



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722566/2019-11
ACÓRDÃO	2101-003.704 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE ITAPEMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2014 a 31/12/2014

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DILIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº. 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. GLOSA.

A compensação extingue o crédito tributário sob condição resolútoría de ulterior homologação, condicionada à comprovação da origem dos créditos compensados. Serão glosados pela Administração Fazendária os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo, quando não houver amparo legal, devida comprovação dos créditos ou decisão judicial transitada em julgado.

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

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA.

As férias gozadas integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias do empregador e do empregado (SC Cosit nº 362, de 10/08/2017), assim como o terço constitucional de férias, ao teor da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 1.072.485 (Tema 985), recebido na sistemática de repercussão geral.

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

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).

Incide 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).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade, ao teor da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 576.967 (Tema 72), recebido na sistemática de repercussão geral.

ALEGAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INFIRMAR O LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos valores pagos: (i) nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e (ii) a título de salário maternidade.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 8590/8608) interposto por MUNICÍPIO DE ITAPEMA em face do Acórdão nº. 14-105.474 (e-fls. 8502/8585), proferido pela 12ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, deixando de reconhecer o direito creditório indicado para compensação.

Em sua origem, trata-se de lançamento fiscal para constituir crédito tributário correspondente a glosas de compensações realizadas pelo Contribuinte. As compensações foram analisadas pelo órgão local da Administração Tributária, que expediu a decisão constante do Despacho Decisório – nº 382/2019 DRF FNS/SEORT (e-fls. 534/570), que, conforme sintetizou a decisão de piso:

1) Inicia relatando as etapas do procedimento para verificação da regularidade das compensações:

a) Notícia a expedição da intimação nº 2015/200011300001000, não atendida na forma e no prazo fixado;

b) Acrescenta que, após pedido de prorrogação de prazo, o Contribuinte expediu o ofício 118/2015, “apresentando uma série de planilhas e tabelas com dados, justificando, resumidamente, as compensações por meio de verbas que o ente considerava não incorporáveis ao salário de contribuição”;

c) Em face da insuficiência das informações prestadas, foi realizada nova intimação, respondida pelo Contribuinte com o ofício 165/ADM/2016, de 19/07/2016, que assim foi avaliado:

6. As compensações declaradas em GFIP estavam, resumidamente, baseadas em **teses jurídicas acerca de uma série de rubricas destacadas**, acerca das quais trataremos na análise de mérito pertinente.

d) Ressalva que, em face das informações e dos dados fornecidos, passou à análise das compensações, considerando a legislação aplicável: CTN, Lei nº 8.212/1991 e Instrução Normativa RFB nº 1.0300/2012. Ressalva, também, as disposições da Lei nº 10.522/2002, quanto à dispensa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de contestar, interpor recurso ou desistir do que tenha sido interposto. Ressalva, ainda, as disposições do artigo 170-A do CTN, quanto à exigibilidade de trânsito em julgado para compensação de tributo cuja exigibilidade tenha sido submetida a processo judicial.

e) Destaca a inserção do procedimento do Contribuinte num contexto de contratação de consultoria de terceiros:

12 Constatou-se, de ainda, devido à similaridade com relatórios apresentados por diversos contribuintes, que a origem está em consultoria contratada, mediante dispensa de licitação, com a FEPESE, fundação ligada à Universidade Federal de Santa Catarina, conforme contrato 198/2014.

13 Importante destacar tal apontamento, posto tratar-se de relatório estandardizado, com apontamentos genéricos que não corroboram com as situações efetivamente passíveis de compensação, uma vez que o questionamento da legislação tributária vigente demandaria uma decisão judicial transitada em julgado em favor do contribuinte para suportar as compensações efetuadas.

14 O ato de ciência deste relatório é concomitante ao procedimento específico (ação 0920100-2017-00594), para lavratura da multa isolada, prevista no §10 do art 89 da Lei 8212/91, conforme termo de intimação que acompanhará o documento e o Termo de Intimação para ciência deste documento.

f) Relaciona as rubricas da remuneração dos segurados obrigatórios da Previdência Social que teriam sido consideradas pelo Contribuinte como não integrantes das bases-de cálculos das contribuições previdenciárias:

(...)

g) Traça, então, os pressupostos legais, estabelecidos especialmente na Lei nº 8.212/1991, quanto à composição das bases-de-cálculo das contribuições previdenciárias e quanto às hipóteses legais em que a exigibilidade do tributo pode ser regularmente afastada.

h) Aborda as rubricas a que se refere o Requerente, apontando as disposições legais que determinam a incidência das contribuições previdenciárias. Acrescenta referências à jurisprudência que corrobora a regularidade das correspondentes tributações. E, após tratar especificamente de cada rubrica, resume as conclusões, que deram fundamento às glosas e homologações realizadas (destaques no original):

1. Para melhor detalhar o procedimento de glosa, conclui-se que os valores oriundos das rubricas apontadas pelo contribuinte como origem dos créditos compensados (Item 11.3.1.1 a 1.3.1.8, segregado em subitens) devem ser glosados, uma vez que seus créditos não possuem amparo na legislação, jurisprudência e, ainda, da Portaria 754/2018, que determina encontro de contas entre a União e os Municípios para análise dos débitos previdenciários.

2. Devem ser homologadas as compensações oriundas da rubrica 254 - referente a Férias Indenizadas, uma vez demonstrada a não incidência de contribuição previdenciária sobre esta rubrica específica apontada, em que

pese seu valor ser pouco significativo, conforme quadros apresentados pela Prefeitura Municipal.

