



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14098.720198/2014-28
ACÓRDÃO	2101-003.542 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE PRIMAVERA DO LESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/12/2012

SÚMULA CARF nº 2

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

HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

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

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, apreciando o Tema 72 da repercussão geral (inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração), deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu § 9º, alínea a, em que se lê "salvo o salário-maternidade". Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade".

INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1.072.485/PR.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias, a contar de 15.09.2010, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, com exceção das alegações acerca de inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1991, e das relacionadas ao tema de prequestionamento do feito para fins de recurso à CSRF; na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito creditório referente aos recolhimentos efetuados sob a rubrica de salário-maternidade.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 02 a 14, com relatório fiscal às e-fls. 15 a 35 e anexos de e-fls. 36 a 1906, abrangendo:

a) Auto de Infração (AI) DEBCAD nº. 51.072.983-5: Auto de Infração (AI) referente ao lançamento decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, nos termos do Art. 89, § 9º., da Lei 8.212/91, c/c os arts. 247 a 249, 251 caput, §§ 2º ao 5º, 253 e art. 219, §§ 4º. e 9º. do RPS - Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99.

b) Auto de Infração (AI) DEBCAD nº. 51.065.480-0: Auto de Infração (AI) referente ao lançamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias por apresentar a empresa a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº. 9.528, de 10.12.97 e redação da MP nº 449, de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009, com informações incorretas ou omissas.

2. Cientificado dos autos de infração em 30.01.2015 (e-fl. 2.381), o contribuinte apresentou, em 27.02.2015 (e-fl. 2.392), impugnação de e-fls. 2.392 a 2.438 e anexos. A síntese do feito até a fase recursal já foi competentemente formalizada pela decisão de piso (anexada às e-fls. 2.483 a 2.497), cujo relatório transcreve-se a seguir, já ali contidos, no entender deste Relator, todos os elementos relevantes até o julgamento realizado, *verbis*:

“(…)

O presente processo tem por objeto os Autos de Infração Debcad nºs 51.072.983-5 e 51.065.480-0, lavrados contra o Município de Primavera do Leste (CNPJ nº 01.974.088/0001-05). O conteúdo e os fundamentos desses autos de infração são resumidos a seguir:

- Auto de Infração Debcad nº 51.072.983-5, lavrado para exigência de contribuições previdenciárias compensadas indevidamente pelo sujeito passivo nas competências compreendidas nos períodos de 05/2011 a 12/2011 e 05/2012 a 12/2012. O valor total desse Auto de Infração, consolidado em 28/01/2015, incluindo as compensações glosadas, os juros e a multa de mora, é de R\$ 1.920.202,22 (um milhão e novecentos e vinte mil e duzentos e dois reais e vinte e dois centavos).
- Auto de Infração Debcad nº 51.065.480-0, lavrado para exigência de multa pela apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com informações incorretas ou omissas, relativas às competências do período de 05/2011 a 12/2012. A multa foi aplicada no montante de R\$ 9.500,00 (nove mil e quinhentos reais), com fundamento no artigo 32-A, caput, inciso I e §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

Segundo consta no Relatório Fiscal, o sujeito passivo foi intimado para apresentar documentos e informações relativos às compensações constantes de suas GFIPs do período de 05/2011 a 12/2012 e informou à fiscalização que essas compensações foram feitas mediante aproveitamento de créditos decorrentes de: i) recolhimento a maior da contribuição relativa ao RAT (Risco de Acidente do Trabalho) do período de 02/2008 a 06/2012; ii) recolhimentos indevidos relativos ao período de 07/2007 a 06/2012, calculados sobre as rubricas “salário maternidade”, “terço constitucional de férias” e “horas extras”; iii) contribuições relativas a segurados contribuintes individuais, recolhidas no período de 05/2011 a 12/2012 com códigos de pagamento equivocados.

Após analisar os documentos e esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, a fiscalização concluiu pela aceitação parcial das compensações envolvendo créditos decorrentes de recolhimento indevido da contribuição relativa ao RAT (Risco de Acidente de Trabalho). Reconheceu-se que o enquadramento correto do sujeito passivo no período de 02/2008 a 06/2012 se dá na alíquota de 1% (e não 2%, como havia sido recolhido no período), mas foi constatado que esse fato só gerou créditos nas competências de 11 a 13/2008, 05/2009, 13/2009 e 13/2010.

Verificou-se que nas demais competências foram apresentadas GFIPs retificadoras com inclusão de novos fatos geradores (pagamentos efetuados a contribuintes individuais), o que fez com que os valores que inicialmente haviam sido pagos a maior a título de RAT fossem absorvidos pelos débitos declarados. Assim, a fiscalização acatou apenas a compensação dos valores recolhidos a maior pelo sujeito passivo a título de RAT nas competências 11 a 13/2008, 05/2009, 13/2009 e 13/2010 (compensação efetuada na competência 07/2012), e glosou inteiramente os demais valores compensados a esse título.

As compensações que envolviam aproveitamento de recolhimentos efetuados a título de contribuições incidentes sobre “salário maternidade”, “horas extras” e “terço constitucional de férias” foram glosadas integralmente, pois a fiscalização entendeu que a legislação em vigor determina a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, inexistindo qualquer comando normativo que dispense a Receita Federal do Brasil de constituir e arrecadar as contribuições incidentes sobre as referidas rubricas. As compensações efetuadas mediante aproveitamento de valores recolhidos com códigos de receita equivocados também foram totalmente glosadas, tendo a fiscalização considerado que o procedimento correto a ser adotado pelo sujeito passivo não seria a realização de compensação, mas sim a retificação dos códigos das guias de recolhimento. Quanto a esse ponto, a fiscalização destacou que o sujeito passivo foi intimado a reapresentar suas GFIPs e a providenciar a correção dos códigos de recolhimento, mas não atendeu a essa intimação.

O sujeito passivo tomou ciência dos Autos de Infração no dia 30/01/2015 e apresentou impugnação tempestiva no dia 27/02/2015, com as alegações a seguir sintetizadas:

- Inicialmente, invoca os incisos IV e V do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, afirmando que esses dispositivos estabeleceram a vinculação da fiscalização tributária federal às decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal nas sistemáticas dos recursos repetitivos e da repercussão geral. Nesse sentido, menciona as conclusões contidas no Parecer nº 396/2013, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e conclui que no presente caso se mostra imprescindível a aplicação dessas novas determinações, uma vez que as compensações efetuadas estão fundamentadas em decisões pacificadas pelos Tribunais Superiores.

