



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720534/2012-06
ACÓRDÃO	2301-012.120 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE IRAPUA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. HORAS EXTRAS. INCIDÊNCIA. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.358.281. REPETITIVO.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

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

O Supremo Tribunal Federal atribuiu efeitos ex nunc ao acórdão de mérito proferido no Recurso Extraordinário nº 1.072.485, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. AUSÊNCIA DE PROVA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

A compensação declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP só pode ser homologada se comprovada a liquidez e certeza do crédito utilizado.

COMPENSAÇÃO. TRIBUTO OBJETO DE DISCUSSÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO TRANSITADA 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura (substituto integral), Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos até a decisão de primeira instância, transcrevo o relatório do acórdão recorrido (e-fls. 307/308):

Trata-se de lançamento de ofício formalizado pela fiscalização, referente ao período de 06/2009 a 06/2011, com ciência por via postal do contribuinte em 19/03/2013, através do qual foram lavrados os Autos de Infração abaixo:

- AI nº 51.023.178-0, no valor de R\$ 406.997,30, mais juros e multa de mora, referente à glosa de compensação indevida;
- AI nº 51.031.894-0, no valor de R\$ 500,00, referente à multa decorrente da apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas (CFL 78);
- AI nº 51.031.893-2, no valor de R\$ 610.495,97, referente à multa isolada de 150%;

2. Do que consta do Termo de Constatação Fiscal, destaca-se (fls. 119/141):

2.1. o contribuinte informou às fls. 45/55 que compensou contribuições previdenciárias incidentes sobre horas-extras pagas aos seus empregados;

2.2. os valores compensados indevidamente nas competências 06, 07 e 08/2009, 06 e 07/2010, 03, 04, 05 e 06/2011 foram glosados, porquanto não havia sentença transitada em julgado, medida liminar ou antecipação de tutela autorizando o procedimento;

2.4. ainda que o procedimento estivesse amparado por decisão judicial, teria que haver a habilitação do crédito junto à Delegacia da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio do contribuinte;

2.5. ao declarar compensações a que não teria direito, o Município prestou informações falsas em GFIP, o que motivou a imposição da multa isolada de 150%;

3. Em 19 de abril de 2013, o contribuinte impugnou as exigências, alegando, em síntese, que (fls. 148/177 e 207/252):

3.1. é vedado o emprego da analogia para fins de imposição tributária; 3.2. as contribuições previdenciárias incidem unicamente sobre o salário do empregado;

3.2. a expressão “remuneração paga ao empregado” utilizada pelo art. 22, I, da Lei 8.212/91 nada mais é que o seu próprio salário;

3.3. não integram o salário as indenizações pagas com a finalidade de reparar danos ou ressarcir gastos do empregado;

3.4. de acordo com entendimento do STF as parcelas indenizatórias e não habituais estão fora do alcance do conceito de salário;

3.5. o adicional de hora extra, terço constitucional de férias e quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-acidente e auxílio-doença possuem natureza indenizatória e não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária;

3.6. o município não prestou informações falsas nem efetuou compensações de créditos inexistentes, mas agiu de forma legal, observando os princípios norteadores da Administração Pública;

3.7. jamais ocorreu conduta dolosa a ensejar sonegação fiscal;

3.8. a legitimidade da compensação é confirmada na sentença proferida em sede de mandado de segurança preventivo, no processo nº 0005129-93.2011.403.6106, que concedeu a segurança para suspender a exigibilidade do crédito, conforme doc. Anexo;

4. É o relatório.

A Impugnação foi julgada Procedente em Parte pela 12ª Turma da DRJ/RJ1 em decisão assim ementada (e-fls. 305/312):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2011

AUXÍLIOS DOENÇA E ACIDENTE. PRIMEIROS QUINZE DIAS. HORAS-EXTRAS. TERÇO DE FÉRIAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pelos primeiros quinze dias que antecedem os auxílios doença e acidente, a título de hora-extra e terço constitucional de férias possuem natureza remuneratória, devendo sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO.

É devida a glosa sobre compensações cujo direito creditório tenha sido reconhecido em decisão judicial não definitiva.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO.

No caso de compensação indevida, a multa isolada de 150% somente é cabível se, comprovadamente, houver falsidade nas informações prestadas pelo contribuinte em GFIP.

O Colegiado a quo cancelou o Auto de Infração nº 51.031.893-2, referente à multa isolada de 150%, e manteve os demais lançamentos.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 09/06/2014 (e-fls. 315), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 04/07/2014 (e-fls. 318/349) contendo os exatos termos de sua Impugnação.

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

O presente litígio refere-se às contribuições previdenciárias decorrentes da glosa de compensações informadas indevidamente em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP pelo sujeito passivo, conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 119/141) e nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração nº 51.023.178-0 (e-fls. 98/99, 102).

Conforme apontado pela autoridade lançadora, a contribuinte foi regularmente intimada a justificar a origem dos créditos utilizados nas compensações realizadas em 06 a 08/2009, 06 a 07/2010 e 03 a 06/2011, mas não apresentou documentos hábeis a demonstrar o direito pleiteado. Importante destacar os seguintes excertos do Termo de Constatação Fiscal com as conclusões do auditor (e-fls. 132/133):

5.1. Ficou devidamente comprovado que o contribuinte compensou indevidamente utilizando valores não definitivamente julgados como horas extras, motivo pelo qual, foram efetuadas as glosas dos valores compensados em GFIP's nas competências 06/2009, 07/2009, 08/2009, 06/2010, 07/2010, 03/2011, 04/2011, 05/2011 e 06/2011, com o conseqüente lançamento do mesmo no presente Auto de Infração.

5.2. Apesar de solicitado, o contribuinte não apresentou demonstrativo de apuração das compensações realizadas (com o valor total a compensar, valor mensal compensado, memória de cálculo da evolução do saldo do crédito recuperado e critérios de atualização utilizados), informando os valores compensados de 10/2008, 06/2009, 07/2009, 08/2009, 06/2010, 07/2010, 03/2011, 04/2011, 05/2011 e 06/2011, com demonstrativo individualizando, por verba, dos valores que deram origem aos valores compensados e como as contribuições patronais demonstradas no ANEXO I, de 03/2006 a 12/2010, no valor de RS 259.474,62, resultaram em compensação no valor total de R\$ 409.404,03.

5.3. O referido Órgão Público, em nenhum momento prestou esclarecimentos em relação à controvérsia encontrada, nesta ação fiscal, em relação ao requerido judicialmente, que conforme a Certidão de Objeto e Pé, seria as verbas relativas aos “Primeiros quinze dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados” aos “Adicionais de férias (1/3)” e aos “Adicionais de horas extras”, e o efetivamente informado pelo contribuinte no “ANEXO I” - Demonstrativo de Contribuição Patronal das Verbas Indenizatórias, referente ao período de 03/2006 a 12/2010, fls. 51/55, de que a verba considerada para compor a base de cálculo dos valores compensados foi somente às horas extras, que por sinal não foi deferida na sentença de mandado do segurança.

5.4. Além de não determinar exatamente a que verbas se referiam às compensações realizadas, não apresentou a documentação necessária que comprovasse a existência dos valores indevidamente recolhidos ou parcelados, pois não apresentou GPS ou pedido de parcelamentos dos valores recolhidos e posteriormente compensados, assim como, da análise as folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte, considerando os valores mensais das verbas supostamente indevidas, como os “Primeiros quinze dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados” os “Adicionais do férias (1/3)” e os “Adicionais de horas extras”, não foi possível, somando os valores de tais verbas, chegar aos valores declarados no “Demonstrativo de Contribuição Patronal das Verbas Indenizatórias, de fls. 51/55, referente ao período de 03/2006 a 12/2010, que por sinal só se refere as “HORAS EXTRAS”.

5.5. Na emissão do presente Auto de Infração foram observadas as decisões proferidas judicialmente, contudo, conforme relatado nos itens anteriores, o contribuinte não comprovou a real existência dos créditos que deram origem as compensações realizadas, nem mesmo se os supostos créditos compensados se

referiam a tais decisões, não apresentou documentos comprobatórios de utilização dos critérios técnicos e legais de compensação, tampouco apresentou sentença transitada em julgado a seu favor, ou mesmo se esteve a qualquer tempo, amparado por Mandado de Segurança e/ou Medida Liminar que o autorizasse a *efetuar as compensações de forma antecipada*, pois, por determinação do art. 170-a do CTN, referidas compensações somente poderiam ocorrer *após ser efetivado o trânsito em julgado*.

O Colegiado a quo corroborou as razões do auditor quanto à compensação indevida apurada no lançamento, afastando apenas a multa isolada aplicada por falsidade na declaração apresentada.

Para contestar o julgamento de primeira instância, a interessada ingressou com Recurso Voluntário idêntico à Impugnação, alegando a legitimidade da compensação efetuada em razão da não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de horas extras, terço constitucional de férias e afastamento que antecede o auxílio-doença (15 dias), entendimento que teria sido ratificado na sentença proferida no Mandado de Segurança nº 0005129-93.2011.403.6106 (e-fls. 40/43, 202/204).

Sem razão, contudo, a recorrente.

Não merecem ser acatadas as alegações do recorrente quanto à possibilidade de compensação em razão da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0005129-93.2011.403.6106. Como exposto pela autoridade lançadora e pelo Relator a quo, as compensações foram efetuadas antes do trânsito em julgado da decisão, em desacordo com o que preceitua o 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. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

É nesse mesmo sentido a jurisprudência vinculante do STJ:

REsp nº 1.164.452/MG - Tema Repetitivo 345

Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização 'antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial', conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001.

REsp nº 1.167.039/DF - Tema Repetitivo 346

Nos termos do art. 170-A do CTN, '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', vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

Relativamente às horas extras, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em decisão proferida no Recurso Especial - REsp nº 1.358.281/SP (Tema Repetitivo 687), já pacificou o entendimento quanto à sua natureza remuneratória:

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

No que tange ao terço constitucional de férias, o Supremo Tribunal Federal – STF, em decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485 com repercussão geral reconhecida (Tema 985), fixou a seguinte tese:

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

Anteriormente, prevalecia o entendimento divergente consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Recurso Especial nº 1.230.957 (Tema Repetitivo 479):

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

Tendo em vista a mudança substancial na jurisprudência dominante no STJ, a Suprema Corte promoveu a modulação temporal dos efeitos da decisão. O acórdão dos Embargos de Declaração foi assim ementado:

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

I. CASO EM EXAME

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

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

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

III. RAZÕES DE DECIDIR

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

jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

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

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

IV. DISPOSITIVO

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

Observa-se, portanto, que o STF, com o intuito de preservar a segurança jurídica dos contribuintes, atribuiu efeito *ex nunc* ao acórdão de mérito proferido no RE nº 1.072.485 a contar da publicação de sua ata de julgamento, em 15/09/2020, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data.

Como o presente processo se refere a fatos ocorridos antes de 2020 e as contribuições pagas não se enquadram na exceção estabelecida pelo STF, uma vez que contestadas judicialmente em 2011 através do Mandado de Segurança nº 0005129-93.2011.403.6106 (e-fls. 40), caberia no caso concreto a aplicação do entendimento do STJ sobre a matéria (Tema Repetitivo 479).

Verifica-se, contudo, que não restou demonstrada nos autos a presença dessa rubrica nos valores utilizados na compensação em exame, não havendo reparos a serem feitos por este Colegiado. Vale lembrar que a ausência de esclarecimentos conclusivos sobre a composição dos supostos créditos já havia sido apontada pela autoridade autuante durante o procedimento investigativo, como se extrai dos trechos do Termo de Constatação Fiscal reproduzidos neste voto. No entanto, nenhum elemento de prova foi juntado à Impugnação ou ao Recurso Voluntário com o intuito de suprir essa deficiência.

Não se vislumbra, por conseguinte, a certeza e liquidez do crédito utilizado pela contribuinte, não cabendo o acolhimento da compensação em debate, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN.

Mesmo raciocínio se aplica aos valores correspondentes aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença. Ainda que assista razão à recorrente quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre essas verbas, conforme disposto na Súmula CARF nº 219, não há nos autos a comprovação da presença dessa rubrica nos valores utilizados na compensação em litígio, não merecendo reparos o lançamento também nesse ponto.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll