



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

Processo nº	15940.720074/2015-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2201-003.997 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	07 de novembro de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA
Recorrente	MUNICIPIO DE TUPI PAULISTA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/01/2015

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. QUESTÃO INCONTROVERSA

Considera-se matéria incontroversa os fatos expressamente relacionados pela autoridade tributária e não impugnados especificamente pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE TRABALHO NOTURNO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE. DECISÃO JUDICIAL. NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA.

É de rigor observar a ordem judicial que determina a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas que julgar de natureza remuneratória. Consequentemente, deve ser afastado o direito à compensação com créditos oriundos de tais verbas.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. DEVER DE COMPROVAR O RECOLHIMENTO INDEVIDO. ÔNUS DA CONTRIBUINTE.

É dever da contribuinte apresentar os fundamentos fáticos e jurídicos pela qual entende que não haveria a incidência do tributo sobre as verbas que alega ser de natureza indenizatória. Deveria ter trazido aos autos elementos que pudessem viabilizar uma discussão envolvendo a natureza da verba a fim de comprovar que houve o indevido recolhimento da contribuição previdenciária e, consequentemente, atestar a certeza e liquidez do crédito declarado em compensação.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO FALSA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

A aplicação da multa isolada de 150% demanda que a fiscalização demonstre a ocorrência de falsidade na declaração de compensação apresentada pelo contribuinte. A partir do momento que o contribuinte declara possuir crédito sem qualquer respaldo legal ou sem decisão judicial a seu favor, há evidente prestação de declaração falsa a ensejar a aplicação da multa.

Situação se torna ainda mais manifesta quando o contribuinte já tinha conhecimento de que o Fisco não reconhecia o seu crédito e, mesmo assim, o utilizou para compensar tributos e deixar de recolher o crédito tributário.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 06/12/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausentes justificadamente os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1765/1777, acompanhado dos documentos de fls. 1778/2062, interposto contra decisão da DRJ Curitiba/PR, de fls. 1741/1761, que julgou procedente o lançamento de contribuições previdenciárias decorrentes da glosa de compensação.

A compensação indevida foi relativa às competências de 08/2012 a 01/2015, e originou o crédito tributário da contribuição previdenciária no valor total de R\$ 6.168.445,59, já inclusos juros e multa de mora (até o mês da lavratura), cobrado através do DEBCAD nº 51.076.396-0 (fls. 03/08).

Também foi lavrado o DEBCAD nº 51.076.397-9, relativo à multa isolada de 150% aplicada sobre o valor do débito indevidamente compensado (fls. 09/14).

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 17/50, foi constatado que a RECORRENTE efetuou compensações nos pagamentos das contribuições previdenciárias no período de 05/2012, 08/2012, 09/2013 a 08/2014 e 10/2014 a 01/2015, no valor total de R\$ 5.304.385,13, conforme demonstramos abaixo:

COMPETÊNCIA	VALOR COMPENSADO
mai/12	30.507,45
ago/12	108.877,68
set/13	260.000,00
out/13	260.000,00
nov/13	285.000,00
dez/13	295.000,00
13ºSalario 2013	235.000,00
jan/14	270.000,00
fev/14	270.000,00
mar/14	275.000,00
abr/14	280.000,00
mai/14	305.000,00
jun/14	310.000,00
jul/14	305.000,00
ago/14	310.000,00
set/14	NÃO
out/14	305.000,00
nov/14	300.000,00
dez/14	320.000,00
13ºSálario 2014	265.000,00
jan/15	315.000,00
	R\$ 5.304.385,13

A RECORRENTE foi intimada a se manifestar acerca dos valores compensados acima, a apresentar memória de cálculo com a evolução do suposto crédito e informar se na época em que efetuou as compensações estava agraciado com o direito para tanto, com embasamento em decisão judicial.

Em resposta, o município apresentou, em síntese, que os créditos tiveram a seguinte origem:

- (i) A compensação levada a efeito na competência 05/2012, no valor de R\$ 30.507,45, foi relativo a valor retido a maior pelo Fundo de Participação dos Municípios – FPM, na competência de abril/2012.
- (ii) RAT: R\$ 512.677,74 relativos a Compensação Alíquota RAT recolhida a maior;
- (iii) VERBAS INDENIZATÓRIAS: R\$ 1.650.827,22 - do período de 09/2008 a 07/2013- sendo ‘Atualizados em: 10/11/2013’ referente às rubricas abaixo discriminadas:
 - abono periculosidade

- abono insalubridade
- abono tempo de serviço
- Gratificações
- Abono sexta parte
- Abono anuênio
- Abono Licença Premio
- Abono Noturno

- (iv) CARGOS COMISSIONADOS: R\$ 2.154.811,51 - 20% de cota patronal e 1% de RAT sobre o total do salário de contribuição da folha de pagamento dos servidores comissionados do período de 05/2009 a 04/2014 - atualização em 10/04/2014.
- (v) VERBAS INDENIZATÓRIAS: R\$ 552.706,36 de 08/2013 a 11/2014 sendo ‘Atualizados em: 10/12/2014’ referente às rubricas abaixo discriminadas:

- abono tempo de serviço
- abono Noturno
- abono periculosidade
- abono insalubridade
- abono anuênio
- abono sexta parte
- abono Grat. Local Trab. Dentista
- abono Grat. Local Trab. LC 145/13
- abono Grat Pregoeiro
- abono Grat. Local Trabalho 20%
- abono Grat. Especial Licitação
- abono Grat. Suo. Ped 25% LC110

- (vi) ATUALIZAÇÃO CARGOS COMISSIONADOS: R\$ 315.988,02 - 20% de cota patronal e 1% de RAT sobre o total do salário de contribuição da folha de pagamento dos servidores comissionados do período de 04/2014 a 01/2015 - atualização em 10/02/2015.

Não apresentou justificativa a respeito da compensação das contribuições previdenciárias inserida na GFIP da competência 08/2012.

Sendo assim, a autoridade fiscal acatou a justificativa para a existência do crédito de R\$ 30.507,45 decorrente do valor retido a maior pelo FPM (item “i”) e manteve integralmente a compensação realizada em 05/2012 (R\$ 30.507,45).

De igual forma, acatou o crédito de R\$ 512.677,74 relativo a contribuição para o RAT recolhida a maior (item “ii”). Consequentemente, manteve totalmente a compensação realizada em 09/2012 (R\$ 260.000,00) e parcialmente a compensação relativa a 10/2012 (R\$ 255.204,52).

Por outro lado, glosou a compensação realizada em 08/2012 (R\$ 108.877,68) pois a RECORRENTE não apresentou justificativa a respeito desta compensação.

A fiscalização também não reconheceu a existência dos créditos decorrentes das contribuições incidentes sobre as chamadas verbas indenizatórias (itens “iii” e “v” acima), no valor de R\$ 1.650.827,22 e R\$ 552.706,36, utilizados para efetuar compensações a partir da competência de 10/2013. Foram as seguintes as alegações da autoridade fiscal:

“12. O entendimento Prefeitura Municipal de que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas acima não possui amparo na Lei, uma vez que os valores pagos aos empregados tem natureza remuneratória e, por conseguinte, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregado e do empregador, conforme a Lei 8.212/91.

13. Ora a contribuição patronal, na forma da lei incide sobre todas as verbas cuja natureza seja salarial, e não é outra a natureza os itens descritos acima senão remuneração. Cuida-se, então da simples pertinência ao caso do art 28 da Lei 8.212/91, e art 214 do Decreto 3.048/99:

(...)

14. É de suma importância frisar que somente devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo empregado, as parcelas expressamente mencionadas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei 8.212/91, ou as parcelas revestidas de caráter indenizatório ou previdenciário, que evidentemente não se caracterizam como remuneração ou rendimento do trabalho.

(...)

17. Ressalte-se que as rubricas consideradas nas compensações efetuadas pela Prefeitura e que descrevemos abaixo, não constam do elenco das rubricas esta relação do art. 28, parágrafo 9º:

> Abono periculosidade

> Abono insalubridade

> Abono tempo de serviço

- > *Gratificações*
- > *Abono sexta parte*
- > *Abono anuênio*
- > *Abono Licença Premio*
- > *Abono Noturno*
- > *Abono tempo de serviço*
- > *Abono Grat. Local Trab. Dentista*
- > *Abono Grat. Local Trab. LC 145/13*
- > *Abono Grat. Pregoeiro*
- > *Abono Grat. Local Trabalho 20%*
- > *Abono Grat. Especial Licitação*
- > *Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110*

18. *O órgão Público impetrou ação de MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO DE LIMINAR PROCESSO 7872-87.2013.4.03.6112, desejando ter a suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados referentes a: auxílio educação, auxílio-creche, salário maternidade, abono assiduidade, abono único e gratificações eventuais, vale transporte, 13º salário, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e adicional noturno.*

19. *No entanto foi-lhes CONDECIDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA para desobrigar o impetrante do recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas pagas a seus servidores a título de auxílio educação, auxílio-creche, abono assiduidade, abono único anual e vale transporte a contar da competência 09/2008 e também dos valores de referidos tributos vencidos a partir do ajuizamento deste mandado de segurança.*

(...)

21. *É sumamente importante informar que este processo 7872-87.2013.4.03.6112 encontra-se no TRF3, não tendo sido julgado até a presente data.*

22. *Ocorre que o órgão público se compensou de valores **não contemplados** na CONCESSAO DO MANDADO DE SEGURANÇA, como observamos nas planilhas emitidas pela empresa Castelucci:*

(...)

25. *Como se não bastasse o exposto, há impedimento legal para as compensações, eis que o Código Tributário Nacional veda*

compensação de créditos contestado judicialmente e ainda não transitado em julgado, verbis:

Art. 170-A É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

28. Considerando o que foi exposto acima, concluímos que os recolhimentos das contribuições previdenciárias feitos sobre as rubricas acima não podem ser qualificados como indevidos, portanto não geraram crédito ao contribuinte e as compensações efetuadas foram devidamente glosadas por esta fiscalização no período de 10/2013 (parte do valor compensado) e 11/2013 a 08/2014 e 10/2014 a 01/2015 por não terem sido observadas as condições impostas pelo art. 89 da Lei 8.212/91.”

De igual modo, a autoridade fiscal não reconheceu a existência dos créditos decorrentes das contribuições incidentes sobre os salários de contribuição da folha de pagamento dos servidores comissionados (itens “iv” e “vi” anteriormente descritos), no valor de R\$ 2.154.811,51 e R\$ 315.988,02, utilizados para efetuar compensações a partir da competência de 03/2014. Foram as seguintes as alegações da autoridade fiscal:

*“30. O município incluiu nos valores compensados (valores discriminados acima) a cota patronal de 20% e o SAT/RAT de 1%, ambas alíquotas sobre o **TOTAL DO SALARIO DE CONTRIBUICÃO** da folha de pagamento de todos os funcionários **que possuem cargos em comissão**. Como se o salário dos servidores **que possuem cargos em comissão** fosse verbas indenizatórias. Restando apenas no entendimento do órgão público a parte descontada do segurado como sendo contribuição obrigatória à Previdência Social*

(...)

*32. Cumpre realçar que agindo assim a Prefeitura **contrariou claramente a Lei 8.212/91** se compensando do total da contribuição patronal (20%) e SAT/RAT (1%) sobre as remunerações constantes das folhas de pagamento dos servidores **COM CARGOS COMISSIONADOS**, que integra o salário-de-contribuição definido no art. 28, da Lei 8.212/1991 e art. 57, I e parágrafos da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, declarados em GFIP.*

*33. Outrossim, impende destacar que Prefeitura Municipal e a empresa Castelucci em nenhum momento apresentaram justificativa do entendimento da não incidência das cotas patronais e do SAT/RAT sobre a folha de pagamento de servidores **com cargo em comissão**.*

Ao final, a fiscalização efetuou a glosa das compensações realizadas nos seguintes valores:

- VERBAS INDENIZATÓRIAS DE R\$ 1.650.827,22
- CARGOS COMISSIONADOS R\$ 2.154.811,51

- VERBAS INDENIZATÓRIAS R\$ 552.706,36

- ATUALIZAÇÃO CARGOS COMISSIONADOS R\$ 315.988,02

Tendo por base a planilha elaborada pela RECORRENTE, demonstrou através da seguinte tabela quais os valores glosados por competência:

COMP	VR ATUALIZADO	CORREÇÃO	VR CORREÇÃO	VR ATUALIZADO	VR COMPENSADO	SALDO	OBS
05/2012					30.507,45		Compens. aceita
ago/12					108.877,68		GLOSA TOTAL
set/13				512.677,74	260.000,00	252.677,74	Compens. aceita
out/13	252.677,74	1%	2.526,78	255.204,52	260.000,00	- 4.795,48	GLOSA PARCIAL
nov/13					285.000,00		GLOSA TOTAL
13°S 2013					235.000,00		GLOSA TOTAL
dez/13					295.000,00		GLOSA TOTAL
jan/14					270.000,00		GLOSA TOTAL
fev/14					270.000,00		GLOSA TOTAL
mar/14					275.000,00		GLOSA TOTAL
abr/14					280.000,00		GLOSA TOTAL
mai/14					305.000,00		GLOSA TOTAL
jun/14					310.000,00		GLOSA TOTAL
jul/14					305.000,00		GLOSA TOTAL
ago/14					310.000,00		GLOSA TOTAL
out/14					305.000,00		GLOSA TOTAL
nov/14					300.000,00		GLOSA TOTAL
13°S 2014					265.000,00		GLOSA TOTAL
dez/14					320.000,00		GLOSA TOTAL
ian/15					315.000,00		GLOSA TOTAL

Ademais, tendo em vista a falsidade das compensações, aplicou a multa isolada no percentual de 150% do valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas, nos termos do art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91.

A autoridade fiscal instaurou Representação Fiscais Para Fins Penais (processo nº 15940.720076/2015-05), tendo em vista que a conduta da RECORRENTE configuraria, em tese, crime contra a ordem tributária.

Da Impugnação

Intimada em 26/05/2015, conforme AR de fl. 448, a RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 462/466 em 15/06/2015 (conforme certidão de fl. 1738), acompanhada dos documentos e esclarecimentos de fls. 517/661 (denominado de Pasta I: Da Suspensão da Exigibilidade Contribuição Previdenciária Patronal), fls. 662/731 (denominada de Pasta II: Do Direito a Compensação Administrativa sem Anuência do Judiciário ou RFB), fls. 732/1201 (denominada de Pasta III: Dos Cálculos), fls. 1202/1292 (denominada de Pasta IV: Da Inaplicabilidade da Multa Isolada de 150%), fls. 1293/1299 (denominada de Pasta V: Da Inaplicabilidade da Representação Fiscal), fls. 1300/1331 (denominada de Pasta VI: Mandado de Segurança), e fls. 1332/1733 (denominada de Pasta VII: Fundamentação Jurídica).

Transcrevo abaixo trechos do relatório do acórdão recorrido, na parte em que trata das razões de defesa da contribuinte:

“Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições Previdenciárias Patronais sobre as Verbas de Natureza Jurídica Indenizatória/Compensatória.

Informa que a Lei nº 8.212/91, dispõe que para fins de incidência das contribuições previdenciárias, qualquer valor recebido é considerado “remuneração”, independentemente de sua natureza tributária. Cita dispositivos do CTN e pela regra da tipicidade fechada, o Fisco não poderia estender a interpretação sobre a materialidade do fato gerador, com o intuito de abranger outras hipóteses além das previstas na norma. Salienta que também não poderia empregar a analogia tributária, nesse sentido cita o art. 108, §1º do CTN.

(...)

Informa que o §11 do art. 201 da CF/88 prevê que os ganhos habituais dos empregados serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e repercussão em benefícios. Por outro lado, informa que o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, preceitua que os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário de contribuição.

Friza que a IN/RFB nº 971/2009 orientou que devem ser excluídas do salário de contribuição as verbas de natureza indenizatórias/compensatórias, como os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Salienta que além da verificação se a verba é indenizatória/compensatória ou remuneratória, também deve-se observar se ela é permanente ou eventual. Entende que as verbas indenizatórias de caráter eventual não devem sofrer incidência de contribuições previdenciárias. Alega que o STF e o STJ, decidiram que a natureza indenizatória do Terço Constitucional de Férias, das Horas Extras e demais verbas pagas em caráter não habitual não integram o salário do servidor. Informa que nesta linha encontram-se: férias gozadas, adicional de férias, adicional noturno, insalubridade, salário maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, adicional de periculosidade, salário-família, aviso prévio, salário educação, auxílio-doença, auxílio-creche, vale transporte, abono assiduidade, gratificação eventuais, abono único.

(...)

Horas Extras

(...)

Férias Indenizadas e Férias Convertidas em Pecúnia.

(...)

Terço Constitucional de Férias.

(...)

Férias Gozadas.

(...)

Aviso Prévio.

(...)

Auxílio-Educação.

(...)

Auxílio-Creche.

(...)

Auxílio-Doença.

(...)

Abono Assiduidade.

(...)

Auxílio-Transporte em Pecúnia.

(...)

Abono único e Gratificações Eventuais.

Esclarece que o art. 28, §9º, “e” da Lei nº 8.212/91, dispõe que o abono não integra o salário de contribuição, já que o pagamento não é habitual, a hipótese de pagamento é única, eventual e não tem relação com a contraprestação de serviços. Neste contexto, entende que não incide a contribuição previdenciária.

Assevera que as gratificações e os prêmios não têm incidência de contribuições previdenciárias quando pagas de forma eventual, para tanto, apresenta julgado do TRF2. Apresenta diversos julgados a respeito da não incidência de contribuições sobre o abono único.

Informa que as gratificações dadas aos empregados, eventualmente por mera liberalidade, sem habitualidade, sem ajuste entre as partes, não integra o salário de contribuição.

Cita o julgado RE 389903/DF, de que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Cita diversas jurisprudências a respeito.

Adicional de Insalubridade.

Alega que o adicional de insalubridade possui natureza indenizatória em razão dos riscos de contração de moléstias pelos trabalhadores, sendo assim, não há incidência de contribuição previdenciária. Informa que apesar do STJ entender que há incidência o TRF4ª Região possui decisão de que não incide.

Adicional de Periculosidade.

Informa que devido ao risco no trabalho é assegurado ao trabalhador um adicional sobre a remuneração, como forma de compensação pelo risco a que esta submetido. Cita julgado do TRFI^a Região de que não há incidência de contribuição sobre tal verba.

Adicional Noturno.

Entende que resta evidente a natureza indenizatória do adicional noturno, pois há compensação financeira ao trabalhador, pelo horário impróprio em que o trabalho é prestado, não constituído assim fato gerador. Cita o decreto nº 5005/04 que promulgou a Convenção nº 171 da OIT, no qual se reconhece a natureza compensatória desta verba.

Segue alegando que há diversos julgados com o realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se a posição sedimentada do STF sobre as horas extras e o terço constitucional de férias.

Cita que a União teve o recurso de contracautele indeferido junto ao STF, no qual objetivava a suspensão da tutela antecipada concedida ao requerente para não incidir a contribuição social sobre a parcela do terço de férias.

Cita que o STF em face dos repetitivos julgados pela não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias, reconheceu se tratar de tema de repercussão geral.

Apresenta diversas Liminares e Sentenças, concedidas a municípios que suspenderam a exigibilidade das contribuições sociais previdenciárias sobre verbas pagas a título de hora extra e terço constitucional. Cita diversas decisões de tribunais regionais federais sobre valores pagas nos 15 primeiros dias de trabalho, auxílio-doença, terço constitucional de férias, vale-transporte em pecúnia, aviso prévio indenizado, abono-assiduidade, auxílio-creche, abono de férias, auxílio-educação. Cita relação de municípios que obtiveram decisões judiciais favoráveis sobre a não incidência sobre as referidas verbas.

Ressalta que o STF e o STJ tem entendimento de que as verbas que não integrarão a aposentadoria do servidor, por terem natureza propter laborem, também não têm incidência da contribuição previdenciária.

Ressalta que foram emitidos pareceres da PGFN sobre a vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa ao precedentes formados sob as novas sistemáticas de julgamento previstas nos artigos 543-B e 543-C do CPC, da dispensa de impugnação judicial de decisões amparadas por tais decisões amparadas por tais precedentes e da possibilidade da restituição do indébito e de compensação.

Esclarece que todos os recursos intepostos pela União não irão ter qualquer eficácia ou resultado prático, pois tem o evidente intuito procrastinatório, prejudicando o exercício do direito dos

municípios. Assim, torna certa a não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional, férias gozadas, horas-extras e demais adicionais e sobre as demais verbas de natureza jurídica indenizatória.

Conclui que os autos de infração devem ser anulados ou cancelados, por estarem em desacordo com o entendimento uníssono e pacificado do STF, STJ, legislação previdenciária, Parecer PGFN e Lei nº 10.522/02, corroboradas pelas decisões judiciais apensadas a este recurso.

Do Direito a Compensação na Esfera Administrativa

Alega que o município efetuou recolhimentos de contribuição previdenciária patronal incidente sobre as exações a título de “terço constitucional de férias, hora extra, e demais verbas de natureza jurídica compensatória/indenizatória”.

Afirma que o art. 66 da Lei nº 8.383/91, estabelece as regras permitindo e regulando o direito a compensação de valores recolhidos indevidamente e a maior. Informa que o art. 150, IV da CF/88 impede que o tributo seja utilizado com efeito de confisco impondo-se, via reflexiva, sua restituição.

(...)

Ressalta que as únicas exigências para compensação são: a existência de créditos, estar em situação regular e informar a compensação em GFIP, e em nenhum momento os art. 56 a 59 da IN RFB nº 1.300/12, exigem que a compensação seja efetuada após “decisão transitada em julgado” com base no art. 170-A do CTN, nem sequer o cita. Informa que esta modalidade de compensação é efetuada diretamente na esfera administrativa, e independe de autorização judicial, e com base nesta orientação é que o município realizou a compensação, em consonância com o princípio da legalidade e com os atos normativos.

(...)

Salienta que as compensações efetuadas pelo município referentes a contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza jurídica indenizatória revestem-se de liquidez e certeza, pois foram efetivadas com base em válida jurisprudência pacificada pelo STF e STJ e legislação federal.

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada de 150%

Alega que a justificativa do Auditor para fundamentar a glosa, foi de que a falsidade de declaração sem qualquer fundamentação ou prova inequívoca que a corroborasse. Salienta que no relatório fiscal o enquadramento foi de que o ato ilícito de sonegação foi:

- As compensações somente poderiam terem sido realizadas mediante decisão judicial “transitada em julgado” e após homologação da RFB.*

- O município não detém qualquer decisão judicial que autorize a realizar as compensações no âmbito administrativo.

- As compensações efetuadas contrariam o “art. 170-A do CTN” c/c Art. 56 a 59 da IN/RFB nº 1.300/12”.

Afirma que o §1º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, dispõe que é necessário a comprovação da falsidade, a lei determina com rigor a exigência da comprovação por parte do fisco, da alegada “falsidade de declaração” e não um entendimento supérfluo para aplicação da multa isolada.

Entende que é necessário que fique caracterizado um ilícito penal, que o agente tenha praticado o ato com dolo, apresentando uma declaração falsa, ou diversa daquela que deveria, com o intuito de prejudicar o fisco, ou, criando indevidamente uma obrigação de restituição de crédito.

(...)

Informa que as compensações foram efetuadas, conforme jurisprudência pacificada dos tribunais, não se tratando de interpretação do próprio contribuinte.

Alega que algumas verbas cujos créditos foram utilizados como o Terço Constitucional de Férias, já estão pacificadas pelo judiciário.

(...)

Aduz que para a aplicação da penalidade de 150% é necessário que fique caracterizada a fraude, prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

(...)

Da Inaplicabilidade da Representação Fiscal

Alega que a representação fiscal para fins penais foi emitida sem qualquer critério jurídico que ampare ou corrobore os fatos apresentados para caracterização do ilícito.

(...)”

Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 1741/1761 dos autos, julgou procedente o lançamento. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2012 a 01/01/2015

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a totalidade dos rendimentos pagos aos empregados a qualquer

título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. As parcelas não integrantes estão disciplinadas no rol taxativo constante do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, mostrando-se indevida a compensação de recolhimentos referentes a verbas não listadas nesse dispositivo legal.

COMPENSAÇÃO. CABIMENTO. PRESSUPOSTOS.

As contribuições sociais previdenciárias somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido.

COMPENSAÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Aplica-se multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições sociais compensadas indevidamente, quando o contribuinte incorrer em falsidade de declaração de créditos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/06/2016, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 1763, apresentou o recurso voluntário de fls. 1765/1777 em 05/07/2016. Acostou ao seu recurso razões complementares e inteiro teor de precedentes (judiciais e administrativos) que alega serem pertinentes ao caso (fls. 1809/1922; fls. 1923/1964; fls. 1965/1995; fls. 1996/2062).

Em suas razões, argumenta, em síntese, o seguinte:

- I. Por analogia, a RFB considera as “horas extras”, o “terço constitucional de férias” e demais adicionais de natureza indenizatória como remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária;
- II. O STF, mediante o RE 345458/RS, fixou entendimento de que é ilegítima a incidência de contribuição previdenciária sobre “adiconal de férias”, “horas extras” e demais “adicionais eventuais” por se tratarem de verbas indenizatórias/compensatórias. O STJ reviu seu entendimento anterior e já decidiu que não incide a contribuição previdenciária patronal sobre o “terço constitucional de férias” e “horas extras”;
- III. Houve o reconhecimento da repercussão geral do RE 593068, o qual tem por objeto as seguintes verbas: “terço constitucional”, “serviços

extraordinários”, “adicional noturno”, “adicional de insalubridade” e demais adicionais;

- IV. Com base na jurisprudência acima, alega que apurou créditos provenientes dos pagamentos a maior e indevidos sobre as verbas indenizatórias, compensando-os com débitos previdenciários vincendos, conforme planilhas de cálculo;
- V. Contudo, a fiscalização, por entender que as citadas verbas são sujeitas a contribuição previdenciária, glosou as compensações efetuadas administrativamente, alegando o descumprimento do art. 170-A do CTN, as quais somente poderiam ter sido realizadas após o trânsito em julgado da ação judicial;
- VI. Se insurge contra a glosa das compensações, uma vez que os créditos utilizados são legítimos;
- VII. A conduta dolosa apontada pela fiscalização, não restou demonstrada de plano, não ensejando a aplicação a multa isolada de 150%;
- VIII. As compensações efetuadas não constituem falsidade de declaração, que induzem a “fraude”, “sonegação” e “conluio” com a tipificação dos artigos 71,72 e 73 da Lei 4.502/64;
- IX. O CARF e DRJs têm se posicionado no sentido de anular os autos de infração referentes à multa isolada de 150%, aplicada, sem a efetiva comprovação da fraude, sonegação ou conluio;
- X. O STF, através do RE nº 593.068, reconheceu a repercussão geral da matéria suscitada, sob o fundamento de que a cobrança da multa isolada de 150% detém a natureza de confisco, contribuindo para o enriquecimento ilícito da União;
- XI. Afirma que as compensações podem ser efetuadas administrativamente, sem a anuência do Poder Judiciário ou da RFB, a teor do art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 89 da Lei nº 8.212/91 e arts. 56 a 59 da IN RFB nº 1300/12;
- XII. Conforme decisões judiciais elencadas no recurso e na impugnação, as compensações podem ser efetuadas administrativamente sem a necessidade da aplicação do art. 170-A do CTN, no caso de impetração de mandado de segurança ou quando inexistir ação judicial;
- XIII. Nos Mandados de Segurança impetrados pela RECORRENTE não consta qualquer pedido no sentido de pleitear o direito à compensação na esfera administrativa, pois a própria legislação já lhe outorga esse direito;
- XIV. As verbas cujos créditos foram utilizados para compensação não incidem a contribuição previdenciária, conforme entendimento do STF com repercussão geral (RE 593068) e STJ com Incidente de Uniformização Jurisprudencial;

XV. Mencionou processos julgados pelo STJ em que já teria sido dirimida questões acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre algumas verbas (REsp 1.230.957, acerca da natureza indenizatória do terço constitucional de férias; REsp 1.322.945, acerca da natureza indenizatória das férias usufruídas; e REsp 1.358.281, sobre a não incidência de contribuição sobre horas extras, gratificações, adicional noturno e insalubridade);

XVI. O STF, STJ e as DRJs têm se posicionado pela inaplicabilidade da multa isolada de 150% cujas compensações tenham sido informadas regularmente em GFIP, e o fisco não comprovou a "falsidade" ou "fraude" cometida pelo "Município";

XVII. Alega que o art. 28, §9º, "e", 7, da Lei nº 8.212/91 afasta o terço constitucional de férias da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Menciona julgados do CARF a respeito da matéria.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

De acordo com o relatório Fiscal, o presente processo tem por objeto a glosa de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas pela RECORRENTE uma vez que não foi comprovada a existência do crédito utilizado.

A fiscalização relatou que, ainda antes da autuação, a RECORRENTE demonstrou a legitimidade de uma parcela do crédito utilizado para efetuar as compensações. No entanto, não reconheceu o crédito denominado pelo contribuinte como:

- Verbas Indenizatórias: R\$ 1.650.827,22
- Verbas Indenizatórias R\$ 552.706,36
- Cargos Comissionados R\$ 2.154.811,51
- Atualização Cargos Comissionados R\$ 315.988,02

Em suma, a respeito das chamadas "verbas indenizatórias", a autoridade fiscal entendeu que *"as rubricas recebidas pelos servidores a título de adicionais de periculosidade, insalubridade abono tempo de serviço Gratificações, Abono sexta parte,*

Abono anuênio, Abono Licença Premio e Abono Noturno, Abono Grat. Local Trab. Dentista, Abono Grat. Local Trab. LC 145/13, Abono Grat Pregoeiro, Abono Grat. Local Trabalho 20%, Abono Grat. Especial Llicitação e Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110, que o órgão público incluiu em seus DEMONSTRATIVOS DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS apresentados, mês a mês, do período de 09/2008 a 01/2015 possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária”.

Em relação aos créditos originados das verbas denominadas “cargos comissionados”, a fiscalização verificou que a RECORRENTE considerou como não tributável toda as remunerações constantes das folhas de pagamento dos funcionários com cargos comissionados, como se a totalidade de tal verba fosse de natureza indenizatória.

Matéria não impugnada

De início, importante observar que a RECORRENTE não teceu qualquer comentário acerca dos supostos créditos sobre as verbas denominadas “Cargos Comissionados”, no valor de R\$ 2.154.811,51 e R\$ 315.988,02, utilizados para efetuar compensações a partir da competência de 03/2014.

Apenas arguiu em seu recurso, de forma genérica, que todos os créditos que possui foram apurados sobre diversas verbas de natureza indenizatória, como Horas Extras, Férias Indenizadas, Terço Constitucional de Férias, Aviso Prévio, etc. mas em nenhum momento apresenta razões para a não incidência das contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamento de servidores com cargo em comissão.

Também não foi apresentada qualquer justificativa a respeito da compensação das contribuições previdenciárias na competência 08/2012 através de crédito no valor de R\$ 108.877,68 cuja origem não foi comprovada.

Sendo assim, tais matérias devem ser consideradas não impugnadas e, consequentemente, incontroversas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, passo à análise tão-somente das questões expressamente apresentadas pela RECORRENTE.

MÉRITO

Da Alegação de Crédito Sobre as Chamadas Verbas Indenizatórias

Tendo em vista o longo arrazoado e as diversas alegações de cunho genérico apresentadas pela RECORRENTE, faz-se necessário apresentar de forma precisa o motivo da glosa de compensação e as razões de defesa, a fim de demonstrar quais argumentos da RECORRENTE possuem pertinência com o caso em análise.

De acordo com o Relatório Fiscal, as chamadas “Verbas Indenizatórias” (sobre as quais a RECORRENTE apurou crédito reputado como inexistente) são compostas das seguintes rubricas:

- > *Abono periculosidade*
- > *Abono insalubridade*
- > *Abono tempo de serviço*
- > *Gratificações*
- > *Abono sexta parte*
- > *Abono anuênio*
- > *Abono Licença Premio*
- > *Abono Noturno*
- > *Abono Grat. Local Trab. Dentista*
- > *Abono Grat. Local Trab. LC 145/13*
- > *Abono Grat Pregoeiro*
- > *Abono Grat. Local Trabalho 20%*
- > *Abono Grat. Especial Licitação*
- > *Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110*

Por outro lado, em suas razões recursais, a RECORRENTE afirma que seria legítimo o crédito utilizado, pois havia apurado e recolhido contribuição previdenciária sobre diversas verbas de natureza indenizatória. Alega existirem inúmeras decisões judiciais e administrativos reconhecendo a não incidência sobre as citadas verbas. No entanto, toda alegação de defesa é voltada para discutir eventual natureza indenizatória de **verbas que não compõem** as rubricas sobre as quais a RECORRENTE apurou o crédito utilizado. Em outras palavras: na sua defesa, a RECORRENTE discute a não incidência da contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas:

- *Horas Extras*
- *Férias Indenizadas e Férias Convertidas em Pecúnia.*
- *Terço Constitucional de Férias.*
- *Férias Gozadas.*
- *Aviso Prévio.*
- *Auxílio-Educação.*
- *Auxílio-Creche.*
- *Auxílio-Doença.*
- *Abono Assiduidade.*
- *Auxílio-Transporte em Pecúnia.*
- *Abono único e Gratificações Eventuais.*

- *Adicional de Insalubridade.*
- *Adicional de Periculosidade.*
- *Adicional Noturno.*

Ora, as rubricas sobre as quais a RECORRENTE apurou o crédito divergem das rubricas para as quais foram apresentadas razões de defesa acerca de eventual natureza indenizatória. Ou seja, é notório que as a maior parte das razões recursais não possui qualquer pertinência com a origem do crédito utilizado para a compensação reputada como indevida.

Mesmo defendendo a natureza indenizatória deste último grupo de rubricas, a RECORRENTE acostou à sua defesa planilha de cálculos em que apura crédito justamente sobre o outro grupo de verbas, quais sejam: Abono periculosidade; Abono insalubridade; Abono tempo de serviço; Gratificações; Abono sexta parte; Abono anuênio; Abono Licença Premio; Abono Noturno; Abono tempo de serviço; Abono Grat. Local Trab. Dentista; Abono Grat. Local Trab. LC 145/13; Abono Grat Pregoeiro; Abono Grat. Local Trabalho 20%; Abono Grat. Especial Licitação; Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110 (fls. 732/1201, denominada de “Pasta III: Dos Cálculos”). Destas rubricas, apenas o Abono periculosidade, o Abono insalubridade e o Abono Noturno foram objeto da defesa.

Sendo assim, é nítido o descompasso entre os argumentos de defesa e o motivo ensejador da glosa das compensações efetuadas.

Portanto, cumpre analisar se foi correto o não reconhecimento do crédito pela fiscalização, cingindo-se tão-somente às rubricas sobre as quais foi efetivamente calculado o crédito utilizado na compensação reputada como indevida, sendo desnecessário se debruçar acerca de eventual incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas que não formaram a origem do crédito utilizado.

Delimitação do Litígio: Das Verbas Discutidas em Processo Judicial

Conforme narrado, o contribuinte apurou crédito de contribuições previdenciárias sobre as seguintes parcelas: **Abono periculosidade; Abono insalubridade; Abono tempo de serviço; Gratificações; Abono sexta parte; Abono anuênio; Abono Licença Premio; Abono Noturno; Abono Grat. Local Trab. Dentista; Abono Grat. Local Trab. LC 145/13; Abono Grat Pregoeiro; Abono Grat. Local Trabalho 20%; Abono Grat. Especial Licitação; Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110.**

De início, importante observar que a RECORRENTE impetrhou Mandado de Segurança distribuído sob o nº 007872-87.2013.4.03.6112 perante a Justiça Federal, em que requereu a suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados referentes a: **auxílio educação, auxílio-creche, salário maternidade, abono assiduidade, abono único e gratificações eventuais, vale transporte, 13º salário, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e adicional noturno.**

De acordo com o Relatório Fiscal, a sentença concedeu parcialmente a segurança para desobrigar o impetrante do recolhimento da contribuição previdenciária

patronal sobre as verbas pagas a seus servidores a título de: **auxilio educação, auxílio-creche, abono assiduidade, abono único anual e vale transporte.**

Ou seja, o Judiciário reconheceu expressamente que a RECORRENTE deve recolher a contribuição previdenciária sobre os adicionais de insalubridade, periculosidade e noturno. Reproduzo abaixo o trecho final da sentença proferida na ocasião:

“(...) Adicionais de periculosidade, de insalubridade e noturno. A conclusão da jurisprudência do STJ, no que refere aos adicionais de periculosidade, de insalubridade e noturno é pela incidência da contribuição social, eis que, nos termos do Enunciado 60 do Tribunal Superior do Trabalho, os referidos adicionais têm natureza remuneratória e, por isso, integram a base de cálculo da contribuição prevista no artigo 22, inciso I, da Lei n. 8.212/91. Exemplificativamente, cito os seguintes precedentes do STJ: REsp 973.436; AgRg no Ag 1.330.045; REsp 1149071; AgRg no REsp 957.719. Prescrição. Por fim, considerando que o Impetrante requer a suspensão da exigibilidade tributárias das contribuições vencidas a partir de 09/2008 (cinco anos antes do ajuizamento do mandamus), não ocorre, in casu, a prescrição. Ante o exposto, EXTINGO O FEITO, SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO, quanto ao pedido para afastar o recolhimento de contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos a título de gratificações eventuais, nos termos do artigo 267, VI, do Código de Processo Civil; e, no mais, CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, para desobrigar o Impetrante do recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas pagas aos seus servidores a título de (1) auxilio educação; (2) auxílio-creche; (3) abono assiduidade; (4) abono único anual e (5) vale transporte, nos termos da fundamentação supra. (...)”

Apesar de não haver a concomitância entre a ação judicial e este processo administrativo (pois aquela tem por objeto a incidência das contribuições sobre as verbas elencadas, ao passo que esse tem por objeto a compensação de contribuições previdenciárias), entendo que a discussão judicial repercute na análise da compensação pleiteada pelo sujeito passivo, pois há norma individual e concreta extraída da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre algumas rubricas que foram abarcadas pelo pedido de compensação da RECORRENTE (adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e adicional noturno).

Sabe-se que o processo judicial não transitou em julgado, encontrando-se sobrestado no TRF3 após manutenção da sentença de primeiro grau. No entanto, ao levar a questão para apreciação do judiciário, a Administração fica impossibilitada de decidir sobre a causa, devendo a questão envolvida seguir a sorte do que for decidido pelo Judiciário que, no momento, determina a incidência sobre o adicional de periculosidade, o adicional de insalubridade e o adicional noturno.

Ademais, é de conhecimento que a mesma sentença também reconheceu a não incidência da contribuição previdenciária sobre algumas rubricas, quais sejam: (1) auxilio educação; (2) auxílio-creche; (3) abono assiduidade; (4) abono único anual e (5) vale transporte. Contudo, referidas rubricas não compõem o conjunto de verbas sobre as quais a

RECORRENTE apurou o crédito pleiteado. Sendo assim, não há qualquer alteração a ser feita no lançamento em razão da referida decisão judicial favorável à RECORRENTE.

Portanto, acatando a ordem judicial, deve ser mantida a incidência das contribuições sobre as mencionadas rubricas e, por consequência, afasta-se o direito à compensação pleiteado com crédito oriundo das seguintes rubricas: adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e adicional noturno.

Das Demais Verbas não objeto do Processo Judicial

As demais verbas sobre as quais a RECORRENTE apurou crédito utilizado em compensação foram as seguintes: **Abono tempo de serviço; Gratificações; Abono sexta parte; Abono anuênio; Abono Licença Premio; Abono Grat. Local Trab. Dentista; Abono Grat. Local Trab. LC 145/13; Abono Grat Pregoeiro; Abono Grat. Local Trabalho 20%; Abono Grat. Especial Licitação; Abono Grat. Suo. Ped 25% LC110.**

Conforme exposto, a RECORRENTE não apresentou argumentos de defesa acerca da eventual não incidência de contribuição previdenciária sobre nenhuma das mencionadas verbas acima.

Caso pretendesse discutir a cobrança das contribuições sobre tais verbas, deveria ter apresentado aqui as razões pela qual entende que não haveria a incidência do tributo no caso concreto. Para tanto, deveria discutir a natureza das verbas, apresentar argumentos que atestem a sua eventual natureza indenizatória, enfim, trazer aos autos elementos que pudessem viabilizar uma discussão envolvendo a natureza da verba e a possibilidade, ou não, de incidência da contribuição previdenciária.

No entanto, não apresenta qualquer comprovação sobre o assunto. A RECORRENTE não trouxe aos autos quaisquer elementos capazes de demonstrar o seu ponto de vista. O único norte que existe nos autos a respeito das verbas tidas por omitidas em GFIP é a relação constante do Relatório Fiscal.

Diante de compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados, é dever da fiscalização efetuar a glossa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Assim, a RECORRENTE tem o ônus de apresentar (e comprovar) fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco de efetuar o lançamento. Sem a apresentação de provas, não há como efetuar qualquer alteração no lançamento.

Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ou seja, para atestar a origem do crédito que julga possuir, a RECORRENTE deveria demonstrar que recolheu contribuições previdenciárias sobre verbas que se enquadram nos casos previsto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual prescreve as rubricas que não integram o salário de contribuição, ou ainda que possui decisão judicial válida (transitada em julgado) reconhecendo o crédito e autorizando a compensação.

Neste sentido, caberia à RECORRENTE ter demonstrado de forma específica os valores que teriam caráter não remuneratório, apresentando provas de suas alegações. Não é possível, pelo constante dos autos, identificar se houve recolhimento de contribuições sobre parcelas prevista no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 para fins de atestar a liquidez e certeza do crédito de contribuições previdenciárias.

Importante esclarecer que o art. 195, I, “a” da Constituição Federal determina que tais contribuições incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados:

“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;”

Neste parâmetro constitucional, o art. 22 da Lei nº 8.212/91 prevê o seguinte sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo das empresas:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos

da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.”

O art. 28, §9º, da mesma Lei nº 8.212/91 dispõe uma lista de verbas que não integram a remuneração para efeitos de incidência da contribuição previdenciária patronal. Sendo assim, é ônus da RECORRENTE demonstrar que as verbas por ele consideradas indenizatórias não fazem parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ora, sem a apresentação de fundamentos fáticos e jurídicos que comprovem a legitimidade do procedimento adotado pela RECORRENTE, não há razão para atestar a liquidez e certeza do crédito que julga possuir. Ou seja, deveria demonstrar o caráter não remuneratório das verbas a fim de legitimar o crédito utilizado em compensação.

Ademais, as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre as várias verbas mencionadas pela RECORRENTE não podem ser objeto de apreciação pelo CARF, nos termos da Súmula 02:

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

Analizando as folhas de salários acostadas aos autos, na parte da defesa que trata dos cálculos do crédito (fls. 732/1201), é possível constatar que as rubricas que a RECORRENTE reputa como indenizatórias, constam sempre da folha de pagamento mensal. Sendo assim, tais pagamentos não se revestem de eventualidade, sendo nítido tratar-se de uma contraprestação do trabalho.

Sendo assim, entendo pela correta realização da glosa das compensações, haja vista que não há qualquer indicação de que as verbas originárias dos supostos créditos possuem caráter não remuneratório. Portanto, não há razão para a não inclusão delas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Do dispositivo legal aplicável às compensações

Em sua defesa, a contribuinte afirma que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 possibilita a utilização de créditos de tributos pagos a maior ou indevidamente para compensar débitos vincendos, independentemente de autorização da Administração Pública ou de sentença transitada em julgado. Referido dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

No entanto, entendo que não merece prosperar as argumentações da RECORRENTE, pois é condição para a compensação que tenha havido o recolhimento de tributo indevido ou a maior, o que não foi comprovado. Corrobora esse argumento o fato de a RECORRENTE ter considerado como existentes os créditos que ela mesma está discutindo a legitimidade em ação judicial (créditos sobre as verbas de adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade), com sentença desfavorável para sua tese.

Quando a compensação é realizada mediante a utilização de créditos incontroversos, como no caso do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o Fisco simplesmente homologa tal ato e extingue o débito compensado. Por outro lado, quando for verificada a utilização de créditos ilegítimos, o Fisco não homologa a compensação e, ato continuo, realiza o procedimento previsto em lei para cobrar o crédito indevidamente compensado.

Ademais, ao contrário de que alega a RECORRENTE, não foi o art. 170-A do CTN que motivou a glosa da compensação. A autoridade fiscal apenas mencionou tal dispositivo para argumentar que, mesmo se houvesse decisão judicial favorável ao contribuinte em relação ao crédito por ela apurado, ainda assim o procedimento adotado estaria equivocado, uma vez que necessário aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial para poder utilizar os créditos discutidos na Justiça. Cito o teor do art. 170-A do CTN:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Ao levar para o Judiciário a discussão acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas e, consequentemente, da existência de créditos relativos aos respectivos valores recolhidos nos últimos anos, o contribuinte deve aguardar a decisão final de seu pleito. E isto deve-se em homenagem ao princípio da segurança jurídica, a fim de evitar contradição entre a ordem judicial e o ato de compensação levado ao conhecimento do Fisco.

No presente caso, os créditos apurados pela RECORRENTE tiveram origem em diversas verbas que julga ter caráter indenizatório, dentre as quais estão os adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade. Houve decisão proferida no Mandado de Segurança determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre essas rubricas. Mesmo assim, antes do trânsito em julgado e ainda com decisão desfavorável, a RECORRENTE apurou crédito sobre referidas verbas.

Ou seja, a decisão reconheceu que são devidas as contribuições previdenciárias sobre os adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade. Ora, se o próprio Poder Judiciário não está reconhecendo a legitimidade de parte dos créditos pleiteados pela RECORRENTE, embasado em que o contribuinte efetuou a compensação utilizando tais créditos? Reitero que as decisões judiciais não podem ser revistas pela autoridade julgadora administrativa.

Portanto, não há qualquer conflito entre a norma do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e aquela disposta no art. 170-A do CTN, devendo esta última ser aplicada no caso em que a tributação de determinadas verbas ainda está sendo apreciada em processo judicial movido pelo contribuinte.

Por outro lado, no caso de haver uma efetiva ocorrência do recolhimento indevido ou a maior, o contribuinte pode fazer uso do art. 66 da Lei nº 8.383/91 para realizar a compensação do crédito apurado, desde que não haja discussão *sub judice* envolvendo o crédito.

Da Aplicação da Multa Isolada de 150%

Em princípio, esclareço que o fundamento legal da multa isolada é o art. 89, §10º, da Lei nº 8.212/91, o qual possui a seguinte redação:

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

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

Mencionado art. 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe o seguinte:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

Ou seja, para aplicação da penalidade imposta, exige-se que a fiscalização demonstre a ocorrência de falsidade na declaração de compensação apresentada pelo contribuinte. Neste sentido, a partir do momento que a RECORRENTE declara possuir crédito sem qualquer respaldo legal ou sem decisão judicial a seu favor, entendo que a mesma agiu com falsidade na declaração.

Não foi equivoco, na medida que a RECORRENTE apurou crédito mediante exclusão da base de cálculo de verbas que entendeu ser de natureza indenizatória.

Também não se confunde falsidade com fraude. Neste sentido, adoto como fundamento trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202004.341, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 24/08/2016:

“Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha a autoridade fiscal, mencionado a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Mas, qual o limite entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

(...)

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, que tratou com muita propriedade a questão:

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

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

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

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

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à

ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

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

(...)

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996."

Um outro sinal que evidencia a falsidade na declaração de compensação é o fato (já exposto acima) de a contribuinte afirmar ter apurado o crédito sobre determinadas rubricas e, no entanto, apresentar recurso defendendo a natureza indenizatória de outras rubricas que não guardam qualquer relação com a origem do crédito apurado. A defesa da RECORRENTE encontra-se desassociada dos fatos e das rubricas sobre as quais foi apurado o crédito indevido.

Ademais, no presente caso, a autoridade fiscal ainda demonstrou que a RECORRENTE chegou a apurar crédito sobre verbas cuja natureza remuneratória já havia sido reconhecida em processo judicial movido por ela (adicionais de periculosidade, de insalubridade e noturno).

Ou seja, a RECORRENTE tinha conhecimento de que parte de seu crédito foi apurado sobre verba de natureza remuneratória e, mesmo assim, o utilizou para compensar tributos e deixar de recolher o crédito tributário.

Por tais razões, entendo correta a aplicação da multa isolada de 150%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