3. Seguem abaixo as compensações realizadas, grifados valores compensados:

i) Assim, formula a decisão, exarada nos seguintes termos (destaques no original):

1 - Conforme amplamente exposto, destacamos que, demonstrada a inexistência de créditos apontados passíveis de homologação, a totalidade dos créditos previdenciários informados em GFIP a título de compensação de contribuições previdenciárias, oriundos de rubricas (itens 11.3.1.1 a 11.3.1.8), são inexistentes de fato (demonstrativo do quadro do item II.3.2), posto não se enquadrarem nas hipóteses legais, e, por consequência, corresponderem a salário-de-contribuição com necessária incidência das contribuições previdenciárias..

2 - Todavia, são passíveis de homologação os valores apurados de férias indenizadas, apontado no item 11.3.1.3 deste relatório.

3 - Diante das conclusões expostas neste Despacho Decisório, uso da competência definida pelo artigo 2º da Portaria RFB nº 1.453/16 para considerar HOMOLOGADOS os valores compensados apontados na coluna E do quadro abaixo, no valor total de R\$ 671,78 e NÃO HOMOLOGADOS os valores indevidamente compensados, oriundos de rubricas da folha de pagamento, no valor total de R\$ 8.120.253.86, apontados na coluna G do Quadro de Glosa a seguir, e determinar que os créditos tributários da tabela abaixo retornem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, a serem acrescidos da aplicação de juros e multa cabíveis.

j) E acrescenta o quadro que consolida os valores a que se refere:

(...)

Devidamente cientificado, o Município apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 8.474/8.490), com os seguintes argumentos, aqui resumidos pela decisão de piso:

1) Propõe os seguintes objetivos:

5. Conforme se demonstrará na presente insurgência, o contexto revela i) exaurimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920100.2015.00202, em nulidade do lançamento impugnado; ii) aplicação consciente e equivocada de tratamento legal aos créditos aproveitados pelo Recorrente, cuja higidez é reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil.

2) Quanto ao prazo para conclusão da auditoria-fiscal, após discorrer sobre a legislação que considera aplicável, defende que a conclusão do precedente teria excedido o prazo legal:

(...) No presente caso, a ação fiscal foi iniciada a partir do MPF nº 0920100.2015.00202, de 10/04/2015. Sua conclusão, com a lavratura ou não do auto de infração, deveria ocorrer até o dia 08/08/2015, sob pena de extinção por decurso de prazo.

10. Ora, como o Despacho Decisório que homologou parcialmente as compensações efetuadas só foi proferido em 04/09/2019, com ciência do contribuinte em 05/09/2019, outra conclusão não há além invalidade da decisão recorrida, que deve ter sua nulidade declarada na apreciação deste recurso.

3) Referindo-se à Lei nº 10.522/2002 e à Portaria RFB nº 754/2018 expõe seu entendimento quanto à aplicabilidade das decisões das Cortes Superiores de Justiça:

18. Assim, ao adotar entendimento diverso daquele firmado definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 163/STF), esta Autoridade Fiscal, de uma vez só i) insurge-se contra o corolário da legalidade estrita do caput do art. 37 da CF/88, negando vigência a uma série impressionante de regras legais; ii) ignora disposição normativa interna da própria Receita Federal do Brasil, que reconhece (embora não precisasse) sua vinculação aos entendimentos firmados pelas Cortes Superiores na sistemática dos recursos repetitivos.

19. O sentido de tais previsões, aliás, é o de dar coerência ao ordenamento jurídico. Ao subjugar sua vinculação obrigatória aos precedentes definitivos oriundos das Cortes Superiores, o Fisco cria seu próprio ordenamento e obriga o judiciário a continuar analisando as matérias sobre as quais já se posicionou definitivamente. Observe-se que tal postura é vedada inclusive para membros do Poder Judiciário, que para afastar a aplicação de um precedente vinculante, deve apontar um elemento de distinção (distinguish) entre ele e o caso concreto, sob pena de nulidade de sua decisão (art. 489, §1º, VI do CPC).

20. Diante disso, a postura adotada pela Autoridade Fiscal, mais do que um simples equívoco, poderá configurar as condutas previstas pelo art. 10 e 11 da Lei nº 8.429/1992, pelo art. 316, §2º do Código Penal, sem prejuízo de aferir as repercussões disciplinares no âmbito da Corregedoria da Receita Federal/COGER.

4) Após discorrer sobre o procedimento que teria considerado a “tributação [de] rubricas cuja não incidência encontra reiterada base legal”, assim avalia o procedimento pessoal do Auditor-fiscal responsável pelo Despacho Decisório:

25. Já se observou que o Sr. Marcus Gaudenzi de Faria passou muito ao largo do uso de “correlatos e demarcados poderes instrumentais” ao proferir despacho decisório fora do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal do caso. Sentiu-se a Autoridade muito à vontade, também, para afastar a incidência de dispositivos legais e constituir, em juízo de discricionariedade atípico, crédito tributário em consciente desacordo legal.

26. É que mencionado Auditor-Fiscal confessa ser sabedor da existência da Portaria RFB 754/2018 (item 12 do despacho decisório, fls. 21), mas, ainda assim,

glosa quase a totalidade das compensações que foram realizadas e tiveram como base os recolhimentos indevidos sobre as rubricas mencionadas nº art. 1º do mencionado diploma. Trata-se de ato administrativo contra legem.

27. Se tal postura tivesse partido de autoridade jurisdicional com amplo poder discricionário, as críticas se restringiriam à falta de rigor conceitual quanto à declaração, em controle difuso, de inconstitucionalidade de lei.

28. Trata-se, contudo, de caso no qual membro da Administração Pública, por vontade pessoal, resolve deixar de aplicar o regramento legal da matéria, com o recôndito desejo de constituir vultoso crédito tributário e afastar, por ilícita imposição, a possibilidade de outros contribuintes sob sua jurisdição fiscal em realizar o hígido direito à compensação administrativa de crédito tributário.

Como se pode notar, ao caso do Recorrente, além da glosa integral das compensações, aplicou-se a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do art. 89, §10º da Lei nº 8.212/1991.

5) Alinha seu entendimento quanto ao que à extensão e aplicabilidade das disposições do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, para estabelecer a regra aplicável, quanto às rubricas, integrantes da remuneração dos segurados obrigatórios da Previdência Social que integram(ou não) a base-de-cálculo da respectiva contribuição.

6) Refere-se à Lei nº 13.485/2017; reitera as disposições da Portaria RFB; menciona o Acórdão relativo ao “Recurso Especial nº 1.230.957-RS”; refere-se, também ao Regimento Interno do CARF (artigo 62, § 2º). Conclui:

46. Assim, ao contrário do que parece crer o Auditor-Fiscal que lavrou o despacho decisório ora respondido, não há um mundo livre de interpretação legal em esfera administrativa, nem é o princípio da legalidade estrita um simples conselho, com mutilada esfera de cogência. Deve haver, ao contrário, uma concretização harmônica do ordenamento jurídico, que impõe a adoção, pela jurisdição administrativa, da interpretação dada pelas Cortes Superiores às questões constitucionais e infraconstitucionais, na forma definida pelo mencionado dispositivo regimental.

47. Diante disso, o Recorrente elabora quadro de rubricas aproveitadas nas compensações objeto de glosa, com respectivo fundamento legal da não incidência, que deve vincular a Administração Pública, senão veja-se:

(...).

7) Apresenta um quadro, com o qual indica os “fundamentos legais” que dariam base a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas que arrola:

Rubrica		Fundamento Legal
005	Horas afastado por acidente de	Portaria 754/2018

	trabalho	
077	1/3 de férias	Portaria 754/2018
022	Horas extras 50%	Portaria 754/2018
024	Horas extras 100%	Portaria 754/2018
238	Diferencial de horas extras	Portaria 754/2018
012	Insalubridade 20%	Tema 163/STF
013	Insalubridade 40%	Tema 163/STF
014	Adicional noturno informado	Tema 163/STF
015	Adicional noturno automático	Tema 163/STF
021	Periculosidade	Tema 163/STF
139	Diferença 13º salário	Tema 163/STF
433	Gratificação por direção/chefia	Tema 163/STF
437	Gratificação especial	Tema 163/STF
462	Gratificação função espec	Tema 163/STF
477	Gratificação PMAQ LM 3157/2013	Tema 163/STF
488	Gratificação FUNÇÃO FCE LM 3215/2013	Tema 163/STF

8) Reitera e transcreve o teor da tese 163/STF, da qual se vale, para defender a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as correspondentes rubricas do quadro anterior:

52. Em 11 de outubro de 2018, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário 593.068 (Rel. Min. Roberto Barroso), fixando a seguinte tese:

Tema 163/STF – Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade’.

9) Referindo-se à Solução de Consulta COSIT nº 179, de 13 de julho de 2015, acrescenta que não teriam sido considerados os valores recolhidos a maior, a título de custeio do seguro de acidente do trabalho, assim argumentando:

58. Significa que, para o caso concreto, considerando que o Município Recorrente possui atividade preponderante em seus CNPJ's aquela de grau baixo – o que será reforçado após a conversão do julgamento em diligência – a alíquota correta de incidência da exação é a de 1% (hum por cento), restando flagrante que a incidência da contribuição com alíquota de 2% (dois por cento) gerou saldo a compensar de R\$ 3.828.909,86 (três milhões, oitocentos e vinte e oito mil novecentos e nove reais e oitenta e seis centavos).

10) Formula, finalmente, seus requerimentos:

- a) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
- b) Realização de “juízo de retratação” ou que o lançamento seja submetido à “instância de julgamento”.
- c) Seja dado provimento à Manifestação de Inconformidade, em face do “decurso” do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal; ou da incidência das disposições legais que arrola.
- d) Conversão do julgamento em diligência, pelas razões que apresenta.
- e) Protesto pela realização de provas, inclusive perícia contábil.

Sobreveio o julgamento da Manifestação de Inconformidade, tendo sido proferido o Acórdão nº 14-105.474 (e-fls. 8502/8585) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2014 a 31/12/2014

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

É vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões acerca da inconstitucionalidade das leis (artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972).

VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. JURISPRUDÊNCIA. REGRAS PARA APLICAÇÃO.

A Administração Tributária, para efeito de vinculação à jurisprudência, se sujeita a condições e requisitos legais específicos (Constituição Federal, artigos 102 e 103-A; Decreto nº 70.235/1972, artigo 26-A; Lei nº 11.417/2006, artigos 2º e 3º; Lei nº 13.105/2015, artigos 1.035 e 1.036 e Lei nº 10.522/2002, além da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, cujos termos são ratificados pela Solução de Consulta nº 126/2014 -COSIT).

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA.

A compensação de contribuições previdenciárias através de GFIP está sujeita a requisitos legais específicos, sujeitando-se à glosa, em relação a recolhimentos, cuja exigibilidade tem fundamento em lei formalmente vigente, sem que haja decisão liminar ou definitiva específica que a autorize. Procedimento que

configura irregularidade sujeita às penalidades legais cabíveis, tanto no âmbito tributário, quanto, eventualmente, penal.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

A suspensão da exigibilidade dos créditos tributários se sujeita às respectivas regras legais (CTN, artigo 151, Decreto nº 70.235/197, artigo 33 e Decreto nº 7.574/2011, artigo 73).

PROVAS. PRODUÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS ESPECÍFICOS NÃO CUMPRIDOS PELO CONTRIBUINTE. INDEFERIMENTO.

O processo administrativo fiscal está sujeito, quanto à produção de provas, às regras do Decreto nº 70.235/1972, que condiciona a sua realização ao cumprimento de pré-requisitos específicos, não cumpridos pela Impugnação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

O Município foi cientificado do resultado de julgamento por meio de intimação postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 8587) em 18/06/2020, e interpôs o Recurso Voluntário em 23/07/2020, conforme Termo de Solicitação de Juntada (e-fls. 8587/8588), onde reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação no sentido de que faria jus aos créditos compensados, questionando ainda o procedimento de fiscalização que resultou nas glosas de compensação. Alega, ainda, que o acórdão seria nulo em razão do indeferimento do pedido de diligência, por ter se baseado em documento estranho aos autos. Ao final, requer:

- v) A suspensão da exigibilidade do(s) crédito(s) tributário(s) constituído(s) no seio do PAF 11516-722.566/2019-11, nos termos do art. 151, III do Código Tributário Nacional;
- ii) Seja reconhecida a prestação de informação FALSA pela Autoridade Administrativa responsável pelo caso concreto, encampada pelo acórdão combatido, nos termos expostos neste recurso;
 - ii.1) Em virtude disso, sejam demonstrados os relatórios mencionados (expedidos supostamente por uma fundação jamais contratada pelo Recorrente) pelo acórdão combatido, que não estão presentes nos autos;
 - ii.2) Ainda, seja retornado o feito para a origem, excluindo-se esse relatório da ação fiscal, por ser completamente desconhecido pelo Recorrente, atendo-se o Fisco apenas aos documentos e fundamentos jurídicos fornecidos pelo contribuinte ou com ele relacionados;
 - iii) Acaso não seja o feito convertido em diligência, o que se aventa apenas para fins de reflexão, seja dado provimento para desconstituir o lançamento a) pelo decurso de prazo do Mandado de Procedimento Fiscal; ou b) assim não entendendo, pela impossibilidade de inclusão das rubricas objeto de

compensação na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/1991;

iv) Em qualquer hipótese, seja reconhecido o direito de o contribuinte produzir provas no curso do processo administrativo tributário nos termos do art. 16, III e IV do Decreto nº 70.235/72, o art. 38 da Lei nº 9.784/99, e também nos arts. 369 e ss do CPC, aplicáveis ao processo administrativo em virtude do art. 15 do mesmo diploma”;

v) Reafirma o Recorrente, ainda, seu especial interesse em produzir perícia contábil nos autos deste processo, demonstrando a higidez dos créditos utilizados em compensação.

Os autos foram encaminhados para análise e julgamento perante o CARF.

Em 26/12/2024, foi proferido Despacho Simples (e-fls. 8613/8615) determinando o sobrestamento do julgamento, tendo em vista se tratar de discussão que envolvia o Tema nº 985:

Portanto, trata-se de feito administrativo pendente, individual, que versa sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral (dentre outros), tendo sido determinada, nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, a suspensão da tramitação, em razão da possível modulação de efeitos a ser operada nos embargos de declaração pendentes de julgamento no Plenário presencial, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC.

Verificando o andamento dos autos, constata-se que foram opostos novos Embargos de Declaração, tendo sido realizada a intimação eletrônica da PGFN em 11/12/2024.

Sendo assim, proponho o sobrestamento do presente processo, conforme orientação da 2ª SEJUL, em função de determinação do STF.

Tendo em vista o certificado de trânsito em julgado da decisão proferida no RE 1.072.485/PR em 24/09/2025, foi proferido Despacho de Devolução (e-fls. 8617) e os autos foram reencaminhados para análise.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

A intimação do resultado do julgamento se deu pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 8587) em 18/06/2020, e interpôs o Recurso Voluntário em 23/07/2020. Em função da pandemia de Covid-19, os prazos processuais ficaram suspensos naquele período,

conforme previsão do art. 6º da Portaria RFB nº 543, de 2020, com a redação dada pela Portaria RFB nº 4105/2020:

Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020).

Dessa forma, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser exigido pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Preliminares de nulidade

O recorrente alega que a decisão de piso seria nula por ausência de motivação, uma vez que teria afirmado que o recorrente não teria apresentado razões que justificariam a conversão dos autos em diligência. Alega que requereu a diligência para demonstrar i) os erros de premissa do despacho decisório combatido; e ii) no seu caso, a correta aplicação da alíquota SAT/RAT é de 1%, e não de 2%.

Pois bem.

O procedimento de auditoria que precedeu o Despacho Decisório intimou o contribuinte diversas vezes a apresentar esclarecimentos e comprovar a liquidez e certeza dos créditos indicados para compensações declaradas em GFIP. Foi o próprio recorrente que apresentou as planilhas e justificativas para a realização das compensações. O Despacho Decisório analisou devidamente todas as verbas que o recorrente indicou que teriam sido incluídas indevidamente na base de cálculo das contribuições, dando origem aos créditos de recolhimentos a maior indicados à compensação. Foram acolhidos apenas os valores referentes às férias indenizadas.

As glosas de compensação foram calculadas e demonstradas mês a mês, e o Despacho Decisório concluiu, que as verbas tinham natureza remuneratória e ainda que não tinha sido comprovada a liquidez e certeza dos créditos:

1. Desde modo, conclui-se, para os valores acima apontados, que o contribuinte Município de Itapema – Prefeitura Municipal, realizou compensação de contribuições previdenciárias sem demonstrar em documentos hábeis a

existência da totalidade dos créditos compensados e apontados em seus atos declaratórios, notadamente na Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

(...)

1 Conforme amplamente exposto, destacamos que, demonstrada **a inexistência de créditos apontados passíveis de homologação, a totalidade dos créditos previdenciários informados em GFIP a título de compensação de contribuições previdenciárias, oriundos de rubricas (itens II.3.1.1 a II.3.1.8), são inexistentes de fato (demonstrativo do quadro do item II.3.2), posto não se enquadrarem nas hipóteses legais, e, por consequência, corresponderem a salário-de-contribuição com necessária incidência das contribuições previdenciárias.**

Com a finalização do procedimento fiscalizatório e a glosa das compensações, o recorrente teve instaurado o processo administrativo que permitiu a comprovação da liquidez e certeza dos créditos compensados. A Manifestação de Inconformidade apresentada instaurou o processo administrativo, de modo que cabia ao recorrente a apresentação, em sede de Impugnação, de todos os argumentos e comprovações necessárias à comprovação da liquidez e certeza dos créditos indicados à compensação.

A decisão de piso foi bastante didática. Primeiramente trata da legislação e dos procedimentos que devem ser seguidos pelos contribuintes para compensação de contribuições previdenciárias, indicando a importância de se retificar as informações prestadas em GFIP para que seja possível o encontro de contas. Posteriormente, ressaltou a análise promovida pela fiscalização de todas as verbas que o recorrente considerou que não teriam natureza remuneratória, justificando a manutenção das glosas.

No que diz respeito ao questionamento de que o recorrente teria direito a créditos decorrentes de recolhimentos a maior de SAT/RAT, a decisão de piso ressaltou:

Finalmente, algumas considerações acerca da “justificativa” trazida pelo Contribuinte somente com a Manifestação de Inconformidade: a suposta existência de créditos tributários decorrentes de recolhimentos a maior em razão da utilização, para a determinação da contribuição de custeio do seguro de acidente do trabalho (SAT), de alíquota de 2%, quando, segundo suas alegações, estaria enquadrado na alíquota de 1%.

Tal expediente sugere as seguintes considerações:

1) Durante o trâmite da auditoria-fiscal, ocasião em que o Contribuinte foi formalmente intimado para prestar esclarecimentos e informações e também formalmente as prestou, nenhuma referência fez a tal “crédito”. A propósito, o Despacho Decisório consolida os “créditos” informados e glosados (fls. 562/566), informando rubricas e valores (“precisos”), a partir das informações prestadas pelo Contribuinte, sem nenhuma referência às contribuições para o SAT.

2) Efetivamente, é possível, em tese, que o Contribuinte estivesse, no período (ou em parte dele), enquadrado na condição de contribuinte sujeito à alíquota de 1%. É também verdade que, o enquadramento é de responsabilidade do Contribuinte. Entretanto, se fosse realmente o caso, deveria ter oportunamente (pelo menos no trâmite da auditoria-fiscal) suscitado a questão (erro de enquadramento) e demonstrado precisamente (conforme constitui sua obrigação legal expressa), que realmente teria havido o alegado equívoco. Não procedeu assim na devida ocasião. E, agora, eventualmente considerando a fragilidade de sua posição (por todas as razões de fato e de direito aqui já amplamente tratadas), invocou nova “razão”, pretendendo, de forma intempestiva, inadequada (pois, sem apresentação de elementos comprobatórios mínimos) e oportunista, suscitar a questão.

3) Não merece prosperar tal expediente, pois:

a) A questão não foi suscitada no momento em que o Contribuinte deveria fazê-lo (no curso da auditoria-fiscal).

b) Suscitada posteriormente, não foram apresentados quaisquer elementos (mínimos indícios que fossem) hábeis a gerar qualquer controvérsia.

4) A compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo (além do cumprimento de requisitos legais e formais, conforme já amplamente abordado). Ao apresentar determinado “demonstrativo de valores” e, depois, apresentar “outros valores”, o Contribuinte está claramente assumindo (reconhecendo, pode-se dizer) que realizou compensações, sem que tivesse efetivamente os créditos declarados, limitando-se a apresentar fatos e razões que, em tese, poderiam, eventualmente, cumpridos os requisitos legais específicos (o que o não é o caso, conforme aqui demonstrado), “justificar” seu procedimento. Mas diante das circunstâncias, em situação de flagrante inadimplência, recorre a outras “eventuais justificativas”, o que, segundo entendo, apenas reforça a fragilidade jurídica da sua posição e aponta no sentido da tentativa de valer dos meios e formalidades legais para “diminuir” ilicitamente os montantes dos valores que obrigatoriamente deveria declarar como devidos a título de contribuições previdenciárias (mediante inserção de falsas informações em GFIP), o que nos remete às cominações legais relativas ao § 10º do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991 e demais legislação pertinente (incidência de multa isolada), do que tratarei em processo próprio.

Vê-se, portanto, que a decisão foi devidamente fundamentada, pois caberia ao recorrente apresentar documentos e comprovações do alegado enquadramento equivocado e do recolhimento a maior, ônus que era seu e não do Fisco.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de

primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Aberta a fase litigiosa caberia ao recorrente comprovar a liquidez e certeza dos créditos indicados à compensação. Se existiam outros créditos, diferentes daqueles apontados para a auditoria, como parece ser o alegado, deveriam ter sido comprovados, o que não foi feito. Como também destacado pela fiscalização:

A realização de provas posteriores à apresentação de contestação, no âmbito do processo administrativo fiscal, está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais determinados pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972. Não tendo sido cumpridos tais requisitos, o pleito é indeferido.

Em nenhum momento o recorrente fala dos requisitos trazidos no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 que determina:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.602, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos acrescidos)

Dessa forma, o pedido de produção de provas posterior à impugnação/Manifestação de Inconformidade precisa estar justificado, sendo demonstrada a ocorrência de alguma das condições previstas, o que não foi feito.

Foi também fundamentada a decisão que indeferiu a conversão do julgamento em diligência, pois não foram apresentadas justificativas e comprovações que levassem à necessidade de maiores investigações do que as que já tinham sido realizadas pela auditoria. Ora, meros argumentos desacompanhados de provas não são suficientes para se afastar as glosas realizadas, embasadas em documentos e esclarecimentos do próprio recorrente.

Nestes termos, entendo cabível a aplicação da Súmula CARF nº. 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Diante do exposto, entendo que não há que se falar em nulidade da decisão de piso em razão de indeferimento de conversão dos autos em diligência, tendo sido a decisão proferida fundamentada.

O recurso ainda alega que a conversão em diligência seria necessária porque o Despacho Decisório teria se fundado em documento estranho, não relacionado ao caso concreto.

De fato, o Despacho Decisório fala de um suposto relatório de consultoria elaborado pela FEPESE, fundação ligada à Universidade Federal de Santa Catarina. O recorrente afirma que tal documento não tem qualquer relação com os autos, e que seria informação falsa prestada pela Autoridade Administrativa.

Entendo que a menção a este relatório, mesmo que ele não tenha sido apresentado pelo recorrente ou sido usado para embasar as compensações realizadas, não compromete a tramitação do feito. O Despacho Decisório é bastante claro ao analisar todas as verbas listadas nas planilhas apresentadas pelo próprio Município, de modo que, mesmo que o documento tenha sido mencionado pela fiscalização no relatório, o seu conteúdo não influenciou as glosas realizadas ou a análise feita pela fiscalização.

Ante o exposto, rejeito também o pedido de nulidade e de conversão dos autos em diligência para colher quaisquer informações sobre tal documento por ser irrelevante ao deslinde da questão.

3. Mérito

Em sede de mérito, o recorrente reitera o direito aos créditos indicados à compensação. Discorre sobre a força normativa dos precedentes vinculantes dos tribunais superiores e alega que as verbas indicadas não teriam natureza remuneratória, por força da Portaria 754/2018 (horas afastamento por acidente de trabalho, 1/3 de férias, horas extras) ou pelo Tema 163/STF (adicional de insalubridade, periculosidade, adicional noturno, diferença 13º salário e gratificações), devendo os créditos serem reconhecidos e as compensações homologadas. Reitera o direito ao crédito dos valores supostamente recolhidos a maior a título de RAT/SAT.

Dessa forma, manter-se-á a análise das verbas, conforme Despacho Decisório e decisão de piso:

3.1. 1/3 de Férias

Na análise do tópico em questão, necessário recordar que, em 2014, ao analisar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.230.975/RS de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constituía ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não seria possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese:

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

Dessa forma, ocorreu uma mudança na jurisprudência até então construída em torno do tema, e decidiu-se pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas. Dessa decisão foram opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Além disso, após a prolação do acórdão de mérito, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, requereu a suspensão nacional de todos os processos sobre a matéria, uma vez existir nos autos os referidos embargos de declaração visando à modulação dos efeitos da decisão, ao passo que os Tribunais Regionais Federais vinham aplicando, de forma ampla, o Tema 985.

Diante do pedido feito pela ABAT, em meados de 2023, o ministro André Mendonça, relator à época do Tema 985, proferiu decisão determinando a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos – o que incluiu o CARF – versando sobre a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Com relação aos embargos de declaração opostos acerca da modulação dos efeitos, o STF se posicionou conforme a ementa a seguir transcrita:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO .

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. Questão em discussão

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. Razões de decidir

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. Dispositivo

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

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I. Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio. (RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJEs/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Novos embargos de declaração foram opostos pela Fazenda Nacional com intuito de alterar o marco temporal ou os efeitos da modulação não foram acolhidos. Conforme se verifica no andamento processual no sítio eletrônico do STF, em 24/09/2025 foi certificado o trânsito em julgado do RE nº 1.072.485 (Tema 985).

Dessa forma, a Corte Suprema modulou os efeitos da decisão que legitimou a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, estabelecendo que esse entendimento somente se aplica a partir do julgamento do mérito da causa, cuja ata foi publicada em 15 de setembro de 2020, ressalvando-se as contribuições pagas e que não foram impugnadas judicialmente até aquele marco temporal, que não serão devolvidas pela União.

O Parecer SEI nº. 4366/2025/MF emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional esclareceu a abrangência da decisão e da modulação dos efeitos, para fatos geradores ocorridos antes da data de 15/09/2020, que tenham sido objeto de recolhimento, sem questionamento judicial. Estes contribuintes, como é o caso deste processo de compensação, estão enquadrados na ressalva da modulação:

Ressalva da modulação

72. Parte-se, agora, para o estudo da ressalva contida na modulação temporal, que assim dispõe: “ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

73. Por força da ressalva, o precedente repercutirá efeitos para período anterior ao marco temporal, impedindo a devolução das contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data) e que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

74. Observa-se que o impedimento à devolução dos tributos requer a observância de requisitos cumulativos.

75. Desse modo, nas situações ressalvadas pela modulação, as contribuições previdenciárias patronais arrecadadas antes do marco temporal foram consideradas legítimas, sendo indevida a sua repetição e/ou compensação pela Fazenda Nacional.

76. É de se notar que a ressalva da modulação é favorável à Fazenda Nacional, pois lhe assegurou o direito de não devolver os tributos recolhidos e não impugnados judicialmente antes do marco temporal.

77. Em razão disso, eventual pedido administrativo de repetição/compensação desses valores deverá ser indeferido pela RFB, com fundamento no texto expresso da ressalva da modulação temporal, que garantiu à Fazenda Nacional não devolver os tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnados judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

78. Por sua vez, constata-se que os contribuintes que propuseram ação judicial até 15/09/2020(incluindo essa data), e impugnam a exação paga até 15/09/2020 (incluindo essa data) sobre o terço de férias gozadas, não estão abarcados pela ressalva da modulação temporal.

79. Isso significa que, em decorrência lógica da ressalva, a ação judicial em curso, nos moldes acima delineada, resguardou o direito do contribuinte de repetir ou compensar as contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data).

80. A mesma lógica se aplica para os mandados de segurança impetrados até o dia 15/09/2020(incluindo essa data) nos quais a exação foi impugnada.

Não há notícia nos autos de que o recorrente tenha impugnado judicialmente a matéria, de modo que a glosa de compensação deverá ser mantida.

3.2. Férias. Pagamentos relativos aos primeiros quinze dias que antecedem o auxílio-acidente e auxílio-doença. Décimo terceiro salário.

A decisão de piso justificou a manutenção das glosas referentes a estes valores com base nas Soluções de Consulta Cosit nº 292/2019, Consulta Cosit nº 188/2014, Consulta Cosit nº 126/2014, Consulta Cosit nº 117/2017 e Tema nº 20 (13º salário).

Dentro das rubricas de férias pagas pelo recorrente, o Despacho Decisório apenas homologou a compensação quanto aos valores referentes às férias indenizadas (rubrica 254), tendo glosado os valores pagos em decorrência de férias gozadas, por considerar que as férias são parcelas remuneratórias pagas aos trabalhadores.

A natureza remuneratória dos pagamentos a título de férias gozadas e do 13º salário foi reconhecida pelo STJ quando julgamento do REsp 2.050.498/SP, sob o regimento 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. Ministra 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

Tal entendimento restou confirmado quando do julgamento do Tema 985, sob o regime de repercussão geral, decorrente do RE 1.072.485, que, apesar de tratar do adicional de 1/3 de férias esclareceu:

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.

Atendem 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, DJe241 publicado em 02.10.2020, Relator Min. Marco Aurélio)

Dessa forma, entendo que devem ser mantidas as glosas referentes aos pagamentos a título de férias gozadas.

No que diz respeito ao pagamento dos 15 primeiros dias antes do afastamento por acidente ou doença, contudo, entendo que tais valores devem ser considerados:

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 ao 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 Albin^o 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, AUXÍLIOACIDENTE. 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. NÃOINCIDÊNCIA. 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 reverter as glosas referentes aos valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente.

3.3. Horas-extras e reflexos. Adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade.

As glosas dos valores pagos a título de horas extras foram mantidas pela decisão de piso com base na decisão proferida no Tema de Recursos Repetitivos nº 687 do STJ (CPC, artigo 1.036) no Recurso Especial nº 1.358.281 – SP (2012/0261596-9), com trânsito em julgado em 10/02/2016, por terem natureza remuneratória.

Os pagamentos aos funcionários a título de horas extras 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 da hora extra foi objeto da 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

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.

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.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário no que tange à exclusão das horas extras e adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade da base de cálculo das contribuições e mantenho a glosa das compensações.

3.4. Gratificações

A glosa referente às gratificações foram justificadas pelo Despacho Decisório e mantidas pela decisão de piso por terem natureza remuneratória:

Em que pese a Manifestação de Inconformidade não ter trazido elementos e informações que estabelecessem precisamente os requisitos e regras para pagamento da rubrica, o fato é que o Despacho Decisório, referindo-se à Lei nº 8.212/1991, apresentou suas razões (“modalidade de retribuição pelo serviço prestado, por assumir encargo ou pelo atendimento de requisitos pelo trabalhador”).

Efetivamente, além das razões apresentadas pelo Despacho Decisório, o quadro lá reproduzido (fl. 566) informa trata-se de pagamentos realizados no período de “11/2009 a 11/2014”, com nítida característica da habitualidade de pagamentos claramente “destinados a retribuir o trabalho”, na medida em que ordinariamente visam remunerar (“gratificar”) as pessoas que exerçam determinadas funções (uma das características definidoras das rubricas integrantes das bases-de-cálculo das contribuições previdenciárias – artigo 28, caput, ora transcrito), não estando, portanto, revestida da “eventualidade”, que poderia determinar a sua exclusão, nos termos do § 9º, alínea “e”, item 7 do artigo, ora transcrito.

Assim, efetivamente, por todas estas razões de fato e de direito, incidem contribuições previdenciárias sobre tais “gratificações”, sendo, por isso, procedente a glosa das respectivas compensações, que tenham contemplado créditos sob este fundamento.

A decisão analisou a questão de forma devida, e não foram trazidos outros elementos em sede recursal, capazes de justificar a exclusão das verbas do salário de contribuição, de modo que a glosa deve ser mantida.

3.5. Salário Maternidade

No que diz respeito aos valores pagos a título de salário maternidade, entendo que assiste razão ao recorrente.

A decisão de piso manteve a glosa com base em decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.230.957-RS. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 72 (Recurso Extraordinário nº 576.967/PR1), fixou, em controle difuso, que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade.

No julgamento realizado pelo STF, no ano de 2020, restou consignado, ainda, que, por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o *salário-maternidade* não se amolda ao conceito de *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; como consequência, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador. Deste julgamento, foram opostos

embargos de declaração pelo contribuinte sustentando que, firmado o entendimento de que o salário-maternidade não caracteriza remuneração, por decorrência lógica, também seria indevida sua inclusão na base de cálculo das demais contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e das contribuições devidas a terceiros. Em junho de 2021, foi certificado o trânsito em julgado do *decisum* que rejeitou os aclaratórios sob o fundamento de que o recurso analisava apenas a contribuição prevista no inciso I do art. 22 da lei mencionada.

O Relator, Ministro Roberto Barroso, mencionou em seu voto que:

7. A natureza de benefício previdenciário do salário-maternidade, um dos fundamentos para a referida não incidência tributária, restou incontroversa no voto condutor e nos votos que o acompanharam.

8. Nada impede, todavia, que, caso sejam chamados a analisar a incidência de contribuições a terceiros sobre o salário-maternidade, o Judiciário e a Administração Pública venham a aplicar as *rationes decidendi* deste julgado, como fez a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer SEI nº 18361/2020/ME. A PGFN entendeu que as razões de decidir do acórdão de mérito poderiam ser transpostas para as contribuições de terceiros que possuam como base de cálculo a folha de salários.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer SEI nº 18361/2020/ME, incluiu a matéria – art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 – na lista de dispensa de contestar e recorrer; estendeu os fundamentos determinantes do precedente às contribuições de terceiros cuja base de cálculo seja exclusivamente a folha de salários; e rechaçou a ampliação da tese à contribuição previdenciária devida pela empregada, sob o fundamento de que essa exação não foi objeto de julgamento do RE nº 576.967/RJ e possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado.

Posteriormente, emitiu o Parecer SEI nº 19424/2020/ME e esclareceu que a dispensa de contestar e recorrer alcança as contribuições previdenciárias patronais do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, e a sua respectiva contribuição adicional disciplinada no art. 22, §1º, da mesma lei; contudo, analisando a *ratio decidendi* do acórdão proferido no RE nº 576.967/PR, entendeu pela extensão do julgado às contribuições devidas pelo empregador, definidas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, e do seu respectivo adicional previsto no art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91.

Sobreveio a Solução de Consulta nº 127 – Cosit, de 14 de setembro de 2021, dispondo que, em atenção à declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários, há o reconhecimento administrativo do direito à restituição e à compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Em 2023, foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 27, de 27 de janeiro de 2023, que menciona, na mesma linha, que em atenção ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal

Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 72), sem modulação de efeitos, e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas referentes aos valores pagos a título de auxílio maternidade (rubrica 3).

3.6. Dos valores relativos ao pagamento a maior a título de SAT/RAT

No que diz respeito aos valores alegados em sede de Manifestação de Inconformidade que teriam sido recolhidos a maior a título de SAT/RAT, assim como analisado anteriormente, tais alegações foram trazidas apenas em sede de Manifestação de Inconformidade, não tendo sido mencionados tais créditos à auditoria. Não foram apresentados documentos e apurações que comprovassem a liquidez e certeza dos créditos e tal comprovação é ônus do recorrente.

A jurisprudência do CARF é uníssona sobre o ônus comprobatório do contribuinte em casos de processo de compensação, e vale o destaque do trecho da declaração de voto do conselheiro Leonam Rocha, no Acórdão nº. 2004-000.176¹:

É dever primário do contribuinte, quando o onus probandi lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso.

Ressalte-se, ademais, não caber ao julgador, em instância do contencioso administrativo, realizar trabalho de auditoria, sem falar que eventual documentação contábil e fiscal não pode ser meramente colacionada ao processo sem cotejo, prescindindo de detalhamento, de articulação, de esclarecimento e de devida fundamentação com análise circunstanciada das conclusões que se extrairiam da escrita contábil ou da escrita fiscal, a fim de demonstrar o fato jurídico constitutivo da situação de direito a crédito que se pretende invocar sob a ótica da restituição. O contribuinte exclusivamente, em recurso voluntário, apresenta telas de GFIP, de Per/DCOMP e de GPS. Restou ausente as retenções destacadas e outros elementos que pudessem robustecer o direito a crédito.

Não socorre o contribuinte a utilização de argumento no sentido de que o crédito existe e o único óbice seria a não retificação. **Deveria demonstrar o crédito de forma nítida, transparente. Uma vez não reconhecido o crédito, o ônus do contribuinte se eleva para demonstrar certeza e liquidez do direito creditório.**

¹ CARF. Acórdão nº. 2004-000.176, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, sessão de 10 de fevereiro de 2025.

O procedimento de restituição ou de compensação confere ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o crédito. Obriga-se, inclusive, a demonstrar a origem do alegado direito creditório, permitindo a rastreabilidade, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar, de modo que, não comprovadas as alegações, mantém-se incólume a decisão hostilizada.

Então, se a prova não é capaz de gerar firme convencimento motivado de que os créditos apontados existem, deve-se negar provimento ao recurso. (grifos acrescidos)

Dessa forma, não há como se considerar os argumentos de que parte dos créditos compensados resultariam destes recolhimentos por total ausência de comprovação.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas relativas aos valores pagos a título de (i) nos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e (ii) salário maternidade).

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa