacionados ao ADE nº 006/2006, os quais não poderão ser conhecidos na presente análise, porquanto já resolvidos no outro feito, a saber:

NULIDADE DO MPF E TDPF

O Recurso Voluntário aponta a existência de pretensa nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Procedimento Fiscal (TDPF), sob o color de que teriam descumprido a Portaria SRF 3007/2001, ante a extrapolação de prazos e por não albergarem os tributos lançados.

A tese central da contribuinte é de que teria havido extinção de MPFs anteriores e que os novos mandatos não poderiam autorizar o mesmo agente fiscal a praticar os atos de fiscalização posteriores, invocando o parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF 3007/2001, a que dispunha:

Art. 15. O MPF se extingue:

- I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;
- II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. **Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não pode ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.**

A parte se equivoca ao citar a citada portaria, uma vez que ela foi **inteiramente revogada em 2005 pela Portaria RFB 4328/2005** e as demais portarias que lhe sucederam. O trabalho de fiscalização ocorreu em 2014, ou seja, a recorrente traz como fundamento de defesa algo que deixou de vigor nove anos antes da fiscalização (2014) e do próprio ano-calendário em discussão (2012).

Importa registrar que a citada regra que em 2005 impedia a prorrogação de MPFs ao mesmo auditor fiscal responsável pela execução do mandado extinto passou a ter nova disciplina jurídica perante a Receita Federal do Brasil. Com efeito, a partir da publicação da Portaria RFB nº 3014, de 29 de junho de 2011, o referido impedimento deixou de existir e a redação do dispositivo citado pela recorrente passou a ser o seguinte conteúdo:

CAPÍTULO III

DOS PRAZOS

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. **A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias,** observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

CAPÍTULO IV

DA EXTINÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

À época da fiscalização (2014), essa era a regulamentação vigente, que determinara no citado art. 15 a possibilidade expedição de mandato extinto para conclusão dos trabalhos, **sem nenhum empecilho à delegação ao mesmo agente fiscal. Portanto, não há a nulidade suscitada nesse ponto.**

A recorrente também informa não ter sido intimada sobre as prorrogações e sobre o objeto da fiscalização, que seria nula por não incluir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sem razão a contribuinte.

Além de trazer em seu recurso o MPF e o TDPF relacionado ao processo – demonstrando conhecimento de sua existência –, onde a fiscalização ainda focara a fiscalização relacionada ao regime do Simples Nacional que vinculava a contribuinte, a própria interessada registra as inclusões desses tributos, informando que, “*depois de outra alteração (21/05/2015) para incluir o IRPJ. Somente em 22/04/2016, é que foram incluídos os tributos PIS e COFINS*”.

Destaco que a fiscalização estava pautada no cumprimento das regras do Simples Nacional e a exclusão da contribuinte de tal regime autoriza o fiscal **em decorrência de tal procedimento** a lançar os tributos a partir da fiscalização promovida. Não evidencio nenhuma nulidade nesse ponto, tratando-se de uma tentativa de impedir o regular trabalho de auditoria, tendo plena ciência – e evidenciando isso nas informações trazidas no próprio recurso – de que as prorrogações comportavam o IRPJ e reflexos.

Nota-se que a recorrente utiliza critério meramente formal para pretender anular o lançamento, valendo-se de *formalismo imoderado* para impedir a apreciação dos fatos trazidos à colação. Tal postura é incompatível com o Processo Administrativo Tributário, que não é um fim em si mesmo, ao contrário, serve de instrumento à realização da justiça fiscal e adequada promoção da verdade material.

Assim, inconsistências procedimentais da fase preparatória do trabalho de fiscalização que não afetem ou inviabilizem o direito de defesa devem ser sanáveis, como forma de proteger a instrumentalidade das formas, jamais a imoderação interpretativa que pretenda fomentar o apego a elas.

É nesse contexto que se faz necessário observar que a irresignação da recorrente acerca da nulidade suscitada em nada impactou no

exercício do direito de defesa, tanto que foi adequadamente realizado em todas as fases processuais. O TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) e o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) são apenas elementos preparatórios aos trabalhos de autoria, servindo como instrumentos administrativos para que o Fisco organize seus trabalhos de fiscalização e administre suas equipes para o atendimento de fiscalização e controle.

Aliás, o assunto é tratado por *portaria* da Receita Federal do Brasil, de caráter infralegal, que disciplina formas de trabalho. Não se trata de norma jurídica que gere nulidades automáticas em caso de erros sanáveis, salvo quando efetivamente for demonstrado prejuízo aos envolvidos na fiscalização.

Colhe-se a inteligência da Súmula CARF 171 em relação à matéria ora julgada, a qual afasta irregularidades na emissão, alteração ou prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal para fins de reconhecimento de nulidade, a saber:

Súmula CARF nº 171: Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. **(Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021. Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)**

Os termos instrumentais emitidos para planejamento das atividades fiscais, tal qual o Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal – TDPF, Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afins, são instrumentos de controle e coordenação internos de trabalho da administração tributária, razão pela qual eventuais inconsistências ou vícios na sua emissão e/ou execução podem ser sanados no contexto geral do lançamento, não ocasionando presunção de nulidade, salvo se demonstrado efetivo prejuízo dos interessados.

Tal entendimento é confirmado pelos precedentes do CARF, cujas ementas transcrevem-se a seguir:

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. PORTARIA RFB Nº 1687, DE 2014. VIGÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS DISCUTIDOS. O Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal - TDPF é considerado um mero instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventuais vícios na sua emissão e/ou execução não têm o condão de afetar ou desnaturar a validade do lançamento tributário. (...) (Processo nº 11030.734480/2019-93 - Acórdão nº 1302-007.011. Sessão de 12 de março de 2024)

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TDPF-F. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES. Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso, eventuais irregularidades na

emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente. (Processo nº 15444.720024/2021-70 - Acórdão nº 3301-013.812. Sessão de 27 de fevereiro de 2024)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014 e, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, salvo se restar evidenciado real prejuízo às defesas dos contribuintes. (Processo nº 19515.720737/2018-16. Acórdão nº 1201-005.640. Sessão de 17/11/2022)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. A ausência do termo de início de ação fiscal ou de sua prorrogação não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), e não torna necessariamente nulo o lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF nº 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Processo nº 10410.005713/2006-95 - Acórdão nº 1003-001.140. Sessão de 06 de novembro de 2019)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário. [...] (Processo nº 10825.721567/2017-20. Acórdão nº 1302-004.095. Sessão de 11/11/2019)

Não identifico qualquer cerceamento à defesa da recorrentes, inexistindo nulidade a ser reconhecida.

NULIDADE POR IRRETROATIVIDADE DOS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS AOS PERÍODOS ANTERIORES À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

A esse respeito, a recorrente argumenta que os lançamentos não poderiam retroagir para alcançar os anos anteriores à lavratura do Ato Declaratório Executivo que a excluiu do Simples Nacional, porque estaria desobrigada a manter escriturações relacionadas a regime diverso.

Equivoca-se a recorrente, porque a Lei Complementar 123/2006 determina que a exclusão do Simples Nacional produz efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva, nos casos em que a contribuinte incorra em situações vedadas, conforme decorreu do ADE.

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

...

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar;

...

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

...

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva.

Portanto, os reflexos tributários decorrentes do ato de exclusão que reconhece situação vedada à permanência da contribuinte no regime do Simples Nacional produzem efeitos no mês seguinte à sua ocorrência, respeitado o prazo decadencial de 5 anos anteriores ao ADE.

Assim, considerando que o Ato Declaratório Executivo nº 185 foi lavrado em 8 de setembro de 2011 e os períodos de apuração referem-se anos de 2009 e 2010, os lançamentos atenderam à lei e não promoveram nenhum tipo de erro procedimental.

Ressalte-se que não existe retroatividade do ADE. Ele apenas declara e constitui o marco temporal a partir do qual se constatou que a contribuinte já não fazia jus ao tratamento tributário simplificado, por haver incorrido em situação vedada pela norma. Assim, considerando que estava impedida de se valer do regime simplificado por materialmente haver imergido em situação vedada, ainda que formalmente se mantivesse inscrita no regime, tão

logo constatado o impedimento, os reflexos tributários de apuração normal dos tributos passaram a valer a partir do mês seguinte à constatação.

Nesse aspecto, deve ser afastado o argumento da contribuinte de que haveria cerceamento ao direito de defesa porque ***“o ato de exclusão antecede o direito de defesa. Ou seja, somente é dado o direito de recorrer de tal ato quando esse já surtiu seus efeitos excludentes”***.

Na verdade, ela passa a exercer o direito de defesa ante o ato administrativo que realiza a exclusão através do ADE. Os efeitos jurídicos da exclusão – inclusive o lançamento dos tributos nesse período – ficam suspensos até que se aprecie a defesa da parte, ou seja, inexistente qualquer cerceamento.

Caso a defesa seja efetiva, o ADE perde vigência, exonerando-se os respectivos lançamentos. Caso mantido, os efeitos jurídicos decorrentes do ato administrativo se tornam definitivos, com a carga eficaz daí decorrente. Mas é importante notar: o exercício do direito de defesa representa condição suspensiva do ADE, portanto, não há nenhum impedimento para que a interessada exercite plenamente sua defesa, devendo ser afastado o argumento de nulidade trazido no recurso.

DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL PELO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2006

O ADE nº 006/2006 representa o instrumento por meio do qual a administração tributária comunicou à contribuinte sua exclusão do regime do Simples Nacional, com fundamento no relatório fiscal produzido pela autoridade administrativa, oportunizando ao interessado impugnar a citada exclusão.

Tal documento consta às fls. 814, nesses termos:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 DE 14 DE ABRIL DE 2016

Declara excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - a pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MARINGÁ-PR, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 203, de 14 de Maio de 2012 e tendo em vista o disposto no artigo 33 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e o disposto no inciso I do artigo 75 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011,

DECLARA:

Art. 1º Excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e

Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional a pessoa jurídica MACRISA MODAS LTDA - ME, CNPJ Nº 04.708.708/0001-52, por infração à Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006, em seu Artigo 29, inciso I conforme Representação Fiscal nº 10950.721159/2016-51.

Art. 2º A exclusão surtirá efeito a partir de 01/01/2012, conforme § 9ºA do artigo 3º da Lei Complementar 123/2006 c/c inciso I do art. 76, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011.

Art. 3º **Poderá o contribuinte, dentro do prazo de trinta dias contados a partir do recebimento deste Termo, impugnar a presente exclusão**, por escrito, nos termos do Decreto nº 70.235, de 7 de março de 1972, e suas alterações posteriores, ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, ou em suas unidades, assegurados, assim, o contraditório e a ampla defesa.

Art. 4º Não havendo manifestação neste prazo, a exclusão do SIMPLES NACIONAL tornar-se-á definitiva.

A contribuinte foi intimada do referido ADE através do Termo de Ciência de fls. 899, inclusive quanto aos lançamentos dos tributos a ele vinculados, a saber:

MARINGÁ, 06/06/2016

Fl. 899



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MARINGÁ
SEÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

TERMO DE CIÊNCIA 01

1. Jurisdição Fiscal

1. SRRF 9ª. RF	2. DRF e Código 0910500 - MARINGÁ -PR	3. Número do TDPF 0910500201400048
-------------------	--	---------------------------------------

2. Contribuinte/Responsável

1. Nome: MACRISA MODAS LTDA-ME		
2. CNPJ: 04.708.708/0001-52	3. Endereço: Anel Viário Prefeito Sincler Sambatti Nº 10202	
4. Bairro: Gleba Patrimônio Maringá	5. Município: Maringá	6. Sigla UF: PR

3. Local da Lavratura

1. Endereço: Maringá/PR	2. Data: 03/06/2016	3. Hora: 10:00
----------------------------	------------------------	-------------------

4. Contexto

4.1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encaminho ao contribuinte acima identificado, uma via em anexo ao presente Termo de Ciência os seguintes Autos de Infração e demais termos, formalizados através dos seguintes Processos Administrativos Fiscais:

(...)

4.2.5. Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal de Maringá, o qual excluiu a empresa do SIMPLES NACIONAL:

4.2.5.1. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 de 14 de Abril de 2016.

4.3. Os documentos contidos nos processos de COMPROT Nº 10950.721159/2016-51 e 10950.721160/2016-86 bem como o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 de 14 de Abril de 2016 estão sendo enviados também em meio digital (CD-ROM).

Não há dúvida que a contribuinte foi regularmente intimada do citado Ato Declaratório Executivo, porém, alega em seu recurso que *“a ciência dos autos de infração e dos Atos Declaratórios é simultânea, **impossibilitando à impugnante saber qual motivo do ato declaratório que culminou na exclusão do Simples anteriormente à sua expedição.** Ou seja, os efeitos que o Ato Declaratório passaria quando se tornasse definitivo, já ocorreu mesmo antes com a lavratura dos autos de infração 10950.721.159/2016-51, 10950.721.160/2016-86”*.

Não procede a referida alegação, pois a parte estava em regular processo de fiscalização em período anterior, tendo sido sucessivamente intimada a apresentar diversos esclarecimentos. Consta dos autos o Termo de Intimação nº 4 (fls. 680/685), **onde um ano antes da exclusão a empresa já fora intimada que seria excluída do regime do Simples Nacional**, sendo instada a manifestar sua opção pela apuração do Lucro Real ou Presumido, a saber:

...

10. Considerando a exclusão da empresa do sistema Simples Nacional em virtude da extrapolção dos limites estabelecidos no art. 3º, inciso II da Lei Complementar nº 123/06, intimo a empresa, sendo de seu interesse, no período de janeiro de 2012 em diante, a optar pelo LUCRO PRESUMIDO conforme § 2º do art. 32 da Lei Complementar 123/06. Caso não faça as devidas opções, a tributação se dará pelo Lucro Arbitrado.

...

Após a referida intimação, a própria contribuinte manifestou sua opção pelo Lucro Presumido, como se vê da petição que apresentou às fls. 816.

Tudo isso é datado de maio/2015, tendo a fiscalização continuado por sucessivos meses, até o ato final que a excluiu do Simples Nacional no ano seguinte, através do ADE 006/2016, datado de 14 de abril de 2016.

Os motivos relevantes da exclusão já estavam evidenciados em maio/2015, em razão da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovadas que a fiscalização já controvertera – e sucessivamente intimara a parte a comprovar – no Termo de Intimação nº 4 (fls. 680/685), além de todo o regular fluxo procedimental.

Portanto, não procede a alegação de que não pôde se defender adequadamente por desconhecimento dos fatos anteriores e por falta de tempo, até porque os prazos concedidos foram todos regulares.

A recorrente também contesta a natureza jurídica do Ato Declaratório Executivo, sob o entendimento de que sua natureza jurídica é constitutiva (ou “desconstitutiva” conforme alega), não podendo ser tratado como um ato declaratório propriamente dito.

Não explica, contudo, onde está a relevância do nome dado ato instrumento (ato declaratório) e em que medida isso teria a aptidão de modificar o mérito do ato administrativo ou culminar cerceamento de qualquer direito.

Em verdade, o Ato Declaratório Executivo está regulamento na Portaria RFB nº 20, de 5 de abril de 2021 (última versão de uma série de outras portarias que regulamentavam a questão nos mesmos termos). Trata-se de regulamentação interna dos atos praticados pela Receita Federal do Brasil em razão da competência que lhe outorga o art. 33 da LC 123/06, para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses para exclusão de ofício das empresas optantes pelo regime simplificado, previstas no art. 29 da mesma lei.

A citada Portaria indica os tipos de ato praticados pela administração tributária no exercício de sua competência:

Art. 2º São atos administrativos editados no âmbito da RFB:

I - Acórdão;

II - **Ato Declaratório Executivo (ADE);**

III - Ato Declaratório Interpretativo (ADI);

IV - Auto de Infração (AI);

V - Despacho;

VI - Despacho Decisório (DD);

VII - Informação;

VIII - Instrução Normativa (IN);

IX - Norma de Execução (NE);

X - Nota;

XI - Nota Executiva;

XII - Nota Técnica (NT);

XIII - Notificação de Lançamento (NL);

XIV - Ordem de Serviço (OS);

XV - Parecer;

XVI - Parecer RFB;

XVII - Portaria;

XVIII- Resolução;

XIX - Solução de Consulta (SC);

XX - Solução de Consulta Interna (SCI);

XXI - Solução de Divergência (SD);

XXII - Portaria de Pessoal.

O anexo I da mesma Portaria informa qual a finalidade do Ato Declaratório Executivo (ADE):

Constituir ou pôr termo a situações individuais em face da legislação tributária e aduaneira, bem como preservar direitos, reconhecer situações preexistentes ou possibilitar seu exercício. Aplica-se especialmente nos casos de:

a) reconhecimento ou suspensão de isenção;

Coordenador Especial Superintendente Delegado

b) suspensão de imunidade;

c) declaração de inaptidão;

d) exclusão de regimes tributários especiais;

e) exclusão de parcelamentos especiais ou extraordinários;

f) concessão de registro especial de fabricantes ou importadores;

g) atribuição de códigos de receita ou de agentes arrecadadores;

h) divulgação de agenda tributária;

i) divulgação de taxas de juros e de câmbio, aplicáveis à matéria tributária;

j) divulgação, quando exigida, de extratos de despachos decisórios concessivos;

k) outorga de regimes ou recintos aduaneiros;

l) classificação de mercadorias;

m) denegação e exclusão de tratamento tarifário preferencial;

n) aprovação dos manuais e dos leiautes dos arquivos de entrega de dados do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped);

o) aprovação dos leiautes aplicáveis aos campos, registros e arquivos das obrigações acessórias instituídas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB); e

p) aprovação de requisitos de funcionalidades, segurança e controle fiscal dos sistemas de fiscalização.

Assim, o ADE que consta dos autos está plenamente justificado pela Lei nº 123/06 e pelos regulamentos internos da Receita Federal do Brasil. Possui, ao mesmo tempo, natureza declaratória, ao manifestar a situação que justifica o desenquadramento da empresa do regime simplificado, quanto constitutiva, conquanto modifique situação jurídica estabelecida ao decorrer do tempo.

Também não procede o argumento da recorrente de que teria direito líquido e certo ao regime tributário, pois as razões do desenquadramento estão claramente indicadas nos relatórios fiscais produzidos após regular procedimento de fiscalização.

Seja pelo efeito declaratório, seja pelo constitutivo, o nome “Ato Declaratório” em nada prejudica o ato em si nem representa motivo minimamente relevante para desconstituir o ADE, cabendo analisar as razões que levaram o Fisco a promover a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Nesse ponto, a recorrente entende que o ADE não fundamentou suficientemente os fatos, faltando a comprovação de que teria exercido atividades vedadas legalmente para empresas do Simples Nacional, ou que tenha ultrapassado o limite de faturamento previsto em lei.

Registre-se que o ADE se baseou nos fundamentos indicados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 888/897, em que o Fisco evidenciou depósitos bancários de origem não comprovadas que demonstram ter ultrapassado o limite de faturamento do Simples Nacional à época vigente, decorrente da omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9430/96. Eis o relato do TVF, naquilo que importa à presente análise:

3.1. Após a análise dos extratos solicitados aos bancos, **constatou-se que as movimentações financeiras eram muito superiores às receitas declaradas** pela empresa MACRISA MODAS LTDA no período compreendido entre 01/2011 e 12/2012.

3.2. A empresa MACRISA MODAS LTDA embora regularmente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal de números 01 a 04, conforme relatado no item 2 acima, **apresentou justificativas acompanhadas de documentação hábil e idônea para apenas parte dos créditos constantes em suas contas bancárias.**

3.3. Por fim, os valores creditados em suas contas-correntes e não justificados foram comparados com as Receitas Declaradas pela empresa na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) dos anos de 2011 e 2012, **ficando evidenciado que os valores declarados eram muitos inferiores aos valores movimentados**

pela empresa nas instituições financeiras em que mantinha contas correntes.

3.4.Foi constatado que, em todas as competências entre 01/2011 e 12/2012, a empresa MACRISA MODAS LTDA embora optante pelo Simples Nacional, não declarou em sua DASN (Declaração Anual Simples Nacional) destes anos a totalidade das suas receitas, conforme diferenças apuradas entre os valores declarados na DASN e os valores apurados em sua movimentação financeira, conforme quadro comparativo abaixo:

Competência	Receita Bruta Declarada	Receita apurada na movimentação	Receita omitida	Total de faturamento
01/2011	R\$ 9.345,80	R\$ 564.005,83	R\$ 554.660,03	R\$ 564.005,83
02/2011	R\$ 29.415,95	R\$ 502.537,44	R\$ 473.121,49	R\$ 502.537,44
03/2011	R\$ 102.645,40	R\$ 426.593,37	R\$ 323.947,97	R\$ 426.593,37
04/2011	R\$ 37.135,30	R\$ 337.755,50	R\$ 300.620,20	R\$ 337.755,50
05/2011	R\$ 85.935,80	R\$ 664.560,57	R\$ 578.624,77	R\$ 664.560,57
06/2011	R\$ 59.959,90	R\$ 619.693,53	R\$ 559.733,63	R\$ 619.693,53
07/2011	R\$ 189.170,26	R\$ 198.303,84	R\$ 9.133,58	R\$ 198.303,84
08/2011	R\$ 241.347,16	R\$ 768.108,60	R\$ 526.761,44	R\$ 768.108,60
09/2011	R\$ 47.268,36	R\$ 684.794,04	R\$ 637.525,68	R\$ 684.794,04
10/2011	R\$ 20.228,63	R\$ 402.555,31	R\$ 382.326,68	R\$ 402.555,31
11/2011	R\$ 68.664,54	R\$ 385.012,78	R\$ 316.348,24	R\$ 385.012,78
12/2011	R\$ 66.402,73	R\$ 472.000,04	R\$ 405.597,31	R\$ 472.000,04
Total 2011	R\$ 957.519,83	R\$ 6.025.920,85	R\$ 5.068.401,02	R\$ 6.025.920,85
01/2012	R\$ 80.732,96	R\$ 247.947,39	R\$ 167.214,43	R\$ 247.947,39
02/2012	R\$ 84.342,60	R\$ 379.664,03	R\$ 295.321,53	R\$ 379.664,03
03/2012	R\$ 85.000,00	R\$ 474.235,99	R\$ 389.235,99	R\$ 474.235,99
04/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 1.060.248,10	R\$ 985.248,10	R\$ 1.060.248,10
05/2012	R\$ 72.242,87	R\$ 747.651,65	R\$ 675.408,78	R\$ 747.651,65
06/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 539.585,45	R\$ 464.585,45	R\$ 539.585,45
07/2012	R\$ 364.718,20	R\$ 1.169.042,33	R\$ 804.324,13	R\$ 1.169.042,33
08/2012	R\$ 129.508,30	R\$ 1.009.642,87	R\$ 880.134,57	R\$ 1.009.642,87
09/2012	R\$ 137.008,30	R\$ 919.783,93	R\$ 782.775,63	R\$ 919.783,93
10/2012	R\$ 67.054,90	R\$ 877.406,63	R\$ 810.351,73	R\$ 877.406,63
11/2012	R\$ 74.715,81	R\$ 845.221,68	R\$ 770.505,87	R\$ 845.221,68
12/2012	R\$ 80.000,00	R\$ 1.004.688,60	R\$ 924.688,60	R\$ 1.004.688,60
Total 2012	R\$ 1.325.323,84	R\$ 9.275.118,65	R\$ 7.949.794,81	R\$ 9.275.118,65

3.5. Estas diferenças de receitas relativas ao ano calendário de 2012 serão objeto de lançamento deste Auto de Infração, no qual serão cobradas estas diferenças entre a Receita Declarada e a Receita apurada em sua movimentação financeira, as quais serão a base de cálculo para a cobrança de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

4 -DOS VALORES SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

4.1. O contribuinte foi intimado diversas vezes para justificar os valores creditados nas contas correntes pertencentes à empresa conforme descrito nos itens 2 e 3 acima. Os valores dos créditos não comprovados estão devidamente totalizados nas planilhas denominadas "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" os quais foram entregues juntamente com o Termo de Intimação Fiscal N° 04, por via postal, com ciência do contribuinte em 22/05/2015, através do AR de N° AR028677560JS.

4.2.A diferença entre os valores declarados pela empresa para a Receita Federal e os valores relacionados nos demonstrativos já mencionados e não comprovados, fica sujeito à tributação.

4.3.Como demonstrado no item 3 acima, a empresa MACRISA MODAS LTDA no ano calendário de 2011, extrapolou o limite de faturamento permitido às empresas pertencentes ao Simples Nacional para nele permanecerem. Estas diferenças serão então cobradas como omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários.

5. OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS

5.1. A ausência de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários, conforme art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999), in verbis:

...

5.2. Os valores que serviram de base de cálculo para o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL em cada mês no ano de 2012, são os que compõem a coluna "Receita Omitida" do quadro abaixo:

Competência	Receita Bruta Declarada	Receita apurada na movimentação	Receita omitida	Total de faturamento
01/2012	R\$ 80.732,96	R\$ 247.947,39	R\$ 167.214,43	R\$ 247.947,39
02/2012	R\$ 84.342,50	R\$ 379.664,03	R\$ 295.321,53	R\$ 379.664,03
03/2012	R\$ 85.000,00	R\$ 474.235,99	R\$ 389.235,99	R\$ 474.235,99
04/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 1.060.248,10	R\$ 985.248,10	R\$ 1.060.248,10
05/2012	R\$ 72.242,87	R\$ 747.651,65	R\$ 675.408,78	R\$ 747.651,65
06/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 539.585,45	R\$ 464.585,45	R\$ 539.585,45
07/2012	R\$ 364.718,20	R\$ 1.169.042,33	R\$ 804.324,13	R\$ 1.169.042,33
08/2012	R\$ 129.508,30	R\$ 1.009.642,87	R\$ 880.134,57	R\$ 1.009.642,87
09/2012	R\$ 137.008,30	R\$ 919.783,93	R\$ 782.775,63	R\$ 919.783,93
10/2012	R\$ 67.054,90	R\$ 877.406,63	R\$ 810.351,73	R\$ 877.406,63
11/2012	R\$ 74.715,81	R\$ 845.221,68	R\$ 770.505,87	R\$ 845.221,68
12/2012	R\$ 80.000,00	R\$ 1.004.688,60	R\$ 924.688,60	R\$ 1.004.688,60
Total 2012	R\$ 1.325.323,84	R\$ 9.275.118,65	R\$ 7.949.794,81	R\$ 9.275.118,65

6. DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

6.1.A empresa inscreveu-se no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) desde o início do regime, em 01/07/2007.

6.2.No entanto, conforme se verifica nos anexos denominados "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e na planilha denominada "Comparativo DAS X Extratos Macrisa", a empresa extrapolou os limites permitidos para permanência no SIMPLES

NACIONAL o que configurou infração ao instituto do SIMPLES NACIONAL, com ofensa à Lei Complementar nº 123/2006 em seus artigos 3º Inciso II e no Artigo 2º Inciso I alínea b da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011, conforme detalhado na Representação Fiscal que acompanha este processo.

6.3.A movimentação financeira da empresa junto ao sistema bancário demonstra que **o faturamento no ano calendário de 2011 ultrapassou o limite de faturamento bruto estabelecido para as empresas de pequeno porte,** conforme dispõe o art. 3º, caput, Inciso II, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 (que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL), conforme abaixo:

ANO CALENDÁRIO	FATURAMENTO DECLARADO	FATURAMENTO OMITIDO	TOTAL DE FATURAMENTO	LIMITE PERMITIDO EPP
2011	R\$ 957.519,83	R\$ 5.068.401,02	R\$ 6.025.920,85	R\$ 2.400.000,00

6.6.O total da receita bruta apurada durante esta ação fiscal, no Ano-calendário 2011, quando a empresa já era optante pelo Simples Nacional, foi de R\$ 6.025.920,85 (Seis milhões vinte e cinco mil novecentos e vinte reais e oitenta e cinco centavos), sendo a receita declarada de R\$ 957.519,83 (Novecentos e cinquenta e sete mil quinhentos e dezenove reais e oitenta e três centavos) mais receita omitida apurada de R\$ 5.068.401,02 (Cinco milhões sessenta e oito mil quatrocentos e um reais e dois centavos), portanto a empresa - não preenchia as condições necessárias para continuar no sistema Simples Nacional, visto que ultrapassara o limite permitido a empresas de pequeno porte no ano de 2011.

6.7.Portanto, ao ultrapassar os valores permitidos as empresas do Simples no ano de 2011, a empresa Macrisa Modas Ltda - EPP deveria ter, espontaneamente, se desengadrado do Simples Nacional e ter comunicado à Receita Federal do Brasil a sua exclusão do sistema a partir do ano de 2012 e consequentemente optado por declarar o seu Imposto de Renda a partir do ano de 2012 pelo Lucro Real ou Presumido, o que não foi efetuado pela fiscalizada.

6.8.Em função de tais irregularidades, o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, senhor Osmar Fabre, assinou, em 19/04/2016, o Ato Declaratório Executivo Número 006/2016, o qual excluiu a empresa do regime do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2012.

6.9.Com a exclusão da empresa do sistema Simples Nacional a partir de 01/01/2012, o faturamento de 2012 passou a ser tributável pelo Lucro Presumido ou Real e não mais pelo Simples Nacional e como a empresa recolheu apenas os valores relativos ao Simples Nacional no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, estas diferenças de tributos estão sendo cobrados neste PAF (Processo Administrativo Fiscal). Já as diferenças relativas ao Simples Nacional do ano de 2011 estão sendo cobradas em outro PAF (Processo Administrativo Fiscal) com COMPROT: 10950.721681/2016-33, vinculado ao presente processo.

6.10.Em resposta à solicitação feita no Termo de Intimação Fiscal N° 04, a empresa fez a opção pela tributação do seu faturamento omitido, no ano de 2012, pela sistemática do Lucro Presumido.

Vê-se que o fundamento para a exclusão da empresa restou evidenciado no largo trabalho que demonstrou a omissão de receita e, em decorrência dela, o excesso de faturamento ante o limite legal para enquadramento no regime simplificado.

Tais conclusões também constam da Representação Fiscal de fls. 2/8, onde a autoridade fazendária reitera o relato acima e propõe à Receita Federal do Brasil (i) a exclusão da empresa do Simples Nacional e (ii) a expedição de Ato Declaratório Executivo.

Assim, o ato administrativo está plenamente motivado e fundamentado, inexistindo qualquer óbice ou cerceamento ao direito de defesa da parte, muito menos empecilho ao devido processo legal.

DA PREJUDICIALIDADE PARA CONSTITUIR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A recorrente alega a impossibilidade de haver concomitância entre o processo de exclusão do Simples Nacional e os lançamentos em apreço. Entende que se faz necessário concluir o processo de exclusão, que seria uma condição à cobrança dos tributos que compõem as autuações.

Essa matéria é objeto da Súmula CARF 77, que assim determina:

Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (**vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não existe prejudicialidade entre a conclusão do julgamento do ADE e a constituição dos créditos tributários, dado que foram lançados para prevenir sua decadência.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento não é uma faculdade da administração tributária, mas, antes, representa uma obrigação do agente público, objetivamente descrita no parágrafo único do art. 142 do CTN, onde se vê que *“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”*. É dessa norma cogente de natureza geral que deflui o dever de lançar o tributo também nas hipóteses em que o Fisco, diante de circunstância prejudicial que coloque em risco a constituição do crédito tributário em face de decadência, realiza o lançamento para preveni-la, mas fica impedida de cobrá-lo, até o afastamento da condição da qual decorra sua suspensividade.

O CARF possui vastos precedentes no mesmo sentido:

Acórdão nº 2803003.982 – 3ª Turma Especial – 2ª Seção de Julgamento

Sessão de 21 de janeiro de 2015

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. SUSPENSÃO DO DIREITO DE LANÇAMENTO DO FISCO. INOCORRÊNCIA.

Sob pena de responsabilidade funcional, o Auditor Fiscal da Receita Federal tem a obrigação de efetivar o devido lançamento quando presentes as condições legais para tanto. A discussão, em diverso processo administrativo, acerca da exclusão do SIMPLES não tem efeito suspensivo, não obstaculizando o fisco de lançar o que devido, inclusive evitando a decadência de eventuais créditos.

Acórdão nº 2301-007.415 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 07 de julho de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÃO. SIMPLES.

A Fiscalização está autorizada a efetuar o lançamento de contribuições sociais de empresa de empresa excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), mesmo que a exclusão tenha sido objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento.

Acórdão nº 2401005.401 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de abril de 2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. COEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTOS. EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. EFEITOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidente sobre a remuneração paga ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais.

A contestação do procedimento de exclusão do Simples não impede que sejam apuradas outras irregularidades, decorrentes ou não das tratadas no processo de exclusão, e tampouco engessa a atuação do Fisco até o momento da existência de decisão definitiva em relação àquele litígio.

Não há ilegalidade no lançamento de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, seja em decorrência da impugnação ou recurso ainda pendente de julgamento, ou mesmo por qualquer causa suspensiva indicada no art. 151 do CTN, porquanto é lícito à administração tributária realizar o lançamento para prevenir a ocorrência de decadência.

Destaque-se a recorrente invoca a seu favor a aplicação do art. 146 do CTN, que impede a mudança de critério jurídico para fatos jurídicos anteriores, mas nunca houve modificação de critério jurídico no lançamento. O dispositivo legal trata dos casos em que há modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, fato jamais ocorrido. O lançamento é o mesmo, desde seu início, devendo ser afastado o argumento que nele se baseia.

Considerando que todas as matérias acima apreciadas dizem respeito aos efeitos da exclusão da contribuinte do regime do Simples Nacional, em decorrência do ADE nº 06/2016, que foi objeto do Processo nº 10950.721160/2016-86, não conheço das matérias acima referenciadas, devendo a presente análise se liminar aos autos de infração das contribuições previdenciárias indicadas no TVF.

DA COMPETÊNCIA DA 1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Registro que este colegiado é competente para a análise do presente feito, uma vez decorre da exclusão da empresa do regime tributário do Simples Nacional, objeto do Processo nº 10950.721159/2016-51, julgado por este colegiado na presente sessão.

Em tais situações, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, disciplina que há vinculação de julgamento de processos por decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior, ainda que veiculem outras matérias autônomas:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

Também importa registrar que o RICARF outorga à 1ª Seção do CARF a competência para julgar matérias relacionadas à exclusão do SIMPLES NACIONAL, **bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido**, conforme disposto no art. 43, V, a saber:

Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - **exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples)** e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), **bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido**;

Considerando que as contribuições lançadas decorrem da exclusão da empresa do Simples Nacional, entendo que há vinculação entre as análises dos processos, razão pela qual este colegiado é competente para tanto.

DOS LANÇAMENTOS DOS TRIBUTOS DEVIDOS

Quanto ao mérito dos autos de infração, trata-se de lançamentos de contribuições devidas à Seguridade Social a cargo do sujeito passivo, referentes à parte PATRONAL (destinada ao FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT) e a destinada aos TERCEIROS (Outras entidades e Fundos), incidentes sobre importâncias pagas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais.

A recorrente contesta a exigência das contribuições previdenciárias decorrentes do pagamento de salários a seus empregados, por entender que a base de cálculo deve contemplar apenas as verbas remuneratórias, sendo excluídos os pagamentos que tenham natureza indenizatória e afins.

Assim, controverte as teses que serão analisadas individualmente, as quais consistem em excluir dos salários dos empregados (para fins tributários): (a) a remuneração dos 15 dias iniciais de afastamento por doença ou acidente, (b) o aviso prévio indenizado, (c) o adicional de 1/3 sobre férias, (d) horas extras e (e) adicional noturno e insalubridade.

Não há controvérsias sobre as autuações em si, ou seja, o que se pretende discutir é apenas a natureza remuneratória das citadas verbas. Se não forem consideradas remuneração, deverão ser excluídas da base de cálculo.

Os temas serão abordadas separadamente.

PAGAMENTOS DOS PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU AUXÍLIO-ACIDENTE

Tal matéria foi julgada pelo STJ no REsp 1.230.957/RS (julgado em 26/02/2014), sob o regime de repercussão geral, objeto do Tema 738, do qual se firmou a seguinte tese:

Tema 738/STJ: Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Entendeu o STJ, com repercussão geral, que os pagamentos feitos a funcionário em razão de afastamentos para gozo de auxílio-doença ou auxílio-acidente, ainda que realizados pelo empregador, não têm natureza remuneratória, porquanto a incapacidade o acomete desde o evento que o impossibilitou ao exercício de suas funções. Assim, o valor pago não contempla natureza salarial, mas compensatória ou indenizatória.

Eis a decisão daquela Corte Superior (grifou-se):

RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. **DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS:**

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; **IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.**

(...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, **a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado.** Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

(...)

Voto

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Nos termos do art. 60, *caput*, da Lei 8.213/91, *"o auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz"* (com redação dada pela Lei 9.876/99).

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99).

Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado.

Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a

contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º DA LC 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA APRECIADA SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA.

Omissis.

3. É pacífico o entendimento desta Corte de que não incide Contribuição Previdenciária sobre a verba paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, porquanto não constitui salário.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010 — grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRIMEIROS 15 (QUINZE) DIAS. AUXÍLIO-DOENÇA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO À SÚMULA VINCULANTE 10 DO STF. INOCORRÊNCIA.

1. Esta Corte assentou que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias dos auxílios-doença, porque estes, por não representarem contraprestação a trabalho, não possuem natureza salarial. Precedentes.

Omissis.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009 — grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO-INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-ACIDENTE. SALÁRIO - MATERNIDADE. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. FÉRIAS, ADICIONAL DE 1/3, HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE.

1. O auxílio-doença pago até o 15º dia pelo empregador é inalcançável pela contribuição previdenciária, uma vez que referida verba não possui natureza remuneratória, inexistindo prestação de serviço pelo empregado, no período.

Precedentes: EDcl no REsp 800.024/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 10.09.2007; REsp 951.623/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.09.2007; REsp 916.388/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 26.04.2007.

Omissis.

10. Agravos regimentais desprovidos.

(AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009 — grifou-se)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. SALÁRIO-MATERNIDADE. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE MESMA ESPÉCIE. ART. 66 DA LEI 8.383/91. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. JUROS.

Omissis.

2. É dominante no STJ o entendimento segundo o qual não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, à consideração de que tal verba, por não consubstanciar contraprestação a trabalho, não tem natureza salarial. Precedentes: REsp 720817/SC, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 05/09/2005.

Omissis.

7. Recurso especial a que se dá parcial provimento.

(REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006)

Em razão de tal decisão, a PGFN editou o Parecer SEI nº 1446/2021/ME, em que reconhece tratar-se de matéria incontroversa, dispensando recursos judiciais sobre o objeto em discussão, a saber (grifou-se):

Parecer SEI nº 1446/2021/ME

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art. 19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002.

Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017. Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre a verba paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença. Inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer, com fulcro no art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Ratificação do entendimento nas Notas PGFN/CRJ/Nº 520/2017 e Nº 981/2017. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto o

mesmo não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Considerando que o entendimento está pacificado através do REsp 1.230.957/RS, em recurso repetitivo reconhecido nos termos do art. 543-C do CPC, tal posicionamento deve repercutir nos julgamentos do CARF, mercê da aplicação do art. 98, parágrafo único, II, b, que vincula as decisões administrativas à *“decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária”*.

Assim, no que diz respeito a esta matéria, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo dos lançamentos os valores pagos pelo empregador aos empregados nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente.

PAGAMENTOS DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O aviso prévio indenizado também foi analisado pelo STJ no mesmo Recurso Especial acima mencionado, qual seja, o REsp 1.230.957/RS (julgado em 26/02/2014), sob o regime de repetitivos. No que tange a esse ponto, o STJ julgou o tema 478 e fixou a seguinte tese:

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.

Eis a parte de ementa e voto que esclareceram os pontos principais importantes ao debate (grifou-se):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS:** TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; **AVISO PRÉVIO INDENIZADO**; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, **não ensejam a incidência de contribuição previdenciária**. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, **não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-**

se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

Voto

...

2.2 Aviso prévio indenizado.

Inicialmente, cumpre registrar que a Fazenda Nacional ampara-se no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 — que estabelece as verbas que, "exclusivamente", não integram o salário de contribuição —, para sustentar que tal dispositivo deve ser interpretado de forma restritiva, de modo que todos os ganhos auferidos pelo trabalhador integram o salário de contribuição, excepcionados apenas os casos legalmente previstos. Com base nessa tese, sustenta que é legítima a incidência da contribuição previdenciária (regime do RGPS), sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Em sua redação original, o art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 dispunha que a importância recebida a título de aviso prévio indenizado (alínea "e") não integrava o salário de contribuição. Essa previsão foi suprimida pela Lei 9.528/97 (conversão da Medida Provisória 1.596-14/97).

Não obstante tal alteração, permaneceu vigente o disposto no art. 214, § 9º, "f", do Decreto 3.048/99, segundo o qual não integrava o salário de contribuição a importância recebida a título de aviso prévio indenizado. Apenas em 2009, por meio do Decreto 6.727, houve a revogação de tal dispositivo.

A despeito dessa moldura legislativa, as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência.

Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011).

Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.

Através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME, a PGFN igualmente se manifestou para reconhecer que tais pagamentos não têm natureza remuneratória, confirmando a decisão vinculante do Poder Judiciário. Veja-se (grifos inclusos):

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. **Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS.** Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

...

Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto ao aviso prévio indenizado, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, **a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado.** Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, §9º, bem como ampla divulgação à Carreira

Assim, considerando que a matéria se encontra pacificada no Poder Judiciário, com julgamento em repetitivos, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo dos lançamentos os valores pagos pelo empregador aos empregados a título de aviso prévio indenizado.

PAGAMENTOS DO ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS E REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS GOZADAS

O adicional de férias pagas aos empregados também é matéria pacificada pela jurisprudência, a qual entende que tal acréscimo tem a mesma natureza remuneratória das férias gozadas, relacionadas à parte patronal. Configura-se, portanto, como retribuição pelo serviço prestado, fazendo parte dos haveres regulares que decorrem da típica relação de emprego.

Assim, o adicional de 1/3 das férias compõe o salário de contribuição, nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei 8.212/1991 e do § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99, a saber:

Lei 8.212/1991

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

I - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

(...)

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.

Decreto 3.048/99

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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.

A natureza remuneratória do adicional de férias foi decidida pelo STF em 31/08/2020, no julgamento do Tema 985, sob o regime de repercussão geral, decorrente do RE 1.072.485, do qual resultou a seguinte tese:

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

Eis a ementa proferida no acórdão, com uma parte do voto do Relator, que esclarece a matéria:

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

(...)

Essas diretrizes hermenêuticas devem nortear o alcance do artigo 195, inciso I, da Lei Maior e a solução quanto à delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

Atentem para a natureza do terço constitucional de férias, cuja previsão está no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal. Trata-se de verba auferida, periodicamente, como complemento à remuneração. Adquire-se o direito, conforme o decurso do ciclo de trabalho, sendo um adiantamento em reforço ao que pago, ordinariamente, ao empregado, quando do descanso.

Surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano.

(RE 1.072.485, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020, com repercussão geral, DJe-241 publicado em 02.10.2020, Relator Min. Marco Aurélio)

O mesmo entendimento deve repercutir em relação às **férias gozadas**, pois têm a mesma natureza remuneratória, conforme indicado no acórdão acima, onde se vê que “*surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano*”.

Ademais, a natureza remuneratória das férias gozadas foi reconhecida pelo STJ quando julgamento do REsp 2.050.498/SP, sob o regime de repetitivos, datado de 20/06/2024, cuja ementa registra o entendimento daquele egrégio Tribunal sobre a questão.

TRIBUTÁRIO. **RECURSO ESPECIAL REPETITIVO.** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE O ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. VERBA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

NATUREZA REMUNERATÓRIA DO ADICIONAL DE INSALUBRIDADE: INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

1. A presente discussão consiste em definir se a Contribuição Previdenciária, a cargo da empresa, incide ou não sobre os valores despendidos a título de Adicional de Insalubridade.

2. A contribuição previdenciária devida pela empresa encontra-se prevista no art. 195, I, "a", da CF, nos seguintes termos: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício."

3. A Constituição Federal também estabelece que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (art. 201, §11, da CF/88).

4. No âmbito infraconstitucional, a Lei 8.212/1991, em seu art. 22, I, determina que a contribuição previdenciária a cargo da empresa é de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999, grifos acrescidos).

5. O art. 28, I, da Lei 8.212/1991, por seu turno, traz o conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso como sendo "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;" (grifos acrescentados).

6. Diante disso, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC). **Por**

outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

7. No caso em tela, verifica-se que o adicional de insalubridade está previsto no art. 189 da CLT, com a seguinte redação: "Art. 189 - Serão consideradas atividades ou operações insalubres aquelas que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham os empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição aos seus efeitos."

8. A orientação pacífica das duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que o Adicional de Insalubridade possui natureza remuneratória, sujeitando-se à incidência da Contribuição Previdenciária patronal. Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.273.098/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17/8/2023, REsp 1621558/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14.02.2018, AgInt no AREsp n. 2.171.888/ES, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 29/6/2023, AgInt nº AREsp n. 2.088.189/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 7.12.2023, AgInt no REsp n. 1.845.055/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 15.3.2024, AgInt no REsp n. 1.815.315/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 26.3.2020, AgInt no AREsp n. 1.114.657/RR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 28/6/2018 e AgInt nos EDcl no REsp n. 2.028.362/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 27.6.2023.

9. Pontue-se, por fim, que o adicional de insalubridade não consta no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, listadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, uma vez que não é importância recebida a título de ganhos eventuais, mas, sim, de forma habitual.

10. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre o Adicional de Insalubridade.

TESE JURÍDICA A SER FIXADA

11. Proponho, dessa forma, a seguinte tese jurídica: "incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória".

SOLUÇÃO PARA O CASO CONCRETO

12. No caso dos autos, cuida-se de Mandado de Segurança, no qual a impetrante pede a exclusão das seguintes verbas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: a) Auxílio-Natalidade; b) Horas Extras; c) Adicional Noturno; d) Adicional de Insalubridade e Periculosidade; e) Dia do Trabalho; f) Licenças e Folgas Remuneradas; g) Adicional Por Tempo de Serviço; h) Biênio, Triênio e Quinquênio; i) Horas Justificadas; j) Adicional Assiduidade; k) 13º Salário;

l) Salário-Maternidade; m) Salário-Paternidade; n) **Férias (gozadas e indenizadas)**; o) Descanso Semanal Remunerado; e p) Faltas justificadas; com a devida restituição/compensação.

13. No primeiro grau a ordem foi parcialmente concedida para afastar a incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as Férias Indenizadas e o Auxílio-Natalidade. A Corte de origem, por sua vez, reconheceu a ausência de interesse de agir do contribuinte sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre Férias Indenizadas, bem como reconheceu a ausência de tributação sobre o Salário-Maternidade, Auxílio-Natalidade e o Adicional de Assiduidade.

14. A empresa E-HUB Consultoria, Participações e Comércio S.A. apresentou Recurso Especial, no qual aponta que houve violação aos arts. 11, 22, I e II, e 28 da Lei 8.212/1991; 214, I, do Decreto 3.048/1999; 457 e 458 da CLT; 26 e 26-A da Lei 11.457/2007; 74 da Lei 9.430/1996; 8º da Lei 13.670/2018; e 3º da Lei 11.457/2007. Pede a exclusão da incidência da contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: a) Horas Extras; b) Adicional Noturno; c) Adicional de Insalubridade e Periculosidade; d) Dia do Trabalho; e) Licenças e Folgas Remuneradas; f) Adicional por Tempo de Serviço; g) Biênio, Triênio e Quinquênio; g) Horas Justificadas; i) 13º Salário; j) Salário-Paternidade; k) **Férias (gozadas e indenizadas)**; l) Descanso Semanal Remunerado; e m) Faltas justificadas. Sustenta que as verbas supramencionadas não correspondem a contraprestação de serviço realizado, mas, sim, a um acréscimo financeiro de forma a compensar desgaste ou risco durante o exercício da atividade de trabalho.

15. Contudo, **o acórdão de origem está em consonância com o entendimento desta Corte Superior de que incide contribuição previdenciária patronal sobre as referidas verbas, em razão da sua natureza remuneratória.** A propósito: AgInt no AREsp n. 2.420.818/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 11.4.2024; AgInt no REsp n. 1.987.576/RS, Rel. Ministro Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 12.8.2022; REsp n. 1.553.949/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 18.11.2015; AgInt no AREsp n. 1.380.226/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16.4.2019; REsp n. 1.843.963/RN, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 12.5.2020; AgInt no AREsp n. 2.167.042/SP, Rel. Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, DJe de 25.4.2024; AgInt no AREsp n. 2.171.888/ES, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 29.6.2023; e AgInt no AREsp n. 2.162.430/PE, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 18.10.2023.

CONCLUSÃO

16. Recurso Especial não provido.

Assim, considerando que o tema está pacificado, nego provimento ao Recurso Voluntário no que tange à exclusão do adicional de 1/3 de férias da base de cálculo das autuações, assim como a remuneração paga a título de férias gozadas.

PAGAMENTOS DE HORAS EXTRAS

Os pagamentos aos funcionários a título de horas extras têm natureza remuneratória e integram o salário contribuição, pois se configura como retribuição pelo serviço prestado, fazendo parte dos haveres regulares que decorrem da típica relação de emprego.

A natureza remuneratória da hora extra foi decidida pelo STJ em 23/04/2014, no julgamento do Tema Repetitivo 687, sob o regime de repetitivos, decorrente do REsp 1.358.281/SP, do qual resultou a seguinte tese firmada:

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

Eis a ementa proferida no acórdão, que esclarece a matéria:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA.** REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E **HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade".

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA.

2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, **HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA**

4. Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe

20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).

...

CONCLUSÃO

9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

Assim, considerando que tal decisão vincula os julgamentos do CARF, nego provimento ao Recurso Voluntário no que tange à exclusão das horas extras da base de cálculo das autuações.

ADICIONAL NOTURNO E INSALUBRIDADE

Os pagamentos aos funcionários a título de adicional noturno e adicional de insalubridade têm natureza remuneratória e integram o salário contribuição, pois se configuram como retribuição pelo serviço prestado, fazendo parte dos haveres regulares que decorrem da típica relação de emprego.

A natureza remuneratória do **adicional noturno** foi decidida pelo STJ em 23/04/2014, no julgamento do Tema Repetitivo 688, sob o regime de repercussão geral, decorrente do REsp 1.358.281/SP, do qual resultou a seguinte tese firmada:

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

Eis a ementa proferida no acórdão, que esclarece a matéria:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA.** REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. **ADICIONAIS NOTURNO,** DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. **INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade".

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA.

2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA

4. Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).

...

CONCLUSÃO

9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

Quanto ao **adicional de insalubridade**, a matéria foi apreciada pelo STF em 20/06/2024, no julgamento do Tema Repetitivo 1252, sob o regime de repercussão geral, decorrente do REsp 2.050.498/SP, do qual resultou a seguinte tese firmada:

Tema Repetitivo 1252: Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

Eis a ementa proferida no acórdão, que esclarece a matéria:

TRIBUTÁRIO. **RECURSO ESPECIAL REPETITIVO.** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. **DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE O ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. VERBA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.**

NATUREZA REMUNERATÓRIA DO ADICIONAL DE INSALUBRIDADE: INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

1. A presente discussão consiste em definir se a Contribuição Previdenciária, a cargo da empresa, incide ou não sobre os valores despendidos a título de Adicional de Insalubridade.

2. A contribuição previdenciária devida pela empresa encontra-se prevista no art. 195, I, "a", da CF, nos seguintes termos: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício."

3. A Constituição Federal também estabelece que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (art. 201, §11, da CF/88).

4. No âmbito infraconstitucional, a Lei 8.212/1991, em seu art. 22, I, determina que a contribuição previdenciária a cargo da empresa é de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999, grifos acrescidos).

5. O art. 28, I, da Lei 8.212/1991, por seu turno, traz o conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso como sendo "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;" (grifos acrescentados).

6. Diante disso, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à

disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC). Por outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

7. No caso em tela, verifica-se que o adicional de insalubridade está previsto no art. 189 da CLT, com a seguinte redação: "Art. 189 - Serão consideradas atividades ou operações insalubres aquelas que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham os empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição aos seus efeitos.".

8. A orientação pacífica das duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que o Adicional de Insalubridade possui natureza remuneratória, sujeitando-se à incidência da Contribuição Previdenciária patronal. Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.273.098/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17/8/2023, REsp 1621558/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14.02.2018, AgInt no AREsp n. 2.171.888/ES, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 29/6/2023, AgInt nº AREsp n. 2.088.189/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 7.12.2023, AgInt no REsp n. 1.845.055/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 15.3.2024, AgInt no REsp n. 1.815.315/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 26.3.2020, AgInt no AREsp n. 1.114.657/RR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 28/6/2018 e AgInt nos EDcl no REsp n. 2.028.362/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 27.6.2023.

9. Pontue-se, por fim, que o adicional de insalubridade não consta no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, listadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, uma vez que não é importância recebida a título de ganhos eventuais, mas, sim, de forma habitual.

10. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre o Adicional de Insalubridade.

TESE JURÍDICA A SER FIXADA

11. Proponho, dessa forma, a seguinte tese jurídica: "incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória".

Assim, considerando que tais decisões vinculam os julgamentos do CARF, nego provimento ao Recurso Voluntário no que tange à exclusão do adicional noturno e adicional por insalubridade.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento, para excluir da base de cálculo dos lançamentos os valores pagos pelo empregador aos empregados (i) nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente, (ii) referentes a aviso prévio indenizado. Nega-se provimento em relação à exclusão da base de cálculo dos pagamentos referentes (iii) ao adicional de 1/3 de férias e remuneração de férias gozadas, (iv) às horas extras e (v) ao adicional noturno e adicional por insalubridade.

A presente decisão deverá ser liquidada pela unidade de origem da Receita Federal do Brasil, mediante análise da base de cálculo dos autos de infração e promover os devidos ajustes de acordo com a presente decisão.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque