



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

**Processo n°** 15940.720088/2014-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.999 – 2ª Câmara / 1ª 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: 01/10/2011 a 30/11/2011

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, conseqüentemente, 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.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

O contribuinte tem o dever de estrita observância quanto ao teor da decisão judicial proferida em processo por ele movido. No caso concreto, houve determinação judicial apenas autorizando a compensação, antes do trânsito em julgado, dos créditos decorrentes das contribuições incidentes sobre 1/3 de férias (razão pela qual a glosa de tais créditos é objeto de processo administrativo diverso, o qual está sobrestado até julgamento final do Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte).

Assim, deve ser indeferida a compensação pleiteada na medida em que o contribuinte foi além do que estava autorizado por decisão judicial e

compensou seus débitos, antes do trânsito em julgado, com créditos não autorizados na ação judicial. Ademais, não restou comprovado qualquer recolhimento indevido ou a maior em relação às rubricas sobre as quais foi apurado o crédito.

**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 pleiteia crédito sobre verbas para as quais sequer houve o recolhimento da contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares argúidas 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. 341/353, acompanhado dos documentos de fls. 361/653, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 296/331, que julgou procedente em parte o lançamento de contribuições previdenciárias decorrentes da glosa de compensação.

A compensação indevida foi relativa às competências de 10/2011 e 11/2011, e originou o crédito tributário da contribuição previdenciária no valor total de R\$ 235.250,21, já inclusos juros e multa de mora (até o mês da lavratura), cobrado através do DEBCAD nº 51.048.845-5 (fls. 03/07).

Também foi lavrado o DEBCAD nº 51.048.846-3, relativo à multa isolada de 150%, no valor de R\$ 248.165,04, aplicada sobre o valor do débito indevidamente compensado (fls. 08/11).

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 16/34, foi constatado que a RECORRENTE efetuou compensações nos pagamentos das contribuições previdenciárias no período de 10/2011 e 11/2011, no valor total de R\$ 193.561,97 e R\$ 132.025,80, respectivamente.

Intimada a se manifestar acerca dos valores compensados acima, a RECORRENTE esclareceu que as compensações *“referem-se a créditos de contribuições pagos indevidamente no período de 10/2006 a 09/2011, relativos a 1/3 de férias, distribuído de acordo com ação judicial do mandato (sic) de segurança na 2ª Vara Federal de Presidente Prudente, Processo nº 0001946-62.2012.4.03.6112, cuja sentença autorizou a compensação administrativa já realizada”*.

A fiscalização constatou a existência da sentença provisória que autorizou a compensação.

Analisando o demonstrativo de apuração do crédito apresentado pela RECORRENTE (fls. 140/142), constatou-se que os valores de Base de Cálculo referente ao 1/3 de férias estão de acordo com as folhas de pagamento e GFIPs do período de 10/2006 a 08/2011. No entanto, verificou inconsistência em relação ao valor do crédito atualizado, por não coincidirem com os percentuais constantes do Manual de Orientação de Procedimentos para Cálculos na Justiça Federal – CJF, da tabela de novembro/2011 (mês referente ao pagamento da competência 10/2011, primeiro mês da compensação).

A RECORRENTE foi intimada para demonstrar o índice de atualização do crédito utilizado em sua compensação, no entanto apresentou o mesmo demonstrativo já entregue à fiscalização sem demonstrar os índices utilizados.

A autoridade fiscal refez os cálculos de atualização dos créditos (fls. 21/22) e verificou que, sobre a mesma base de cálculo indicada pela contribuinte (1/3 férias), o valor atualizado do crédito relativo a pagamentos indevidos no período de 10/2006 a 08/2011 era, na verdade de R\$ 160.144,41, enquanto a RECORRENTE apurou crédito de R\$ 325.587,77.

Observa que, apesar da RECORRENTE citar em seu esclarecimento que a compensação foi efetuada incluindo-se os créditos apurados na competência 09/2011, o mesmo não se encontra no demonstrativo enviado por duas vezes à fiscalização em 20/05/2014 e 17/06/2014, motivo pelo qual considerou-se os valores até a competência 08/2011.

Em razão do exposto, a autoridade fiscal efetuou as seguintes glosas:

Compê tencia	Vr da contribuição sobre 1/3 férias já atualizado	valor compensado	valor glosado LEV G1-	valor glosado LEV G2-
out/11	160.144,41	193.561,97	160.144,41	33.417,56
nov/11-		132.025,80		132.025,80

Explicou que o valor glosado de R\$ 160.144,41 (Levantamento G1) na competência 10/2011 foi incluído no DEBCAD nº 51.048.844-7 (processo nº 19540-720087/2014-04), que ficará sobrestado até sentença definitiva do processo judicial nº 0001946-62.2012.4.03.6112.

As demais glosas (Levantamento G2) referem-se ao presente auto de infração.

Esclareceu que a RECORRENTE possui sentença judicial ainda não transitada em julgado (Processo TRF3 nº 0001946.62.2012.4.03.6112) para que se compense das contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas a seus funcionários referentes a:

- (i) 1/3 de férias;
- (ii) aviso prévio indenizado; e
- (iii) os primeiros 15 dias de salário referentes ao auxílio.

Todavia, ressaltou que as compensações levadas a efeito nas competências 10/2011 e 11/2011 foram apenas da cota patronal e RAT incidentes sobre os valores de 1/3 de férias pagos aos seus servidores a partir da competência 10/2006 até a competência 08/2011, conforme esclarecimento e demonstrativo enviados pela Prefeitura RECORRENTE.

Ademais, a fiscalização considerou fraudulenta a atualização das contribuições previdenciárias recolhidas sobre a verba de 1/3 de férias paga aos seus servidores, conforme acima exposto. Consequentemente, lavrou a multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado, uma vez que considerou a falsidade na declaração, nos termos do art. 89, §10º, da Lei nº 8.212/91.

A autoridade fiscal instaurou Representação Fiscais Para Fins Penais (processo nº 15940.720089/2014-95), tendo em vista que a conduta da RECORRENTE configuraria, em tese, crime contra a ordem tributária.

### Da Impugnação

Intimada em 11/07/2014, conforme AR de fl. 151, a RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 156/180 em 04/08/2014. Transcrevo abaixo trechos do relatório do acórdão recorrido, na parte em que trata das razões de defesa da contribuinte:

*“Afirma que a Municipalidade efetuou compensação nas competências 10/2011 e 11/2011, com créditos oriundos de pagamentos previdenciários recolhidos indevidamente sobre a rubricas de verbas indenizatórias, porém, ao contrário do que consta do AI e do relatório, a compensação não foi apenas com créditos da verbas 1/3 de férias sobre férias normais e sim com*

créditos de pagamentos indevidos de 1/3 de férias, de 1/3 de férias em abono pecuniário, sobre o próprio abono pecuniário e sobre o salário maternidade.

Esclarece que, de fato foi entregue para a autoridade fiscalizadora, uma planilha cujo valor apontado era de R\$ 325.587,77 e R\$ 217.755,37, porém esta planilha foi um equívoco, pois contém diversas erros materiais e deve ser desconsiderada.

Tanto que em 04/07/2014, foi protocolizada junto a autoridade fiscalizadora, um termo de esclarecimento (cópia em anexo), cujo conteúdo esclarece de forma inequívoca como foi realizado a compensação, bem como, foi juntado a planilha correta, com todos os valores e forma da compensação, porém infelizmente, a autoridade fiscal informou, que não poderia mais naquele momento, verificar as informações, eis que o AI já estava lavrado.

(...)

DO ERRO MATERIAL QUE CONSTA DO AUTO DE INFRAÇÃO COM RELAÇÃO AO SAT/RAT DE 1%

(...)

Verifica-se que na quarta coluna da planilha da fiscalização, foi considerado a alíquota de 1% para SAT/RAT, porém a impugnante recolheu a contribuição até dezembro de 2009 à alíquota de 2% de SAT/RAT e depois janeiro de 2010 passou a recolher com alíquota de 3,22%, isso pode ser verificado nas GFIP que a fiscalização já tem acesso, conforme confessa no item 11 acima citado e algumas cópias de GFIP em anexo.

Não acreditamos que a autoridade fiscalizadora, elaborou a planilha item 11, considerando valor inferior a qual tem direito a impugnante, de má-fé e sim trata-se de equívoco, talvez levado ao erro pela apresentação da primeira planilha que também constava equivocadamente o SAT/RAT de 1%, por isso, se faz necessário a desconsideração da planilha errada e por consequência seja considerado a planilha em anexo, que inclusive foi elaborado pelo Perito ADRIANO BARCELLOS AUGUSTO, CONTADOR ASSISTENTE -CRC ISP 199794/0 - 5, a qual fez também um laudo, documento em anexo, demonstrando a forma como foi atualizado o crédito.

(...)

DO DIREITO À COMPENSAÇÃO COM AS CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS ATÉ NOVEMBRO DE 2011

Acresce a impugnante que, além do erro com alíquotas do SAT/RAT, a compensação foi realizada nas competências 10/2011 e 11/2011, porém na planilha entregue e no cálculo elaborado pela Autoridade fiscalizadora, item 11 do AI, foi considerado o crédito com os recolhimentos indevidos até a

competência agosto de 2011, quando o correto deve ser considerado até a competência de novembro de 2011, pois apesar da impugnante, ter a liminar retro citada que suspendeu a exigibilidade do débito, a mesma ainda vem recolhendo tais contribuições e assim ficara até o transito em julgado, por isso, nas GFIP de 10 e 11 de 2011, foi declarado os débitos tributários das contribuições, nada mais justo então que sejam, também compensados tais valores, (débito e crédito), porém nota-se que a planilha item 11, a qual reproduz, apenas considerou os recolhimentos até agosto de 2011, faltando setembro, outubro e novembro, conforme laudo em anexo.

Portanto, foi considerado equivocadamente apenas até agosto de 2011, sendo necessário que o julgamento seja convertido em diligência, para que seja corrigido a planilha elaborado pela fiscalização item 11 do AI, **para considerar os recolhimentos havidos no mês competência setembro/2011 e nos próprios meses de outubro e novembro de 2011**, a qual o município já utilizou, ou seja, buscando a verdade material, deve ser desconsiderada a planilha entregue a fiscalização qual nesta oportunidade a Contribuinte junta a nova planilha correta (Doc. Anexo) que foi utilizada para a compensação efetuada.

#### DO DIREITO A COMPENSAÇÃO DAS DEMAIS VERBAS INDENIZATÓRIAS

Afirma a impugnante que na compensação realizada nas competências 10 e 11 de 2011, foi considerado também outras verbas indenizatórias, e não apenas 1/3 de férias, sendo certo que conforme consta do item 20 do AI, o objeto da sentença do Mandado de Segurança feito nº 0001946-62.2012.4.03.6112, da 2ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP é de 1/3 de férias, aviso prévio indenizado e os primeiros 15 dias de salário referente ao auxílio doença, inclusive a impugnante possui sentença favorável, com relação a compensação de 1/3 de férias, porém a impugnante quando da compensação, além de compensar 1/3 de férias, também compensou os recolhimentos indevidos de 1/3 de férias e os recolhimentos de 1/3 de férias sobre o Abono de Férias e do próprio abono de Férias e salário maternidade, conforme consta no item 20 do Refisc, o qual transcreve.

(...)

A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 126 - COSIT de 28/05/2014 em definitivo afasta a incidência da remuneração de férias em abono e 1/3, e nem poderia ser diferente, pois por previsão legal tal contribuição é afastada, nos termos do art. 28, §9º, e.6.

(...)

#### DA COMPENSAÇÃO REALIZADAS CONSIDERANDO AS CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDA SOBRE O SALÁRIO MATERNIDADE

*O município efetuou compensação nos meses de 10 e 11 de 2011, com as contribuições recolhidas a título de Salário Maternidade, pois trata-se de verba indenizatória, na verdade é um benefício previdenciário, que até pouco tempo era a própria Previdência Social quem efetuava o pagamento e por uma questão de facilidade, quando existe um empregador este faz o pagamento, sendo restituído ou compensados tais valores, portanto é inequívoco que não existe salário. Outrossim, no salário-maternidade não há efetiva prestação de serviço pelo trabalhador, não havendo como entender que o pagamento de tais parcelas possui caráter retributivo. Cita julgados a respeito.*

(...)

*DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA DEBCAD 51.048.846-3*

*Sustenta a impugnante que a fiscalização efetuou a autuação da Multa Isolada fundamentada nos itens 24 e 25 do AI, pois considerou fraudulenta a atualização do crédito. No entanto, conforme esclarecido acima, a planilha com a atualização que foi entregue a Autoridade Fiscal, não é a que a impugnante utilizou para as compensações, eis que foi entregue por equívoco, pois a impugnante tinha outros créditos de valores recolhidos indevidamente de verbas indenizatórias, a qual também foi utilizado na compensação das competências 10 e 11 de 2011.*

*Dessa forma, aduz a impugnante que restou demonstrado que não houve fraude nem houve declaração falsa, no máximo houve erro, a qual com a presente impugnação, estabelecendo a ampla defesa e contraditório está sendo esclarecido, e ainda com a diligência requerida, para análise da nova planilha que ora se anexa, a fiscalização ao certo no final, afastará a autuação de multa isolada, sendo esta cancelada, pois não houve a infração alegada.*

(...)"

### **Da Diligência Fiscal**

Quando da apreciação do feito, a DRJ de origem resolveu converter o julgamento em diligência (fls. 237/241) nos seguintes termos:

*“Ante o exposto, em busca da verdade material dos fatos e em respeito ao contraditório e ampla defesa, concluo pela necessidade de realização de diligência visando o saneamento do feito, e proponho a remessa dos autos à Delegacia de jurisdição do contribuinte, e seu encaminhamento ao Fiscal Autuante, para manifestação conclusiva a respeito da alíquota do SAT/RAT aplicada; em relação aos créditos decorrentes de novas rubricas ( 1/3 de férias em abono pecuniário, sobre o próprio abono pecuniário e sobre o salário maternidade) e*

*período constantes da nova PLANILHA apresentada pelo contribuinte e, em relação ao Auto de Infração - AI DEBCAD 51.048.846-3 - MI. Observamos que a fiscalização esclarece no Relatório Fiscal onde consta a nomenclatura 'férias', entenda-se 'férias gozadas'."*

O resultado da diligência fiscal foi acostado às fls. 243/253, cujas informações foram resumidas pela autoridade julgadora de primeira instância da seguinte forma:

"1.

*- o Órgão Público recolheu contribuição previdenciária sobre 1/3 de férias gozadas(normais);*

*- que não efetuou recolhimentos de contribuição previdenciária sobre 1/3 de férias em abono pecuniário;*

*- que não efetuou recolhimentos de contribuição previdenciária sobre abono pecuniário.*

*2. Quanto ao salário-maternidade, efetuou recolhimentos da contribuição previdenciária devida. É considerado salário-de-contribuição, estabelecido no art. 28, § 2º da Lei n. 8212/91.*

*3. Vamos analisar a questão das rubricas da **nova planilha**, assinada pelo perito contador assistente, de fls 185, onde não prosperarão as verbas que elencou como "**de 1/3 de férias abono, de 10 dias de abono (pecuniário)**", pois não houve recolhimentos de contribuição previdenciária sobre tais rubricas e, sobre salário-maternidade.*

*4. Analisando as folhas de pagamento de 10/2006 a 09/2011, apresentadas por ocasião da fiscalização, de título "RELAÇÃO DE TRABALHADORES POR EVENTO", código 908- 1/3 s/férias, código 909- Abono Pecuniário- 10 dias e código 910 — 1/3 férias abono pecuniário que lista o nome dos funcionários que motivaram o evento, e, em confronto com a Folha de Pagamento Total, constatamos que não houve desconto para a previdência social da contribuição a título de segurado e nem contribuição patronal sobre os eventos de códigos 909 e 910, conforme demonstramos no final, por amostragem, para os meses de 10/2006, 12/2006, 01/2007, 08/2007, 01/2009, 12/2009, 08/2010, 12/2010, 04/2011 e 09/2011.*

*5. Em relação ao que aponta na quarta coluna da planilha elaborada pela fiscalização de que foi considerado a alíquota para SAT/RAT até dezembro de 2009, e não considerado a alíquota do FAP a partir de janeiro de 2010, respondemos que:*

*- para o período de outubro/2006 a maio/2008, informou alíquota RAT 1% em verificação das GFIPWEB declaradas em datas da época. Há crédito para compensar de alíquota de RAT 1%, conforme planilha relacionando GFIPs enviadas - Ano - Mês - Dia Envio - Código de Controle - Status GFIP - Descrição Status GFIP - RAT Alíquota;*

- para o período de 06/2008 a 12/2009, informou alíquota RAT 1%, em verificação das GFIPWEB declaradas na data de 04/10/2010, **tidas como retificadoras**, das GFIP anteriores entregues nas épocas de vencimento. Há crédito para compensar de alíquota RAT 1%; conforme planilha relacionando GFIPs enviadas - Ano - Mês - Dia Envio - Código de Controle - Status GFIP - Descrição Status GFIP - RAT Alíquota;

- para o mês 01/2010, informou alíquota 2% , FAP de 1,61%, resultando no RAT Reajustado de 3,22%; mas enviou GFIP retificadora em data posterior à data da lavratura do auto-de-infração. Há crédito para compensar de alíquota RAT 2% + FAP 1,61, resultando no GIL/RAT Ajustado de 3,22%. Não consideramos a GFIP entregue em data posterior à data da lavratura do AI (02/07/2014), conforme planilha relacionando GFIPs enviadas - Ano - Mês - Dia Envio - Código de Controle - Status GFIP - Descrição Status GFIP - RAT Alíquota - FAP - RAT Ajustado;

- para o período de 02/2010 a 11/2010, informou alíquota 1%, FAP de 1,61%, resultando no RAT Reajustado de 1,61% em verificação das GFIPWEB declaradas na data de 05/06/2014, **tidas como retificadoras**, das GFIP anteriores. Por problemas nos sistemas ainda não foram exportadas as GFIP's que estão no status 2, porém enviadas antes da data de emissão ao AI. Há crédito para compensar de alíquota RAT 1% + FAP 1,61, resultando no GIL/RAT Ajustado de 1,61%, com exceção das competências 04/2010, para qual foi enviada uma retificadora em data posterior (12/05/2015) a emissão do AI e, para 07/2010 que será de 3,22%, porque informou essa alíquota na GFIP, conforme planilha relacionando GFIPs enviadas - Ano - Mês - Dia Envio - Código de Controle - Status GFIP - Descrição Status GFIP - RAT Alíquota - FAP - RAT Ajustado;

- para o meses 12/2010 a 11/2011, informou alíquota 2% , FAP de 1,61%, resultando no RAT Reajustado de 3,22%, com crédito a compensar de 3,22%. As GFIPS retificadoras enviadas (em 12/05/2015) após a data da lavratura deste AI (02/07/2014) não foram consideradas, conforme planilha relacionando GFIPs enviadas - Ano - Mês - Dia Envio - Código de Controle - Status GFIP - Descrição Status GFIP - RAT Alíquota - FAP - RAT Ajustado).

(...)

9. Diante disso, a planilha que demonstra a verba 1/3 de férias gozadas assim ficará, uma vez que a planilha nova não foi atualizada com os percentuais constantes do Manual de Orientação de Procedimentos par cálculos na justiça Federal - CJF- da tabela nov/2011:

(...)

SOMA DE CRÉDITOS CORRIGIDOS ATÉ COMPETÊNCIA 11/2011- TABELA 11/2011.....	189.238,08
COMPENSAÇÃO DECLARADA NA GFIP 10/2011 .....	193.561,97
COMPENSAÇÃO SOBRESTADA COMPETÊNCIA 10/2011.....	189.238,08
PORTANTO 189.238,08 ( - ) 193.561,97 É GLOSA DE COMPENSAÇÃO COMP 10/2011.....	( - ) 4.323,89
COMPENSAÇÃO DECLARADA NA GFIP 11/2011 .....	132.025,80
PORTANTO 132.025,80 É GLOSA DE COMPENSAÇÃO COMP 11/2011.....	132.025,80

(...)

12. A planilha que consta no relatório da fiscalização de fls.23, item 15, assim ficará:

Competência	Valor da contribuição sobre 1/3 de férias já atualizado	Valor compensado	Valor glosado LEV G1	Valor glosado LEV G2
OUT/2011	189.238,08	193.561,97	189.238,08	4.323,89
NOV/2011	saldo credor zero	132.025,80	0,00	132.025,80

- Assim, o valor glosado de R\$ 189.238,08 na competência 10/2011, será retificado no Auto de Infração DEBCAD 51.048.844-7 - levantamento G1, COMPROT 15940.720.087/2014-04 que ficará sobrestado esperando sentença definitiva.

- Os valores glosado de R\$ 4.323,89 na competência 10/2011 e R\$ 132.025,80 competência 11/2011, incluídos no Auto de Infração DEBCAD 51.048.845-5 -levantamento G2, sendo retificado somente os valores da competência 10/2011. Permanece o valor da competência 11/2011.

(...)

23. Então, o quadro apresentado no item 27 do relatório do AI - DEBCAD 51.048.846-3, assim será:

competencia	Valor compensado a maior glosado no DEBCAD 51.048.845-5	Data do envio da GFIP válida	Multa isolada art 89- Lei 8212/91 § 10 Debcad 51.048.846-3	observações
10/2011	4.323,89	26/10/2011	6.485,83	Compensação indevida declarada em GFIP
11/2011	132.025,80	28/11/2011	198.038,70	Compensação indevida declarada em GFIP
VALOR	DA MULTA ISOLADA	.....	204.524,53	

24. Foram retificadas as bases de cálculo que estavam incorretas nas competências 01/2008 a 03/2008, as alíquotas do Gil/Rat são as que a empresa declarou em GFIP, a verba considera é a contemplada na sentença judicial, ainda em trâmite e mantida a aplicação de multa isolada, porém com valor alterado, nas mesmas competências.

(...)"

Intimada para se manifestar acerca do resultado da diligência, a RECORRENTE afirmou em síntese o seguinte:

"Afirma que foram acolhidos pela fiscalização parcialmente os valores apresentados na nova planilha, porém não concorda

*com a conclusão fiscal pois foi pago o SAT/RAT, com as alíquotas constantes da nova planilha, e se de fato não tem recolhimento de abono pecuniário e de seu 1/3 é por conta de erro de controles internos, porém o Município possui outros créditos a compensar, oriundos do Mandado de Segurança como o Aviso Prévio, auxílio doenças, e mais a Fiscalização em nenhum momento autorizou a impugnante a retificar a GFIP onde constou as compensações, optando em já efetuar a lavratura do Auto de Infração.*

*Reafirma que o salário maternidade, deve ser considerado como crédito, pois tal remuneração na verdade é um benefício previdenciário, motivo pelo qual deve-se afastar a incidência de contribuições previdenciárias, e reproduz as demais alegações constantes de sua peça impugnatória sintetizadas no relato acima.*

*Conclui afirmando que, não havendo os pagamento das contribuições sobre 1/3 de férias do abono pecuniário e sobre o próprio abono, tais valores deve ser excluído da nova planilha, e requer que seja dado a oportunidade para a Municipalidade possa retificar a GFIP compensada, pois se trata de equívoco de controle interno, sendo que tais valores, serão pagos ou parcelados, reitera-se também o pedido de nulidade da multa isolada, eis que em nenhum momento houve dolo, e sim, erros e equívocos, já com relação a atualização a nova planilha foi utilizado apenas a Selic, eis que foi compensação administrativa, antes da sentença do MS 0001946-62.2012.403.6112, portanto esta correto.”*

### **Do julgamento da DRJ**

Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 296/331 dos autos, julgou procedente em parte a impugnação. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/10/2011 a 30/11/2011*

*Ementa:*

*AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA AO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA  
DIFERENCIADA. JULGAMENTO.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.*

*É obrigação da autoridade fiscalizadora efetuar o lançamento das contribuições para a Seguridade Social e Terceiros, nos*

*termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), caso inexista decisão judicial que proíba tal procedimento, sendo o lançamento ato vinculado e obrigatório, que visa afastar a decadência.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO. EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

*A apresentação de impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário até o encerramento da fase administrativa.*

**COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. COMPROVAÇÃO DIREITO CREDITÓRIO.**

*O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei.*

*O sujeito passivo deve utilizar o índice legal determinado na decisão judicial para atualização monetária do indébito.*

*Não deve ser homologada a compensação, cujo direito creditório não seja comprovado pelo requerente, pois não foi cumprido requisito estabelecido em lei, tratando-se de crédito ilíquido e incerto.*

*Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária para a compensação de créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados.*

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

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

**INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

*Não há que se cogitar em violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, da legalidade e da verdade material, quando o lançamento fiscal observou todos atos e normas previstos na legislação pertinente e o contribuinte foi devidamente cientificado de todos eles, com oportunidade de defesa.*

**IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA. INEFICÁCIA.**

*A impugnação deve vir acompanhada das provas em que se fundamenta. As alegações desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para ilidir o lançamento de ofício. A interessada não proveu os autos de documentos capazes de comprovar suas alegações*

*CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Nas razões de julgamento, a autoridade julgadora esclareceu o seguinte:

“(…)

*Deste modo, não serão apreciadas, nesta instância administrativa de julgamento alegações relativas ao seu direito à compensação de créditos decorrentes dos recolhimentos de contribuições previdenciárias da parte patronal e SAT/RAT incidentes sobre o adicional de 1/3 de férias (terço constitucional), tendo em vista ter sido tal matéria submetida ao Poder Judiciário. Entretanto, deve o julgamento administrativo prosseguir em relação à parte diferenciada, não submetida ao Judiciário.*

*Dessa forma, como o crédito do contribuinte, apurado pela fiscalização na diligência fiscal realizada, perfaz **o montante de R\$ 189.238,08**, este será o valor que deverá ficar sobrestado aguardando o trânsito em julgado da sentença definitiva do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112, e os **Autos de Infração**, lavrados neste procedimento fiscal e julgados nesta mesma sessão, Als DEBCAD nºs 51.048.844-7 e 51.048.845-5, seguirão o trâmite administrativo abaixo, e o **Auto de Infração - AI DEBCAD nº 51.048.846-3 será retificado**, como segue:*

*- Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.048.844-7 - levantamento G1, processo nº 15940.720087/2014-04, o valor glosado lançado de **R\$ 160.144,41**, competência 10/2011, **ficará sobrestado até o trânsito em julgado da sentença definitiva;***

*- Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.048.845-5 – levantamento G2, integrante deste processo administrativo nº 15940.720088/2014-41, o valor glosado lançado de **R\$ 29.093,67**, na competência 10/2011, **ficará sobrestado até o trânsito em julgado da sentença definitiva**, e os valores glosados lançados de R\$ 4.323,89, competência 10/2011, e de R\$ 132.025,80, competência 11/2011, foram compensados indevidamente, pois não restou comprovado o recolhimento*

*indevido ou maior que o devido e seguirá o trâmite administrativo fiscal previsto no decreto 70.235/72, face à impugnação tempestiva apresentada;*

*- Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.048.846-3- levantamento MI, integrante deste processo administrativo nº 19540-720088/2014-41, como os valores glosados lançados, compensados indevidamente no AI DEBCAD nº 51.048.845-5, retro citado, na competência 10/2011 foi alterado de R\$ 33.417,56 para R\$ 4.323,89, a multa isolada aplicada prevista no art. 89, § 10 da Lei 8212/91 combinado com o artigo 44, I da lei nº 9.430/96, será retificada de R\$ 50.126,34 para R\$ 6.485,83, e na competência 11/2011 o valor de R\$ 132.025,80 manteve-se inalterado, assim, será mantida a multa isolada aplicada de R\$ 198.038,70, perfazendo o montante de R\$ 204.524,53, e seguirá o trâmite administrativo fiscal previsto no decreto 70.235/72, face à impugnação tempestiva apresentada.*

(...)

#### CONCLUSÃO

*Ante ao exposto, voto por considerar **procedente em parte a impugnação** no tocante às matérias em que não houve renúncia ao contencioso administrativo e **não conhecer da impugnação** quanto à matéria que se encontra sub judice, em face da renúncia ao contencioso administrativo, **mantendo-se integralmente o crédito constituído pelo Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.048.845-5**, cabendo observar que o valor de R\$ 29.093,67, lançado na competência 10/2011, deve ficar sobrestado até o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112, e **mantendo em parte o crédito constituído pelo Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.048.846-3**, com a alteração do valor lançado do principal de R\$ 248.165,04 (duzentos e quarenta e oito mil, cento e sessenta e cinco reais e quatro centavos) para R\$ 204.524,53 (duzentos e quatro mil, quinhentos e vinte e quatro reais e cinquenta e três centavos), conforme quadro demonstrativo a seguir, devendo ser adicionado a este montante os devidos acréscimos legais.”*

#### Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/05/2016 (sexta-feira), conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 334, apresentou o recurso voluntário de fls. 341/353 em 13/06/2016 (segunda-feira). Acostou ao seu recurso razões complementares e inteiro teor de precedentes (judiciais e administrativos) que alega serem pertinentes ao caso (fls. 361/479; fls. 480/521; fls. 522/553; fls. 554/653).

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 “adicional 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 induzam 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.

## **Das alegações genéricas em Recurso Voluntário**

Inicialmente, é necessário salientar que as alegações recursais apresentadas pela RECORRENTE são amplamente genéricas o que, inclusive, dificulta a adequação ao caso concreto. Em seu apelo, a RECORRENTE apresenta questões envolvendo rubricas denominadas "horas extras", "adicionais eventuais", "terço de férias", "serviços extraordinários", "adicional noturno", "adicional de insalubridade" e "demais adicionais", etc. No entanto, nenhuma dessas rubricas foi objeto do processo administrativo.

Na realidade, o recurso apresentado é uma cópia *ipsis litteris* das razões recursais apresentadas em outro processo em que é parte (processo nº 15940.720074/2015-16), onde discute a glosa de compensação pela utilização de créditos com origem em outras rubricas diversas das que são objeto da presente demanda.

Nada contra a apresentação repetida de argumentos. No entanto, as razões de defesa devem guardar o mínimo de pertinência com o objeto discutido na ação, o que não é o caso dos autos, em que a RECORRENTE alega direitos creditórios sobre diversas verbas que sequer foram mencionadas antes da apresentação da peça recursal.

A única rubrica discutida no recurso e que possui certa relação com o presente processo é a de “1/3 de férias”. No entanto, conforme apresentado no Relatório Fiscal e na decisão da DRJ, a RECORRENTE está discutindo no Judiciário o afastamento da contribuição previdenciária sobre a verba de 1/3 de férias. Por esse motivo, este julgador não pode se debruçar sobre as alegações de defesa que envolvem tal matéria, devendo a questão seguir a sorte do que restar julgado no Mandado de Segurança impetrado pela RECORRENTE.

Tanto é que a parte da compensação que teve origem em tais créditos foi objeto de glosa em outro processo administrativo, o qual está sobrestado até julgamento final do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112. Também por este motivo não cabe pronunciamento a respeito desta questão.

Cumprido, então, a este julgador verificar se foram corretos os lançamentos da obrigação principal e da multa isolada, nos moldes como foram realizados.

### **Da glosa de compensação indevida.**

Conforme relatado, 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 a RECORRENTE utilizou créditos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas pagas a título de 1/3 de férias, conforme autorizado por decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112. No entanto, constatou que o crédito não foi apurado de forma correta pela RECORRENTE.

Em síntese, a RECORRENTE declarou que o total do crédito atualizado correspondeu ao montante de R\$ 325.587,77 (R\$ 193.561,97 compensado em 10/11 e R\$ 132.025,80 compensado em 11/2011), ao passo que a fiscalização, utilizando a mesma base da RECORRENTE (contribuições sobre 1/3 de férias), apurou R\$ 160.144,41 de crédito atualizado.

Numa tentativa legítima de contestar o lançamento, quando da impugnação, a RECORRENTE apresentou nova planilha de cálculos (fl. 185) indicando como chegou ao valor de R\$ 325.587,77. Esclareceu nesta planilha que não só utilizou créditos oriundos das contribuições incidentes sobre 1/3 de férias, mas também apurou sobre o “abono de férias”, “1/3 sobre o abono de férias” e sobre o “salário maternidade”. Além disso, demonstrou que apurou o crédito mediante a utilização de alíquotas RAT diversa de 1% ao longo do período.

No entanto, após diligência fiscal determinada pela DRJ de origem (fls. 243/253), ficou comprovado que a RECORRENTE de fato apurou o crédito de maneira equivocada, uma vez que a autoridade fiscal verificou não ter havido recolhimento de contribuição previdenciária sobre as verbas denominadas “1/3 de férias em abono pecuniário” e “abono pecuniário”. Portanto, era ilegítimo apurar crédito quando não houve o recolhimento reputado como indevido.

Também não acatou o alegado crédito sobre o “salário maternidade” por expressa previsão do art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91:

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

*(...)*

*§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.”*

Inexiste, portanto, motivos para pleitear créditos sobre as seguintes rubricas: “abono de férias”, “1/3 sobre o abono de férias” e sobre o “salário maternidade”.

Em relação à alíquota RAT, a autoridade lançadora observou, durante a diligência, que os cálculos feitos pela RECORRENTE na apuração do crédito não contemplaram as alíquotas efetivamente indicadas em GFIP (seja original, seja retificadora apresentada antes do presente auto de infração).

Desta forma, após os ajustes necessários, a autoridade fiscal realizou novo cálculo do crédito da RECORRENTE (fls. 248/250), e verificou que o valor do crédito relativo às contribuições incidentes sobre 1/3 de férias corresponderam, na verdade, a R\$ 189.238,08 (e não aos R\$ 160.144,41 inicialmente calculados). Estes ajustes foram totalmente acatados pela DRJ de primeira instância.

A repetição dos fatos acima visa esclarecer o que de fato aconteceu no presente caso: o lançamento decorre de um evidente erro de cálculo na apuração do crédito tributário por parte da RECORRENTE. Este é o objeto dos autos, não havendo razões para se debruçar acerca das alegações da RECORRENTE de que possui créditos decorrentes de diversas rubricas.

É que a sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112 apenas autorizou que a RECORRENTE efetuasse a compensação, antes do trânsito em julgado, dos créditos decorrentes das contribuições incidentes sobre 1/3 de férias. Para as demais compensações, foi determinado que aguardasse o trânsito em julgado da decisão judicial, nos termos do art. 170-A do CTN. Vejamos a parte conclusiva da sentença:

*“Portanto, se o Município-Impetrante efetuou recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os 15 (quinze) primeiros dias do auxílio-doença e do auxílio-acidente, sobre as férias indenizadas, sobre o terço constitucional de férias e sobre o aviso prévio indenizado, assiste-lhe o direito à compensação de tais valores com débitos vencidos ou vincendos administrados pela Receita Federal do Brasil, nos 05 (cinco) últimos anos anteriores ao ajuizamento da demanda, conforme requerido. No que concerne ao direito de compensação dos valores indevidamente recolhidos, o artigo 170 do Código Tributário*

*Nacional e o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, não deixam dúvidas quanto à possibilidade de sua efetivação. Aplica-se o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02. Entretanto, a compensação será viável apenas depois do trânsito em julgado da decisão, conforme disposições do artigo 170-A do CTN, excetuando-se aquela já realizada na esfera administrativa (1/3 férias). É que o Município-impetrante noticiou que já efetuou a compensação da contribuição previdenciária incidente sobre 1/3 de férias (terço constitucional) - com tributo da mesma natureza - e, portanto, sobre esta compensação administrativa, não se aplica a regra do art. 170-A do CTN, ficando sujeita às regras do processo administrativo, regulado pela Lei nº 9.784/99.*

(...)"

A sentença é bem clara ao delinear dois requisitos para que a RECORRENTE possa realizar a compensação: (i) que tenha sido efetivamente recolhida a contribuição reputada como indevida (sobre as verbas objeto do mandado de segurança); e (ii) que aguarde o trânsito em julgado daquela ação judicial (excetuando-se dessa regra a compensação já realizada da contribuição previdenciária incidente sobre 1/3 de férias, objeto do processo administrativo nº 15940.720087/2014-04).

O crédito utilizado pela RECORRENTE para a compensação de tributos foi da ordem de R\$ 325.587,77 (R\$ 193.561,97 compensados em 10/11 e R\$ 132.025,80 compensados em 11/2011). No entanto, apenas poderia ser utilizado antes do trânsito em julgado o crédito no valor de R\$ 189.238,08, correspondente ao valor da contribuição previdenciária incidente sobre 1/3 de férias.

Demais créditos reclamados pela RECORRENTE não podem ser acatados, mesmo que contemplados no objeto do mandado de segurança, pois: (i) não restou comprovado qualquer recolhimento indevido ou a maior; e (ii) há determinação expressa para que se aguarde o trânsito em julgado da decisão para efetuar compensação de todos os créditos *jud* *judice*, exceto o decorrente de 1/3 de férias.

Ademais, não foram apresentados argumentos plausíveis acerca da existência de créditos oriundos de pagamentos indevidos ou a maior.

Sendo assim, ao meu ver, é correto o entendimento da autoridade lançadora que evidenciou erro da RECORRENTE quando da apuração do crédito que poderia utilizar antes do trânsito em julgado do Mandado de Segurança (contribuições sobre 1/3 de férias).

Diante de compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados, é dever da fiscalização efetuar a glosa e conseqüente lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, 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.*

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. Com isso, inexistente razão para a não inclusão delas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Portanto, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal e pela DRJ, no sentido de determinar o sobrestamento do processo envolvendo a glosa da compensação relativa ao valor do crédito apurado sobre o 1/3 de férias (R\$ 189.238,08). Rememoro que referido valor está dividido em dois processos:

- R\$ 160.144,41 na competência 10/2011, objeto do processo nº 15940.720087/2014-04, que se encontra totalmente sobrestado até decisão final do Mandado de Segurança nº 0001946-62.2012.4.03.6112; e
- R\$ 29.093,67, na competência 10/2011, objeto deste processo nº 15940.720088/2014-41 (somente esta parte do processo está sobrestada até o trânsito em julgado da sentença definitiva no Mandado de Segurança);

Portanto, o valor discutido neste processo (relativo ao DEBCAD nº 51.048.845-5) que está sendo mantido para a cobrança por parte da fiscalização é o seguinte:

- R\$ 4.323,89, relativo à competência 10/2011; e
- R\$ 132.025,80, relativo à competência 11/2011.

## 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 sobre rubricas para os quais não houve sequer o recolhimento da contribuição previdenciária (abono pecuniário e 1/3 de férias sobre abono pecuniário).

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 contínuo, 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, após diligência, afirmou que não houve recolhimento do crédito que a RECORRENTE alega possuir.

A importância do referido dispositivo para o presente caso revela-se na medida que a RECORRENTE chegou a pleitear créditos (que não os decorrentes do 1/3 de férias) objeto de Mandado de Segurança por ela impetrado. Porém, a sentença proferida no processo é expressa ao determinar que se aguarde o trânsito em julgado para a utilização dos créditos (exceto em relação aos decorrentes do 1/3 de férias, conforme amplamente exposto).

Ao levar para o Judiciário a discussão acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas e, conseqüentemente, 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, houve decisão proferida no Mandado de Segurança reconhecendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre as rubricas nele discutidas (15 primeiros dias do auxílio-doença e do auxílio-acidente, férias indenizadas, 1/3 de férias e aviso prévio indenizado). No entanto, a RECORRENTE não pode invocar a decisão judicial favorável para valer-se de créditos nela contemplados, devendo aguardar o seu trânsito em julgado, conforme expressamente determinado pela própria sentença (exceto em relação aos decorrentes do 1/3 de férias, conforme amplamente exposto).

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 sobre verbas para as quais sequer houve o recolhimento da contribuição previdenciária (abono pecuniário e 1/3 de férias sobre abono pecuniário), conforme apresentado pela autoridade fiscal quando da diligência efetuada (fls. 243/253). Também não pode chamar de erro o fato de ter apurado crédito sobre salário maternidade, verba que é base de cálculo das contribuições previdenciárias por expressa determinação legal (art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91).

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.”*

Ademais, no presente caso, a autoridade fiscal ainda demonstrou que a RECORRENTE chegou a apurar crédito utilizando alíquota RAT diversa da indicada em GFIP.

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

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente a decisão da DRJ.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Processo nº 15940.720088/2014-41  
Acórdão n.º **2201-003.999**

**S2-C2T1**  
Fl. 681

---