- Prossegue afirmando que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça vêm pacificando entendimento no sentido de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre verbas que tenham caráter indenizatório. Destaca o reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no RE 593.068/SC, relativo à incidência de contribuição previdenciária sobre “terço constitucional de férias”, “décimo terceiro salário”, “horas extras” e “outros pagamentos de caráter transitório”. Cita alguns precedentes do Supremo

Tribunal Federal sobre a matéria (AI 727958 AgR e RE 545317) e do Superior Tribunal de Justiça (Petição nº 7.196/PE).

- Afirma que o § 11 do artigo 201 da Constituição Federal prevê que a contribuição previdenciária pode incidir apenas sobre os ganhos habituais do empregado que sejam incorporados no salário e tenham repercussão em benefícios, restando assim consagrada a equivalência entre a contribuição paga pelo servidor e o benefício que ele vai receber futuramente. Entende que a incidência de contribuição sobre verba que não representa benefício previdenciário futuro viola o equilíbrio e a proporcionalidade consagrados no texto constitucional, não fazendo sentido calcular a contribuição sobre parcelas que não integram os proventos de aposentadoria do servidor.

- Alega que nos termos do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, e do art. 22, I, da Lei 8.212/91, a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal deve corresponder a remunerações “destinadas a retribuir o trabalho”, restando assim excluídas da base de cálculo as verbas de caráter indenizatório. Lembra que a redação original do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal autorizava a incidência de contribuições apenas sobre salários, sendo que a Lei 8.212/91 alargou o conceito de salário e estabeleceu a incidência de contribuição sobre o total das remunerações pagas ao segurado. Assevera que os termos “salário” e “remuneração” não são equivalentes, pois cada palavra tem seu significado, sendo que a própria Constituição trata esses termos de forma distinta, no art. 7º, incisos VII e VIII. Destaca a necessidade de que sejam observados os sentidos vernacular e técnico das palavras constantes do texto constitucional e conclui pela inconstitucionalidade do art. 22, I, da Lei 8.212/91, que alargou a definição de salário.

- Cita as definições de “salário” e “remuneração” encontradas no direito trabalhista e afirma que isso também representa óbice ao alargamento do conceito pela norma tributária, tendo em vista o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição). Enfatiza também a ocorrência de desrespeito ao § 4º do art. 195 da Constituição Federal, o qual estabelece a necessidade de edição de lei complementar para criação de fato gerador de contribuição previdenciária estranho àqueles definidos no art. 195, I.

- Menciona a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 20/98, a qual deu nova redação ao inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, prevendo a incidência de contribuições previdenciárias não apenas sobre a “folha de salários”, mas também sobre os “demais rendimentos do trabalho”. Assevera que essa alteração foi uma vã tentativa de constitucionalizar o art. 22, I, da Lei 8.212/91, que não teve êxito em função da rigidez do sistema constitucional brasileiro, segundo o qual as normas infraconstitucionais devem guardar compatibilidade com a Constituição (e não o oposto).

- Discorre sobre as parcelas em relação às quais entende que deve ser excluída a incidência de contribuições previdenciárias. Quanto ao adicional de um terço de férias, afirma que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça pacificaram o entendimento de que não há incidência, tendo em vista o caráter indenizatório dessa verba e a impossibilidade de incorporação da mesma à aposentadoria do servidor (AgR no AI 727.958-7, RE 587941 e Petição nº 7.296-PE). No que tange ao adicional de horas extras, afirma que a incidência de contribuição restou afastada pelos mesmos motivos, conforme decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (AgR no AI 727.958-7/MG) e pelo Superior Tribunal de Justiça (RMS 14346). Já em relação ao salário-maternidade, invoca a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.322.945/DF, na qual restou afastada a incidência da contribuição.

- Aborda a questão da contribuição relativa ao Risco de Acidente de Trabalho – RAT, afirmando que vinha contribuindo com a alíquota de 2% quando na verdade deveria pagar apenas 1%, pois trata de pessoa jurídica de direito público interno cuja atividade preponderante é burocrática. Destaca que o maior volume de funcionários encontra-se no setor administrativo e nas salas de aula (professores), atividade sujeitas a risco leve, o que impõe a aplicação do percentual de 1%, afastando-se a classificação do Município no código CNAE 8411-6/00 (relativo à Administração Pública em Geral – graude risco médio – alíquota de 2%). Nesse sentido, menciona alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1042413/RS e REsp nº 492.704/RS).

- Afirma que o direito à compensação de créditos perante a Receita Federal está prevista expressamente nos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96. Destaca que com a redação dada a esses dispositivos pela Medida Provisória nº 66/2002, o sujeito passivo que apura crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal ficou autorizado a compensá-lo com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições, sem necessidade de prévia audiência fiscal. Com base nesse dispositivo legal, conclui que não existem obstáculos para que o impugnante se credite dos valores referentes a contribuições previdenciárias recolhidas com base em verbas sobre as quais não deveria haver incidência.

- Alega que a vedação constante do artigo 170-A do Código Tributário Nacional (referente às compensações que envolvem tributo objeto de contestação judicial) não se aplica em determinados casos. Cita como exemplo: *i)* casos em que a ilegalidade de tributo tenha sido declarada judicialmente e o Senado tenha editado resolução, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal; *ii)* quando há decisão expedida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou em recurso extraordinário julgado no regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil; *iii)* quando há decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil. Arremata afirmando que no presente caso não há que se falar em aplicação do art. 170-A do

CTN, pois o direito do sujeito passivo ao crédito de contribuições previdenciárias encontra-se pacificado pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao final, o sujeito passivo concluiu que suas compensações foram realizadas com base em jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal e, com base nisso, solicitou a anulação integral do Auto de Infração

(...)”

3. A partir do relatório supra, foi prolatado, pela 5ª. Turma da DRJ/CTA, o Acórdão DRJ/CTA nº. 06-54.284, de 30 de março de 2016 (e-fls. 2.483 a 2.497), julgando improcedente a impugnação apresentada e cujas ementa e decisão são a seguir reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/12/2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

Os valores referentes a contribuições sociais previdenciárias compensadas indevidamente devem ser exigidos do sujeito passivo, com os acréscimos moratórios de que trata o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991.

HORAS EXTRAS. SALÁRIO MATERNIDADE. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores recebidos pelos segurados empregados a título de horas extras, salário-maternidade e terço constitucional de férias possuem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias (art. 22, I, e art. 28, I, ambos da Lei 8.212/91).

Impugnação Improcedente

4. Cientificada do resultado do julgamento em 30.05.2016 (e-fl. 2.507), a autuada protocolizou, em 21.06.2016 (e-fl. 2.508), recurso de e-fls. 2.509 a 2.568 e anexos, onde, após breve resumo do auto de infração:

4.1) Retoma os argumentos anteriores de sua impugnação, quanto à necessidade de observância, pela Receita, ao disposto na Lei nº. 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº. 12.844, de 2013 e do Parecer PFGN nº. 396, de 2013. Consigna que as compensações operadas se justificam pela existência de decisões pacificadas pelos Tribunais Superiores, bem como jurisprudências proferidas em sede de recurso repetitivo ou com status de repercussão geral, especialmente no que se refere à impossibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias de verbas que tenham pagamento de caráter transitório e indenizatório.

4.2) Acrescenta que a Portaria nº. 502 de 12 de maio de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é contundente ao autorizar a PGFN a deixar de contestar e recorrer em ações judiciais também em 1ª. instância, bem como a desistir de recursos no CARF, quando as respectivas questões já possuírem "jurisprudência consolidada" nos tribunais superiores.

4.3) Cita que este Conselho proferiu inúmeros acórdãos favoráveis a seu pleito, colacionando jurisprudência administrativa a seguir, e que, também, o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça vêm pacificando entendimento no sentido de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre verbas que tenham caráter indenizatório, citando a repercussão geral atribuída ao tema no âmbito do RE 593.068 RG/SC.

4.4) Defende como inafastável, portanto, a aplicação da Lei nº. 12.844/13 e, assim, da declaração de nulidade do auto de infração lavrado, por ter a matéria status de repercussão geral reconhecido pelo STF, com uniformização de entendimento consolidado pelo STJ, e, enfim, pelo reconhecimento de que não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária verbas de caráter indenizatório ou que não se incorporem ao salário do servidor, tal como ocorre com as Horas Extras, Férias Indenizadas e Terço Constitucional de Férias. Logo, possível, desde já, tornar nulo os autos de infração lavrados contra o Município recorrente.

4.5) Reproduz, na forma a seguir, *ipsis litteris*, os seguintes argumentos, já constantes de sua impugnação na forma que relatados pela decisão de piso e novamente reproduzidos para fins de maior clareza do objeto do pleito recursal, colacionando agora, quanto a alguns dos temas, julgados oriundos do STF e do STJ.

4.5.1) Argumentos referentes à inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1991 e à insuficiência da Emenda Constitucional nº. 20, de 1998.

“(…)

- Afirma que o § 11 do artigo 201 da Constituição Federal prevê que a contribuição previdenciária pode incidir apenas sobre os ganhos habituais do empregado que sejam incorporados no salário e tenham repercussão em benefícios, restando assim consagrada a equivalência entre a contribuição paga pelo servidor e o benefício que ele vai receber futuramente. Entende que a incidência de contribuição sobre verba que não representa benefício previdenciário futuro viola o equilíbrio e a proporcionalidade consagrados no texto constitucional, não fazendo sentido calcular a contribuição sobre parcelas que não integrarão os proventos de aposentadoria do servidor.

- Alega que nos termos do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, e do art. 22, I, da Lei 8.212/91, a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal deve corresponder a remunerações “destinadas a retribuir o trabalho”, restando assim excluídas da base de cálculo as verbas de caráter indenizatório. Relembra que a redação original do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal autorizava a incidência de contribuições apenas sobre salários, sendo que a Lei 8.212/91 alargou o conceito de salário e estabeleceu a incidência de contribuição sobre o total das remunerações pagas ao segurado. Assevera que os termos “salário” e “remuneração” não são equivalentes, pois cada palavra tem seu significado, sendo que a própria Constituição trata esses termos de forma distinta, no art. 7º, incisos VII e VIII. Destaca a necessidade de que sejam observados os sentidos vernacular e técnico das palavras constantes do texto constitucional e

conclui pela inconstitucionalidade do art. 22, I, da Lei 8.212/91, que alargou a definição de salário.

- Menciona a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 20/98, a qual deu nova redação ao inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, prevendo a incidência de contribuições previdenciárias não apenas sobre a “folha de salários”, mas também sobre os “demais rendimentos do trabalho”. Assevera que essa alteração foi uma vã tentativa de constitucionalizar o art. 22, I, da Lei 8.212/91, que não teve êxito em função da rigidez do sistema constitucional brasileiro, segundo o qual as normas infraconstitucionais devem guardar compatibilidade com a Constituição (e não o oposto).

- Cita as definições de “salário” e “remuneração” encontradas no direito trabalhista e afirma que isso também representa óbice ao alargamento do conceito pela norma tributária, tendo em vista o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição). Enfatiza também a ocorrência de desrespeito ao § 4º do art. 195 da Constituição Federal, o qual estabelece a necessidade de edição de lei complementar para criação de fato gerador de contribuição previdenciária estranho àqueles definidos no art. 195, I.

(...)”

4.5.2) Argumentos referentes às parcelas em espécie discutidas nos presentes autos:

“(...)”

- Discorre sobre as parcelas em relação às quais entende que deve ser excluída a incidência de contribuições previdenciárias. Quanto ao adicional de um terço de férias, afirma que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça pacificaram o entendimento de que não há incidência, tendo em vista o caráter indenizatório dessa verba e a impossibilidade de incorporação da mesma à aposentadoria do servidor (AgR no AI 727.958-7, RE 587941 e Petição nº 7.296-PE). No que tange ao adicional de horas extras, afirma que a incidência de contribuição restou afastada pelos mesmos motivos, conforme decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (AgR no AI 727.958-7/MG) e pelo Superior Tribunal de Justiça (RMS 14346). Já em relação ao salário-maternidade, invoca a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.322.945/DF, na qual restou afastada a incidência da contribuição.

(...)”

4.6) Passa a defender, ainda, a possibilidade de compensação através de GFIP (como realizada pelo município recorrente), a partir do teor do art. 66 da Lei nº. 8.383, de 1991, argumentando que a compensação feita no regime de tal dispositivo se assemelha ao pagamento antecipado feito pelo contribuinte no lançamento por homologação. E assim, como o

pagamento antecipado que fica submetido ao posterior exame e homologação do Fisco, o mesmo ocorre com a compensação efetuada direta na GFIP. Logo, se o Fisco, por qualquer razão, entender ser irregular a compensação efetuada nos termos do artigo 66 da Lei nº. 8.383/1991, cabe a ele o dever de apurar de ofício o tributo que entender devido.

4.7) Rejeita, assim, haver preenchimento incorreto ou omissos das GFIPs citadas no AI DEBCAD no. 51.065.480-0, uma vez que o Município Recorrente apenas utilizou o sistema para informar as compensações efetuadas; não agiu com dolo, simulação ou má fé. Por isso a multa é indevida.

4.8) Retoma o argumento constante de impugnação, relacionado à permissão legal de compensação, estabelecida pelo art. 170 do CTN e pelo art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996. Alega que, no presente caso, a recorrente, se valendo da legislação acima, apresentou o resumo da folha de pagamento dos funcionários celetistas, onde se demonstra os valores pagos a título de horas extras, salário maternidade e o terço constitucional de férias, bem como a respectiva planilha de crédito, detalhando, pormenorizadamente, a sua respectiva origem.

4.9) Argumenta se tratar, no caso, de documentos contábeis oficiais, confeccionados nos termos da legislação vigente, de forma que não pode prevalecer o argumento de que a Recorrente não fez prova dos pagamentos indevidos, por não ter anexado a folha de pagamento detalhada, registros contábeis, GPS, GFIP etc. Todos esses documentos citados são, em seu entender, facilmente supridos, pelo resumo da folha de pagamento, o qual foi anexada na petição inicial do processo administrativo.

4.10) Defende que, com base em aplicação analógica dos artigos 417 e 418 do CPC/2002, os livros comerciais/documentos contábeis regulares sempre constituem prova contra ou a favor da empresa, dependendo do caso e que os livros empresariais irregulares sempre constituem prova contrária ao empresário.

4.11) Assim, reiterando que trouxe para os autos o resumo da folha de pagamento, onde informa, sem irregularidades, todos os valores pagos aos seus funcionários, a título de horas extras, salário maternidade e terço constitucional de férias, entende que tal regularidade deve fazer prova a favor da recorrente, motivo pelo qual os valores indicados na planilha, apurados nos termos do resumo da folha de pagamento, devem ser considerados líquidos e certos.

4.12) Argumenta a observância ao pressuposto de cabimento de Recurso a Câmara Superior de Recursos Fiscais (prequestionamento), por ter o Acórdão recorrido alegadamente afrontado a Constituição Federal, especialmente os artigos 40, §3º, 195 e 201, §11 (princípio da equivalência).

4.13) Assim, requer que seja julgado insubsistente o auto de infração lavrado pela União (Fazenda Nacional) e, ao final, que sejam homologadas as compensações efetuadas, originadas do pagamento indevido da contribuição previdenciária patronal incidente sobre horas extras, salário maternidade e terço constitucional de férias por caracterizar as referidas verbas

como de natureza indenizatória, não refletindo na futura aposentadoria dos servidores/funcionários.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

1. Do conhecimento (admissibilidade) do Recurso Voluntário

6. Cientificada da decisão de 1ª. instância em em 30.05.2016 (e-fl. 2.507), a autuada protocolizou, em 21.06.2016 (e-fl. 2.508), recurso de e-fls. 2.509 a 2.568 Assim, o pleito é tempestivo.

7. Todavia, preliminarmente à análise das alegações relacionadas à jurisprudência oriunda do STF quanto às rubricas em litígio, à compensação objeto de glosa (DEBCAD nº. 51.072.983-5) e à multa aplicada (DEBCAD nº. 51.065.480-0), esclareça-se à recorrente a incompetência deste Conselho para apreciação das alegações relacionadas à inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1.991, aqui inclusa a alegada violação aos arts. 195 e 201, §11, todos da CRFB, bem assim a argumentada ineficácia da Emenda Constitucional nº. 20, de 1998, para fins de afastamento da aventada inconstitucionalidade, com fulcro no teor da Súmula CARF nº. 02, *verbis*:

Súmula CARF nº 2

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

8. Assim, voto por deixar de conhecer das alegações relativas à inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1991 (constantes do item 4.5.1 do Relatório supra), com exceção da alegada violação ao disposto no art. 110, caput do CTN pelo referido dispositivo, a ser abordada a seguir, conjuntamente com as demais alegações constantes em recurso, na ordem em que apresentadas no pleito e das quais assim se conhece.

9. Ainda, quanto ao tema de prequestionamento para fins de admissibilidade de posterior eventual Recurso à CSRF, noto que se trata de matéria estranha à competência do presente Colegiado, e que, assim, também não deve ser conhecido.

10. Dessarte, conheço do recurso parcialmente, com exceção das alegações acerca de inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1991, e das relacionadas ao tema de prequestionamento.

2. Premissa: da jurisprudência oriunda do STJ e STF quanto às verbas objeto de compensação

11. Reconhece-se aqui, inicialmente, a necessidade de observância, por este Conselho: a) de 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, bem como b) de dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Deflui tal necessidade do estabelecido nos arts. 98, parágrafo único, II, “b” e “c” e 99 do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023), *verbis*:

RICARF (Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023)

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) 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;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (grifo nosso)

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

2.1 Quanto à rubrica de horas extras

12. A partir da premissa supra, concentrando-se inicialmente especificamente na rubrica de horas extras, constata-se que contrariam o afirmado pela recorrente as disposições expressas dos arts. 22, I e 28, §§2º. e 9º., ambos da Lei nº. 8.212, de 1991 (dispositivos que, em linha com o recorrido, também entendendo caracterizarem a natureza remuneratória da rubrica), consoante posicionamento amplamente respaldado pela jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que se firmou em sentido contrário ao defendido em sede recursal, em especial em casos em que, como o presente, se está a tratar (incontroversamente), de contribuições devidas ao Regime Geral de Previdência Social (e não de Regime Próprio de Previdência Social).

13. Em maiores detalhes, sem reparos, a propósito, a excelente fundamentação trazida pelo recorrido acerca da rubrica, com a qual concordo e também ora adoto *ipsis litteris*, a partir do permissivo legal contido no art. 114, §12, I do já citado RICARF vigente:

“(…)

Quanto a incidência sobre valores pagos a título de “horas extras”, cumpre assinalar que se trata de verba cujo caráter contraprestativo e salarial resta consagrado há muito tempo pelo Direito do Trabalho, tendo inegável caráter de remuneração destinada a retribuir o trabalho, amoldando-se perfeitamente à hipótese de incidência prevista no artigo 22, I, da Lei 8.212/91:

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 que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(....)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

A leitura atenta do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 – o qual traz uma lista exaustiva de parcelas que não integram a remuneração do trabalhador – revela que os pagamentos relativos a horas extras não se encontram albergados em

nenhuma das hipóteses ali previstas, donde se conclui ser inafastável a incidência e a exigência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

(...)

Em relação à alegação de que a verba em questão não integra a remuneração devida ao servidor por ocasião da aposentadoria, entendo que tal argumento poderia até fazer sentido se se tratasse de contribuições destinadas a regime próprio de previdência social dos servidores do município autuado, pois nos regimes próprios via de regra o adicional de horas extras não se incorpora à aposentadoria do servidor.

Entretanto, não é esse o caso dos autos, pois as contribuições recolhidas pelo sujeito passivo são relativas a remunerações de servidores submetidos ao Regime Geral de Previdência Social disciplinado pelas Lei 8.212/91 e 8.213/91. Em tal regime, o adicional de horas extras tem inegável influência na composição do valor do benefício a ser concedido, conforme dispõem expressamente os artigos 28 e 29 da Lei nº 8.213/91: (grifo nosso)

Art. 28. O valor do benefício de prestação continuada, inclusive o regido por norma especial e o decorrente de acidente do trabalho, exceto o salário-família e o salário-maternidade, será calculado com base no salário-de-benefício. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

Art. 29. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

I - para os benefícios de que tratam as alíneas b e c do inciso I do art. 18, na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

II - para os benefícios de que tratam as alíneas a, d, e e h do inciso I do art. 18, na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

Esses dispositivos deixam claro que todos os valores que compõem os salários-de-contribuição percebidos pelo segurado no decorrer de sua vida laboral servem de base para a definição do seu salário-de-benefício. É certo, portanto, que os valores recebidos pelos servidores a título de horas extras no período contributivo – por integrarem o salário-de-contribuição – influem de maneira direta e positiva no cálculo dos futuros benefícios, sendo então lógico e natural que haja incidência de contribuição sobre essa verba, com plena observância do caráter contributivo e atuarial do sistema previdenciário.

No tocante à jurisprudência sobre o tema, observo que o Superior Tribunal de Justiça há tempos vem decidindo pela incidência de contribuições previdenciárias sobre as horas extras. Inclusive, em 23/04/2014, no julgamento do Recurso

Especial nº 1.358.281/SP, feito na forma do artigo 543-C do Código de Processo Civil (sistemática dos recursos repetitivos), foi proferida decisão favorável à Fazenda Nacional, restando assentado que *“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”*.

Isso deixa evidente o total equívoco da impugnação no ponto em que afirma que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal estaria pacificada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre as horas extras. Aliás, analisando os julgados invocados pelo sujeito passivo (Supremo Tribunal Federal: AI 727.958-7/MG; e Superior Tribunal de Justiça: RMS 14346), nota-se que foram proferidos em processos nos quais eram discutidas contribuições destinadas a regimes próprios de previdência social, ou seja, trata-se de decisões que não servem como parâmetro para a análise do presente caso, no qual estão em jogo contribuições devidas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

(...)”

14. Cabíveis ainda as seguintes observações adicionais, em pleno suporte à manutenção da fundamentação supra quanto à incidência de tributação sobre a rubrica de horas extras:

a) O RE 593.068, citado pela Recorrente e adotado como *leading case* quando do estabelecimento do Tema 163 pelo Supremo Tribunal Federal, revela, de forma expressa, se estar, ali, a tratar de proventos de aposentadoria de servidores públicos sujeitos a Regime Próprio de Previdência Social, assim, não se tratando de servidores sujeitos ao RGPS (ressaltando-se que a característica específica de não incorporação das verbas aos proventos de aposentadoria é aplicável somente ao caso de servidores públicos), daí restando sua inaplicabilidade ao presente caso, veja-se:

Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

Relator(a): MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

Leading Case: RE 593068

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 40, §§ 2º e 12; 150, IV; 195, § 5º; e 201, § 11, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigibilidade de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade, tendo em vista a natureza jurídica de tais verbas.

Tese: **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. (grifo nosso).

b) A mesma conclusão (no sentido de que ali se está a se tratar de Regime Próprio de Servidores Públicos e não de contribuições devidas ao RGPS, como no presente caso) se aplica, agora no âmbito do STF, ao teor do RE 545.317 e 389.903, onde se está a tratar, também, de servidores públicos. O mesmo ocorre no caso do citado REsp 1.322.945/DF, no âmbito do STJ.

c) Ainda, o Acórdão CARF nº. 2.301-003.389, citado pela recorrente, além de não vinculante a este Colegiado, também restringe o caráter indenizatório da verba de horas extras aos casos em que se trata de Regime Próprio de Previdência, o que não é o caso nem daqueles autos nem do presente processo.

d) O posicionamento atual deste Colegiado quanto à incidência de tributação sobre as rubricas de horas extras, no caso de contribuições previdenciárias devidas ao RGPS, encontra-se competentemente formalizado no âmbito do Acórdão CARF nº. 2101-003.340, no qual acompanhei o Relator Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que assim discorreu, sempre em pleno alinhamento ao estabelecido nos já citados arts. 98 e 99 do RICARF vigente, *verbis*:

“(…)

Conforme apontado no acórdão recorrido, a remuneração das horas extras, embora em valor superior à hora normal, está sujeito ao comando dos arts. 22, inc. I, e 28, inc., da Lei nº 8.212, de 1991, vez que, indubitavelmente, voltada à retribuição pela prestação do trabalho pelo empregado. Também com relação a tal rubrica, já há posicionamento do STJ, mais uma vez sob o rito dos recursos repetitivos, na apreciação do REsp 1.358.281, trânsito em julgado em 10/02/2016, sendo assentado o Tema Repetitivo 687, nos seguintes termos: “As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

(…)”

15. Assim, diante do acima exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema de horas extras, restando escorreito o auto de infração quanto à compensação indevida utilizando créditos alegadamente oriundos de recolhimentos vinculados à rubrica de horas extras (créditos inexistentes).

Quanto ao salário maternidade

16. Aqui, reconhece-se ter havido alteração do posicionamento emanado do STJ no qual se baseou o Acórdão recorrido (RE 1.230.957/RS), através de apreciação pelo STF do RE 576.967, leading case do tema 72 de repercussão geral no âmbito do Pretório Excelso, restando tal alteração também vinculante a este Colegiado.

17. Tal alteração encontra-se bastante didaticamente exposta pelo Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, no âmbito do Acórdão CARF nº. 2.402-009.526, de 08 de março de 2021,

com este Relator já ora reproduzindo também os excertos úteis para a análise da rubrica do terço constitucional de férias, a ser realizada a seguir no âmbito do presente voto

“(…)

O REsp 1.230.957/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, na forma do então vigente art. 543-C do CPC/1973 (atual art. 1.036 do CPC/2015), consolidou a tese de que as verbas indenizatórias e não habituais não sofrem incidência de contribuição previdenciária, e trata da incidência da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, **no contexto do Regime Geral da Previdência Social**, sobre as seguintes verbas: i) terço constitucional de férias; ii) salário maternidade; iii) salário paternidade; iv) aviso prévio indenizado; e v) importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. (grifo nosso)

Ao apreciar o REsp 1.230.957/RS, o Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques pugnou pela **i) não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias; ii) incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade e sobre o salário paternidade; iii) não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado; e iv) não incidência da contribuição previdenciária sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.** (negrito nosso)

Todavia, a discussão sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas não se esgotou no REsp 1.230.957/RS, vez que estas matérias foram objeto do RE n. 1.072.485 (Leading Case) – Tema 985 de repercussão geral – terço constitucional de férias (indenizadas ou gozadas); do RE n. 611.505 (Leading Case) – Tema 482 sem repercussão geral reconhecida – importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença; do RE 576.967 (Leading Case) – Tema 72 de repercussão geral – sobre a incidência contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade; e do ARE n. 745.901 – Tema 759 sem repercussão geral reconhecida – aviso prévio indenizado. (grifo nosso)

Em relação ao terço constitucional de férias, o STF, no âmbito do RE n. 1.072.485 (com repercussão geral reconhecida), fixou a tese no sentido de que é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

(…)

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, embora não seja objeto deste litígio, é oportuno informar que o STF, pugnou, no âmbito do RE 576.967, que é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade. (grifo nosso)

18. Vencida, assim, na forma da jurisprudência acima, a óbice jurídica motivadora da glosa quanto à rubrica (alegação de inexistência de direito creditório, de forma a

que se devesse aplicar o § 9º. do art. 89 da Lei no. 8.212, de 1991¹), dou provimento ao recurso quanto ao tema, reconhecendo-se o direito creditório referente aos recolhimentos efetuados sob a rubrica de salário-maternidade (vide, a propósito, mais especificamente, colunas identificadas como “Dedução – Sal. Maternidade e SD Compensado-G1, de Anexo A, de e-fl. 36, Anexo 4 de e-fls. 2.113 a 2.115 e levantamento G1 às e-fls. 07 e 08 do Debcad 51.072.983-5), rejeitando-se a glosa de compensação respectiva.

Quanto à rubrica do terço constitucional de férias

19. Já quanto ao terço constitucional de férias, acrescente-se ao já relatado no item 17 supra, para fins de entendimento do histórico da jurisprudência emanada do STF e do STJ vinculantes a este Conselho, o excerto extremamente esclarecedor de lavra do Conselheiro Gregório Rechmann Junior, no âmbito do Acórdão CARF nº. 2402-009.982, de 10 de junho de 2021, *verbis*:

“(…)

Neste sentido, sabe-se que o STJ possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do terço constitucional de férias gozadas, dada a sua natureza indenizatória/compensatória, conforme restou decidido quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC). A decisão gerou o Tema/Repetitivo nº 479 e originou a seguinte tese:

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Todavia, houve o sobrestamento dos efeitos da referida decisão do STJ em razão do reconhecimento de repercussão geral do tema pelo Supremo Tribunal Federal – STF, conforme decisão da Vice-Presidência do STJ de 25/07/2015. Inicialmente, os efeitos da decisão do STJ foram suspensos em razão do Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, o qual trata da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade (Tema de Repercussão Geral 163/STF), cuja tese fixada foi a seguinte:

¹ Novamente, acertada e didática a decisão de piso, ao estabelecer: “De fato, a legislação possibilita ao contribuinte a realização de compensação de contribuições previdenciárias sem necessidade de autorização da Receita Federal do Brasil (conforme art. 89 da Lei 8.212/91 e art. 56 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012). É necessário destacar, no entanto, que esse direito nunca foi negado ao contribuinte. Não se cogitou, em nenhum momento, a necessidade de anuência prévia da autoridade fiscal. **As compensações foram glosadas tão-somente em razão da constatação da inexistência dos direitos creditórios alegados pelo interessado, fato que deu ensejo à aplicação do § 9º do art. 89 da Lei 8.212/91 (§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei)**” (grifo nosso)

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'.

Referida decisão transitou em julgado em 16/04/2019.

Posteriormente, após o julgamento do RE nº 593.068/SC (mas antes do seu trânsito em julgado), o STJ informou que os efeitos da decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS estavam suspensos em razão do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF (Tema de Repercussão Geral 985/STF) e no qual se discute a natureza jurídica do terço de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência de contribuição social, **sem fazer distinção sobre se tratar de remuneração de servidor público ou não.** (grifo nosso)

Em agosto de 2020, o STF julgou o RE nº 1.072.485/PR e fixou a seguinte tese para o Tema de Repercussão Geral 985/STF:

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

Contudo, foram opostos diversos embargos de declaração em face da decisão do STF, os quais estão pendentes de apreciação. Sendo assim, referida decisão não é definitiva, razão pela qual permanecem sobrestados os efeitos da decisão do STJ proferida no REsp nº 1.230.957/RS.

Portanto, o que se tem hoje é a não imposição da vinculação dos conselheiros do CARF ao decidido no REsp nº 1.230.957/RS pelo STJ, pois os efeitos desta foram suspensos pelo próprio STJ já que a questão envolvendo a incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias foi elevada ao nível constitucional (Tema de Repercussão Geral 985/STF), já tendo se manifestado o Egrégio STF, como visto, pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de terço constitucional de férias.

(...)"

20. Assim, a partir do acima exposto, em que se ressalte não se referir o RE nº 593.068/SC (conforme já aqui citado) ao regime de interesse ao presente caso (por se tratar, ali, reitere-se, de contribuições devidas no âmbito de Regime Próprio de Previdência Social, conforme já delineado no âmbito do presente voto), permaneceu o tema referente à incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias inicialmente sobrestado no âmbito deste Conselho, até recentemente, aguardando-se a conclusão dos embargos ao decidido no âmbito do RE 1.072.485/PR.

21. Todavia, na data do presente julgamento, já é de se afastar tal sobrestamento, uma vez que já apreciados todos os embargos declaratórios no âmbito do referido RE 1.072.485/PR, com a seguinte decisão final alcançada pelo Pretório Excelso, inclusive já objeto de trânsito em julgado, em 24 de setembro de 2025:

Ementa: 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.** (grifo nosso)

22. Acerca da modulação de efeitos assim constante de tal decisão em sede de Embargos, esclarecedores os seguintes excertos do posterior Acórdão em Embargos Declaratórios aos Embargos Declaratórios supra (assim, quanto à modulação da decisão atingida no âmbito daquele RE 1.072.485/PR), verbis:

“(…)

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO DE FÉRIAS. REJEIÇÃO.

(...)

2. O acórdão embargado atribuiu efeitos ex nunc ao reconhecimento da constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, a contar da publicação da ata do julgamento de mérito. **Foram ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão restituídas pela União.** (grifo nosso)

(...)

6. Por fim, no que se refere à não inclusão entre as ressalvas das contribuições pagas, porém impugnadas judicialmente, o Plenário se manifestou expressamente no sentido de manter, para este caso, a aplicação da jurisprudência tradicional. Assim, **ficam resguardadas as ações ajuizadas até a publicação da ata do julgamento de mérito.** Essa solução não impede que, em futuros julgamentos, a Corte reflita sobre a conveniência de adotar marco temporal diverso, conforme as especificidades do caso.

(...)"

23. Assim, legítima a incidência da contribuição sobre a rubrica do terço constitucional de férias, a partir da publicação da ata de julgamento de mérito, que se deu em 15.09.2020², **ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão restituídas pela União.**

24. Acerca da decisão acima, esclareça-se que visava a União, através dos Embargos Declaratórios aos Embargos Declaratórios anteriores, incluir na ressalva de não restituição, pela União, também as contribuições anteriores pagas e impugnadas judicialmente, a partir do grande aumento de litigiosidade surgida a partir do reconhecimento da Repercussão Geral do tema pelo STF. A propósito, em que pese, na forma acima, não se ter acedido ao pleito da PGFN, entendo ter resultado do julgado a **necessidade de ajuizamento da ação judicial até a publicação da ata do julgamento de mérito para fins de restituição** (a partir da ressalva, reitere-se, de que as contribuições pagas e não impugnadas judicialmente não serão restituídas).

25. Ao aplicar tal decisão (vinculante a este Conselheiro) ao caso sob análise, constato que as compensações efetuadas pelo sujeito passivo em litígio não envolvem tributos por ele discutidos judicialmente, fato esse que ficou claro nos itens 4.5/4.5.1 do Relatório Fiscal (e-fls. 29/30 do presente processo).

² A Ata do Julgamento ocorrido no dia 31/08/2020 foi publicada no DJE em 15/09/2020 (ATA nº 24, de 31/08/2020. DJE nº 228, divulgado em 14/09/2020).

26. Ou seja, no que concerne ao terço constitucional de férias, trata-se aqui de contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente e, dessa forma, expressamente ressalvadas na modulação oriunda da Suprema Corte, no sentido de impossibilidade de repetição (e, no entender deste relator, também de consequente compensação).

27. Tal extensão ao caso de compensação deflui, em meu entender, do tratamento idêntico dado às hipóteses de restituição e compensação dado pelo art. 89 da Lei nº. 8.212, de 1991, dispositivo que regra os institutos no caso de contribuições previdenciárias e, assim, a presente autuação, ressaltando-se, ainda, inexistir, na decisão vinculante do STF, qualquer indício de tratamento diferenciado entre restituição e compensação, no que diz respeito às contribuições pagas e não impugnadas judicialmente.

28. Ainda, alinhando-se plenamente à extensão também para o caso de compensação, é bastante claro o teor do Parecer PGFN/SEI no. 4.366, de 13 de novembro de 2025, aprovado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional em 05.12.2025, que assim dispõe nas alíneas “i” e “j” de sua conclusão de item 112:

“(…)

112. Feitas as considerações acima, extraem-se as seguintes conclusões:

(…)

i) excepcionalmente, por força da ressalva contida a modulação, o precedente repercutirá seus efeitos para o passado, **com vistas a impedir o direito à restituição ou compensação das contribuições recolhidas até 15/09/2020** (incluindo essa data), que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

j) por sua vez, farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram-na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

(…)”

29. Assim, firme na Decisão final vinculante atingida no âmbito do RE 1.072.485/PR e na interpretação ora propugnada, respaldada pelo Parecer PGFN SEI nº. 4.366, de 2025, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria.

Quanto à violação ao art. 110 do CTN pela Lei nº. 8.212, de 1991.

30. Esclareça-se à contribuinte que os dispositivos da Lei nº. 8.212, de 1991, atacados em sede de recurso, em nenhum momento tiveram sua vigência ou aplicabilidade afastada por quaisquer dos atos constantes do art. 98 do RICARF vigente, permanecendo assim a obrigatoriedade de sua aplicação por estes Conselheiros.

31. No mesmo sentido do citado art. 98, também o art. 26-A, *caput*, do Decreto nº. 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº. 11.941, de 2009, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

32. A bem do debate, também é de se entender que toda a discussão travada no âmbito da jurisprudência vinculante ora adotada (oriunda do STF e do STJ) já abrange a manutenção de eficácia dos dispositivos da Lei nº. 8.212, de 1991, na forma que ali decidido pelos Tribunais Superiores, inclusive à luz do art. 110 do CTN, por vezes até expressamente citado (tal como em voto da Ministra Diva Malerbi no âmbito do REsp 1.615.727/RS).

33. Assim, diante do exposto, não há que se cogitar de violação ao art.110 do CTN a ser contemplada à luz do posicionamento ora adotado e, assim, também nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema.

Quanto às alegações de possibilidade de compensação com fulcro no arts. 66 da Lei nº. 8.383, de 1991, no art. 170 do CTN e no art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996

34. Esclareça-se, acerca do tema, que:

a) A compensação prevista no art. 66 da Lei nº. 8.383, de 1991, depende da existência de pagamento indevido ou a maior;

b) A compensação prevista no art. 170 do CTN depende da apuração de crédito líquido e certo passível de restituição ou de ressarcimento;

c) Porém, no caso da presente autuação, excetuados os montantes reconhecidos como direito creditório no âmbito do presente voto, se está diante de direitos creditórios inexistentes, assim passíveis de serem exigidos com acréscimos moratórios, consoante art. 28, §9º, da Lei nº. 8.212, de 1991, ou seja, rechaçando-se estar diante de hipótese de pagamento indevido, a maior ou crédito passível de restituição ou ressarcimento.;

d) Respalgadas, assim, as seguintes conclusões do Acórdão Recorrido³, quanto aos direitos creditórios inexistentes supracitados, aqui ratificando-se, assim, a inexistência dos direitos creditórios também relacionados ao RAT:

“(…)

Compensação envolvendo a contribuição do Risco de Acidente de Trabalho - RAT

Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo para contestar a incidência da contribuição relativa ao Risco de Acidente de Trabalho (RAT) vão no mesmo sentido do entendimento adotado pela fiscalização. Tanto o impugnante como a autoridade fiscal concluíram que a alíquota aplicável ao município fiscalizado, no período de 02/2008 a 06/2012, é de 1%, e não de 2%.

Veja-se, a propósito, o contido nos itens 5.1.1 e 5.1.2 do Relatório Fiscal:

³ Já citada em prévia nota de rodapé.

“5.1.1 Deveras impende reconhecer que para fins de determinação do grau de risco e, por conseguinte, da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/GILRAT, cada órgão da Administração Pública Direta, com inscrição própria no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), deve verificar a atividade preponderante exercida, assim considerada a que ocupa o maior número de segurados empregados em seu âmbito. Não há necessária vinculação entre a atividade principal do órgão público, que define o código CNAE para fins de inscrição no CNPJ, e a atividade preponderante do órgão público, que define o enquadramento no grau de risco para fins de apuração da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/GILRAT. Neste sentido, não deixa dúvidas a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 49, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2014, (Publicado(a) no DOU de 24/02/2014, seção 1, pág. 51).

5.1.2 De fato, conforme demonstrativos (integrantes do presente relatório fiscal) denominados Anexos D e E (Demonstrativos de apuração da atividade preponderante consolidado e analítico, respectivamente), no período de 02/2008 a 06/2012, procede a alegação do sujeito passivo sobre o seu enquadramento na alíquota de 1% em relação ao RAT, em função da prevalência da educação e saúde como atividades preponderantes. É importante consignar que a atividade econômica preponderante do sujeito passivo foi constatada a partir das informações por ele prestadas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e da Previdência Social), de onde se extraiu a relação de todos os empregados, em cada competência, e a sua respectiva CBO (Classificação Brasileira de Ocupações). Para tanto, foram excluídos os servidores cujo código CBO enquadra-se como atividade meio uma vez que esta não deve ser considerada para fins de determinação da atividade preponderante.”

Assim, é forçoso concluir que o argumento apresentado pelo sujeito passivo, embora esteja correto, não tem o condão de alterar o lançamento, pois tem por objeto uma premissa que já foi contemplada pela fiscalização por ocasião da lavratura do Auto de Infração.

Com efeito, o problema apontado pela fiscalização nas compensações envolvendo o RAT não tem relação com a alíquota aplicável. O item 5.1.2.1 do Relatório Fiscal deixou claro que grande parte dos valores que haviam sido recolhidos a maior a título de RAT acabaram sendo absorvidos pelos débitos decorrentes da inclusão de novos fatos geradores por meio de GFIPs retificadoras:

“5.1.2.1 Ocorre, porém, que, conforme demonstrativos (integrantes do presente relatório fiscal) denominados Anexo B (Demonstrativo de apuração de crédito decorrente de diferença de alíquota de RAT) e Anexo C (Demonstrativo de apuração de créditos do sujeito passivo), foi constatado que, no período de 02/2008 a 06/2012, o sujeito passivo possui o referido crédito somente nas competências 11 a 13/2008, 05/2009, 13/2009 e 13/2010. Nas demais competências, não possui o crédito pleiteado em razão dessa diferença de alíquota de 2% para 1% porque reapresentou as GFIP relativas ao período em

questão, incluindo novos fatos geradores, no caso, pagamentos efetuados a contribuintes individuais (vide Anexo VIII apresentado pelo sujeito passivo), bem como fez as retificações das alíquotas RAT (de 2% para 1%) através de GFIP substitutivas. Com essas alterações, os créditos ora existentes, decorrentes desses pagamentos a maior de RAT, tornaram-se insuficientes para absorver a totalidade dos débitos declarados (incluindo os novos fatos geradores), o que culminou na inclusão dos saldos devedores (inclusive de RAT) no parcelamento disciplinado pela Lei nº 12.810/2013, relativo ao processo nº 13154.720491/2013-20, conforme bem mencionou o próprio sujeito passivo em seu Anexo VIII.”

O sujeito passivo não apresentou nenhum questionamento específico em relação ao fato destacado pela autoridade fiscal (absorção dos créditos pelos débitos acrescentados por GFIPs retificadoras). Nesse contexto, entendendo que o raciocínio da fiscalização está correto e não vejo alternativa a não ser manter inteiramente a glosa da compensação.

(...)

De fato, a legislação possibilita ao contribuinte a realização de compensação de contribuições previdenciárias sem necessidade de autorização da Receita Federal do Brasil (conforme art. 89 da Lei 8.212/91 e art. 56 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012). É necessário destacar, no entanto, que esse direito nunca foi negado ao contribuinte. Não se cogitou, em nenhum momento, a necessidade de anuência prévia da autoridade fiscal. As compensações foram glosadas tão-somente em razão da constatação da inexistência dos direitos creditórios alegados pelo interessado, fato que deu ensejo à aplicação do § 9º do art. 89 da Lei 8.212/91 (§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei).

(...)”

e) Também, inaplicável o art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996 à hipótese de compensação de contribuições previdenciárias, por expressa disposição legal do art. 26, parágrafo único da Lei nº. 11.457, de 2007, na redação vigente à época dos fatos geradores e compensação ora analisadas, *verbis*:

Lei 11.457/2007

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei (grifo nosso)

f) Por fim, note-se, não há que se falar em valor probante de montantes constantes dos livros contábeis do sujeito passivo, na hipótese em que tais montantes se revelam

indevidamente utilizados como direitos creditórios (legalmente inexistentes), mais especificamente em sede de procedimento fiscalizatório que culmina com auto de infração devidamente instruído e formalizado como é o caso;

g) Em tal cenário, como o que se configura nos autos ora analisados, há infrações constatadas a partir da utilização indevida dos montantes constantes dos livros e documentação-suporte da contribuinte como direito creditório, para fins de compensação. Daí, sem reparos a lavratura dos autos que ora são discutidos.

35. Assim, também afasto as alegações constantes do recurso ora relatadas nos itens 4.6 a 4.10, ressaltando-se também que, ainda que se reconheça como direito creditório parte dos valores/rubricas utilizados (as) para fins de compensação, a infração de apresentação de GFIP com informações incorretas permanece caracterizada para as demais rubricas(montantes) objeto de autuação, restando correto o AI lavrado sob o DEBCAD 51.068.480-0.

36. Por fim, constatadas como devidamente caracterizadas as infrações constantes dos autos de infração objeto de lançamento, correta a aplicação das multas em ambos os lançamentos, a qual, note-se, independe⁴ da intenção (dolo ou má-fé) do agente, consoante art. 136 do CTN, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Conclusão

37. Assim, diante do exposto, voto por conhecer do recurso parcialmente, com exceção das alegações acerca de inconstitucionalidade da Lei nº. 8.212, de 1991, e das relacionadas ao tema de prequestionamento do feito para fins de recurso à CSRF, para, quanto à parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito creditório referente aos recolhimentos efetuados sob a rubrica de salário-maternidade.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior

⁴ Acrescente-se que não se trata de aplicação de multa qualificada no âmbito do presente processo.