



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16027.720530/2017-66
ACÓRDÃO	2003-006.881 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE CAPAO BONITO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2015 a 30/11/2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. JUNTADA DE PROVAS. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência e/ou perícia, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 13º SALÁRIO. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA. ATIVIDADE DE LANÇAMENTO VINCULADA.

O décimo terceiro salário integra expressamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, § 7º, da Lei nº 8.212/1991. A alegação genérica de natureza indenizatória não afasta a

incidência tributária, sobretudo quando inexistente comprovação de enquadramento da verba nas hipóteses de exclusão previstas no § 9º do mesmo dispositivo legal. A constituição do crédito tributário decorre de atividade administrativa vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a inovação recursal, nem as matérias estranhas ao objeto dos autos, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 84/134, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 68/75, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte e manteve o Despacho Decisório de fls. 24/34, que não homologou parte das

compensações declaradas em GFIP pelo contribuinte, referentes às competências de 09/2015, 10/2015 e 11/2015.

Nos termos do Despacho Decisório, o contribuinte efetuou compensações de contribuições previdenciárias em GFIPs relativas às competências 09/2016 e 10/2016 (com alegado crédito oriundo de reenquadramento do GILRAT), bem como débitos das competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015 (com suposto direito creditório oriundo de contribuição previdenciária indevida sobre o 13º salário).

A autoridade fiscal reconheceu o direito creditório oriundo do reenquadramento do GILRAT, porém não homologou as compensações de débitos relativos às competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015, efetuadas com suposto direito creditório oriundo da Contribuição Previdenciária sobre 13º salário. De acordo com o Despacho Decisório, a contribuinte já havia efetuado consulta formal pleiteando a inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário, sendo que houve expressa recusa da pretensão do contribuinte (fl. 32):

Contribuição Previdenciária sobre 13º salário

Com relação ao pretenso direito creditório que teria sido originado da desconsideração da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário, a Prefeitura realizou uma outra consulta, através do processo 13874.720112/2015-38, pretendendo a inconstitucionalidade/ilegalidade de norma.

Essa consulta foi considerada ineficaz, através do Despacho Decisório nº 241 - SRRF08/Disit, lavrado em 16 de setembro de 2015 e cientificado ao contribuinte em **05/10/2015**.

Ou seja, a pretensão do município foi expressamente recusada pela Receita Federal do Brasil. Ainda assim, mesmo após a ciência do Despacho, ele declarou as compensações, transmitindo as GFIPs das competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015 em 06/10/2015, 06/11/2015 e 04/12/2015, respectivamente.

(...)

Após o primeiro envio, essas GFIPs foram retificadas. Mas não o foram para corrigir a compensação indevida, mas sim para confirmá-la, porque não houve alteração no campo "Compensação".

Portanto, à revelia do resultado da consulta que havia sido feita e sem nenhuma nova justificativa que lhe garantisse esse direito, o município realizou compensações sem nenhum amparo legal, motivo pelo qual é imperioso não homologar as compensações realizadas sob esse argumento e determinar a aplicação de multa isolada qualificada.

Comp.	Código de Controle da GFIP	Data Envio	FPAS	Cód. Recol.	Valor COMPENSADO	Valor NÃO HOMOLOGADO
09/2015	P40GU02pkV10000-3	02/12/2016	582	115	480.285,30	-480.285,30
10/2015	FI2egPaGUNx0000-5	01/11/2016	582	115	392.623,45	-392.623,45
11/2015	EBsUNGm1nIw0000-2	01/11/2016	582	115	315.486,73	-315.486,73
Totais					1.188.395,48	-1.188.395,48

Desta forma, além do presente processo, foi aplicada multa isolada de 150%, por falsidade na declaração de compensação, objeto do processo administrativo apenso de nº 16027.720707/2017-24.

Da Manifestação de Inconformidade

Inconformado, o contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 42/57.

Em razão da clareza didática do resumo elaborado pela DRJ em Ribeirão Preto/SP das razões apresentadas em manifestação de inconformidade, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

RAT e Reenquadramento

No referido tópico de sua peça de manifestação, a requerente traz as razões de seu reenquadramento de alíquota Gilrat, requerendo o reconhecimento da compensação levada a efeito.

13º Salário - Verba de caráter indenizatório.

Quanto aos valores originados de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário, alega que o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 6º, ao alterar a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária fazendo-a incidir separadamente sobre o Salário-de-Contribuição e o 13º Salário, criou duas bases de cálculo majorando a incidência, principalmente daqueles (contribuintes/empregados) que já contribuem pelo teto previdenciário, ou seja, o Decreto extrapolou a previsão legal, daí a ilegalidade desta sistemática de cálculo.

Acrescenta que o 13º salário, por se tratar de gratificação ao servidor público, que não integrará salário para fins de aposentadoria, conforme §7º do art. 28 da Lei 8.212/91, não haveria razão ou lógica para incidência de contribuição previdenciária sobre esta gratificação natalina.

Da Nulidade do ato administrativo

A requerente alega, que trata-se de um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições em seu procedimento formativo, devendo ser decretado nulo, afastando seus efeitos principais e secundários.

Do princípio do não confisco e ofensa ao direito de propriedade

Defende que na medida em que prospere a infundada exigência do fisco federal com tal multa, haverá uma afronta aos princípios constitucionais, conforme art. 150, inciso IV e artigo 5º, inciso XXII, ambos da Constituição Federal.

Do Pedido

Requer a homologação das compensações e juntada posterior de documentos.

Da Decisão da DRJ

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório que homologou parcialmente a compensação pleiteada, na decisão assim emendada (fls. 68/75):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2015 a 30/11/2015

COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. LIMITES E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. BASES-DECÁLCULO PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, com a não comprovação da materialidade, certeza e liquidez dos créditos, deve a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal foi efetivado por autoridade competente, onde se propiciou ao contribuinte informações e esclarecimentos acerca da não homologação da compensação efetuada, não há que se argüir cerceamento de defesa ou ofensa ao devido processo legal.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

PROVAS DOCUMENTAIS. DILAÇÃO PROBATÓRIA.

O Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal determina que os documentos que instrui a impugnação ou manifestação de inconformidade, devem ser apresentados conjuntamente com a mesma, precluindo o direito do interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo na ocorrência de estritas hipóteses previstas no parágrafo 4º do art. 16 do referido Decreto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 13/06/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 81, apresentou Recurso Voluntário de fls. 84/134, em 11/07/2018.

Preliminarmente, o RECORRENTE alega nulidade do auto de infração da aplicação de multa por não estar devidamente embasado em provas de que o contribuinte teria se valido de fraude em suas declarações de compensação.

No tópico seguinte, discorre que o simples ato de indicar e transcrever dispositivos legais não pode ser confundido com a fundamentação sob pena de subversão completa da Ordem Constitucional vigente. Logo, defendeu a violação da motivação dos atos administrativos, contraditório e ampla defesa.

Relata que a autoridade administrativa não apresentou nenhuma perícia ao efeito do auto de infração, a qual seria necessária no caso em tela, eis que se perfaz de total relevância para se delimitar a não incidência dos lançamentos efetuados com relação às diferenças constadas no levantamento fiscal.

Expõe conceitos de decadência para concluir pela extinção do crédito tributário, eis que na ausência de procedimento homologatório e transcorridos os 5 anos previstos no 4º do art. 150 do CTN, se perfectibiliza a homologação tácita.

No mérito, entende que não há nenhuma ilegalidade no procedimento de compensação adotado, bem como não foi utilizado nenhum meio com objetivo de fraudar a arrecadação e nem tampouco cometer crime. Afirma que efetuou a compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN. Desta forma, não poderia a administração vincular o procedimento de compensação levado a efeito pelo contribuinte ao trânsito em julgado de decisão.

Afirma que o crédito pleiteado teve origem em decisões proferidas pelos Tribunais Superiores (cita jurisprudência).

No que concerne à multa de mora, de ofício e isolada, entende clara violação ao princípio do não confisco, da isonomia tributária, da moralidade da administração pública, da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

Também vai de encontro a aplicação da taxa SELIC para a correção de débitos tributários, admitindo apenas o acréscimo de juros moratórios de 1% ao mês, nos termos do §1º, do artigo 161 do CTN.

Volta a sustentar a não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de 13º salário. Neste ponto, apresenta longo arrazoado defendendo o caráter

indenizatório da citada verba para concluir serem indevidas as contribuições sociais previdenciárias exigidas.

Complementa informando que o empregador/município não tem a sua contribuição calculada com base em qualquer parcela que não seja relativa ao rendimento do trabalho e, por conseguinte, não pode ser onerado com base em recebimentos que não correspondam aos rendimentos do trabalho decorrentes da prestação de seus serviços. Ou seja, além das verbas pagas aos empregados que não se destinam a retribuição de serviços efetivamente prestados, as verbas com caráter nitidamente indenizatório também estão excluídas da incidência, por não se enquadrarem nos conceitos de "folha de salários" ou "demais rendimentos do trabalho".

Além das parcelas relacionadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 outras parcelas consideradas pelo sujeito ativo como integrantes, na verdade, não integram a base-de-cálculo das contribuições sociais previdenciárias devidas pelos segurados e empresas.

Após longa análise das disposições da Lei 8.212/1991, conclui que as verbas em questão são indenizatórias e não podem sofrer a tributação ora acatada.

Ao final, requer:

1. Na ausência de procedimento homologatório, e transcorridos os 5 anos, previstos no § 4º do art. 150 do CTN, se perfectibiliza a homologação tácita, das verbas indenizatórias dos períodos descrito;
- II. Anular o auto de infração objurgado e afastar a autuação fiscal referentes aos supostos débitos dos processo e acórdãos acima citados, correspondentes ao lançamento de contribuições previdenciárias e multa isolada de 150% . apurados entre nos presentes autos,
- II. Reconhecer a legalidade do crédito do Impugnante. objeto das respectivas compensações. com a consequente convalidação da compensação efetuada, em razão da inexistência de um tributo ou qualquer cominação que dele advenha a ser recolhido, ainda que em parte do Impugnante.
- III. Deferir a realização de pericia para verificação do levantamento dos valores, para que seja comprovada a legalidade da compensação e a improcedência do lançamento correspondente.
- III. Afastar e anular a multa objeto do presente, aplicando se os princípios da razoabilidade e proporcionalidade:
- IV. Afastar a aplicação da correção pela "TAXA DA SELIC", admitindo se apenas o acréscimo de juros moratórios de 1% ao mês. nos termos do § 1º. do artigo 161 do CTN.

Este processo 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 início, importante delimitar as matérias para as quais foi instaurado o litígio a fim de possibilitar o conhecimento e consequente análise por esta Turma Julgadora em sede de recurso voluntário.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou as seguintes alegações de defesa (em tópicos):

- validade dos créditos oriundos do reenquadramento da alíquota RAT;
- validade dos créditos oriundos da contribuição recolhida sobre o 13º salário (verba indenizatória);
- menciona rubricas para as quais há conhecimento, pelo Judiciário, da não incidência de contribuições;
- nulidade do lançamento; e
- não-confisco (multa).

Por sua vez, no recurso voluntário, o contribuinte apresentou as seguintes alegações de defesa (em tópicos):

- nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa (tópicos 2 e 3);
- prova pericial e ofensa à ampla defesa (tópico 4);
- decadência e homologação tácita (tópico 5.1);
- legalidade da compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN (tópico 6.1);
- multa e violação do princípio do não-confisco (tópico 6.3);
- impossibilidade de aplicar taxa Selic (tópico 6.4);
- caráter indenizatório da verba paga a título de 13º salário (tópico 7.1);
- direito líquido e certo (onde volta a arguir sobre a não incidência de contribuições sobre o 13º salário, por não retribuir o trabalho) (tópico 7.2);
- da repercussão geral envolvendo o reconhecimento de não incidência de contribuições sobre diversas rubricas (tópico 7.2.3);

Percebe-se que houve clara inovação de temas apresentados pelo contribuinte em grau de recurso. Algumas destas matérias novas são passíveis de apreciação por envolver questão de ordem pública e, portanto, são cognoscíveis em qualquer grau de jurisdição, inclusive de ofício, são elas:

- prova pericial e ofensa à ampla defesa (tópico 4);
- decadência e homologação tácita (tópico 5.1).

No entanto, outras alegações trazidas apenas em sede recursal não envolvem questões de ordem pública, de forma que se revestem de verdadeiras inovações de defesa para as quais não houve a instauração do litígio administrativo com a manifestação de inconformidade, são elas:

- legalidade da compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN (tópico 6.1); e
- impossibilidade de aplicar taxa Selic (tópico 6.4).

Os novos argumentos de defesa acima mencionados não foram oportunamente suscitados para apreciação pela DRJ de origem, razão pela qual não compete a este julgador examinar matérias não previamente submetidas à instância de origem para deliberação.

O conhecimento dessas novas razões de defesa, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância, pois as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões:

extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar

eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variandose somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida.

Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir

quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciarse. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi

originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhece-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Assim, não merecem conhecimento todas as alegações apresentadas no recurso voluntário que tratem de temas sobre os quais não foi instaurado o litígio administrativo com a manifestação de inconformidade (exceto as matérias consideradas como de ordem pública).

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido, não merecendo conhecimento as seguintes alegações por representar inovação de matéria de defesa:

- legalidade da compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN (tópico 6.1); e
- impossibilidade de aplicar taxa Selic (tópico 6.4).

Passa-se a análise dos temas conhecidos.

PRELIMINARES

Das Nulidades Alegadas

O RECORRENTE apresenta diversas alegações para enquadrar a nulidade do auto de infração. Contudo, os argumentos apresentados são de cunho genérico e não demonstram o efetivo prejuízo causado ao RECORRENTE na elaboração de sua defesa.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No presente caso, verifica-se que a autoridade fiscalizadora descreveu de forma suficiente os fatos que ensejaram a não homologação da compensação pleiteada, procedendo de forma minuciosa na apuração das compensações realizadas pelo RECORRENTE, destacando expressamente os períodos, fundamentos jurídicos e razões da não homologação, permitindo a compreensão das imputações e apresentação da defesa.

Houve detalhamento quanto às compensações realizadas, destacando, de maneira objetiva, que o direito creditório pretendido não possuía base normativa válida, com fundamentos claros que lhe permitiram o pleno exercício da defesa.

Desse modo, resta claro que a fiscalização observou os critérios técnicos e legais para determinação da base de cálculo, não havendo qualquer cerceamento ao exercício da ampla defesa.

Assim, a mera insatisfação do Recorrente com os fundamentos adotados não enseja nulidade.

Falta de Perícia

Quanto ao argumento de que a falta de perícia cerceou o direito de defesa da RECORRENTE, entendo que o mesmo não merece prosperar.

A diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

É preciso rememorar que o presente processo envolve a cobrança de crédito tributário cuja compensação não foi homologada pela autoridade fiscal. Em outras palavras, trata-

se de débito confessado pelo contribuinte em GFIP, compensado com suposto direito creditório não reconhecido pela administração tributária. Por esta razão, os débitos (antes compensados) retornaram à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, desde os respectivos vencimentos, sujeitos aos acréscimos legais previstos na legislação tributária.

Mediante o Termo de Início do Procedimento Fiscal de fl. 04, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória, justificativa e memória de cálculo dos valores informados como direito de compensação nas GFIPs de 01/09/2015 até 30/11/2015.

Em resposta de fl. 12, o contribuinte afirmou expressamente que *“as compensações efetuadas nas competências 09/2015, 10/2015 a 11/2015 referem-se a contribuição previdenciária sobre o abono salarial (13º salário)”* e apresentou a memória de cálculo de fl. 14 indicando a origem e o valor do crédito utilizado para efetuar a compensação.

Neste sentido, questiona-se: qual a razão de se exigir a perícia se foi o próprio contribuinte quem apresentou a origem, fundamento e valores dos créditos utilizados para efetuar compensações nas competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015?

Pelo mesmo motivo acima, é insubsistente qualquer alegação de nulidade por suposto cerceamento do direito de defesa, pois é inconcebível o contribuinte alegar desconhecer os motivos ensejadores da não homologação da compensação por ele pleiteada.

Ademais, válido recordar que o indeferimento motivado de perícia não configura cerceamento do direito de defesa, nos termos de entendimento sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 163

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

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

Portanto, diante da regularidade do procedimento, não há como prosperar as alegações de nulidade suscitadas, motivo pelo qual entendo por manter o lançamento.

Da Decadência

Neste tópico, após tecer comentários sobre contagem do prazo decadencial, o contribuinte conclui que (fl. 93):

Logo, nos tributos lançados por homologação, que, como o sabem todos, hoje imperam na legislação tributária, o prazo decadencial para a formulação de pedido, administrativo ou judicial, de repetição de indébitos tributários, inclusive através de compensação, se inicia na data em que o pagamento antecipado do tributo foi homologado por ato expresso da competente autoridade fiscal. **Na**

ausência de procedimento homologatório, e transcorridos os 5 anos, previstos nº 4º do art. 150 do CTN, se perfectibiliza a homologação tácita.

Portanto, é o q se requer desde já, ou seja, a homologação tácita, das verbas indenizatórias e RAT dos períodos que ultrapassou os 5 anos.

(destaques no original)

A homologação tácita atinge direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento para cobrança de tributos.

No caso, os débitos compensados são relativos às competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015, as compensações foram pleiteadas nas GFIPs apresentadas, respectivamente, em 06/10/2015, 06/11/2015 e 04/12/2015 (fl. 32). A partir do momento em que a compensação foi efetuada houve a extinção do débito confessado, a qual permaneceria sob condição resolutória de ulterior homologação. Neste momento, iniciou-se o prazo para a homologação tácita de 05 anos.

Contudo, em 21/12/2017, o contribuinte tomou ciência do despacho decisório que não homologou as compensações pleiteadas (fl. 38). Desta forma, não há que se falar em homologação tácita, visto que os débitos compensados são das competências 09/2015, 10/2015 e 11/2015, ao passo que a manifestação pela não homologação da compensação ocorreu em 21/12/2017.

Esclareça-se que a homologação tácita não diz respeito ao período do crédito alegado pelo contribuinte, mas sim à competência do débito por ele compensado.

Portanto, não prospera o pleito do RECORRENTE.

MÉRITO

No mérito, o contribuinte apresenta as razões pelas quais entende que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário. Expõe seus argumentos ao longo de 2 tópicos em seu recurso:

- No tópico 7.1 (*“das contribuições previdenciárias - verba caráter indenizatório - dos fatos”*) defende o caráter indenizatório da verba paga a título de 13º salário, bem como a sua classificação como gratificação; e
- No tópico 7.2 (*“do direito líquido e certo”*) volta a tratar acerca da não incidência de contribuições sobre o 13º salário, por esta verba não retribuir o trabalho.

Contudo, a despeito do longo arrazoado apresentado pelo contribuinte, entendo não merecer provimento o seu pleito.

A incidência das contribuições previdenciárias sobre o 13º salário decorre da previsão contida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual determina que todos os rendimentos auferidos pelos segurados fazem parte do salário de contribuição, e seu §7º faz expressa previsão

de que “o décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição”. Por sua vez, o § 9º do mesmo dispositivo apresenta rol taxativo das verbas que não integram o salário-de-contribuição. Veja-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

Como é possível observar da norma, acima transcrita, o 13º salário está expressamente incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força do art. 28, §7º da Lei nº 8.212/1991.

Vale ressaltar que o RECORRENTE não apresentou aos autos nenhum documento comprovando que a fiscalização incluiu indevidamente alguma verba prevista no rol de exceção do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/1991 na base de cálculo do lançamento. O RECORRENTE apenas pleiteou de maneira genérica a impossibilidade de tributação sobre os valores pagos de 13º salário por esta supostamente se revestir de “verba indenizatória”.

Sendo assim, não estando comprovado que se trata de verba que a lei expressamente excepciona a incidência das contribuições previdenciárias, não há como se afastar a tributação. Muito pelo contrário: a legislação previdenciária expressamente prevê a incidência das contribuições sobre a verba paga a título de 13º salário.

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, tendo em vista a expressa previsão legal de incidência das contribuições sobre o 13º salário, não cabe a este órgão reconhecer a não incidência do tributo sobre tais verbas. Se assim o fizer, este CARF estaria reconhecendo, ainda que indiretamente, a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 8.212/1991, o que é vedado, pois não compete a este órgão julgador reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 02

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

Um dos princípios norteadores do processo administrativo é o cumprimento a estrita legalidade, desta forma, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais promove a verificação da legalidade dos atos administrativos produzidos no curso do procedimento fiscal e do julgamento em primeira instância, cotejando os fatos identificados e os efetivamente ocorridos com a legislação tributária correspondente.

O despacho decisório é preciso ao apontar que, *“à revelia do resultado da consulta que havia sido feita e sem nenhuma nova justificativa que lhe garantisse esse direito, o município realizou compensações sem nenhum amparo legal”* (fl. 32).

Neste sentido, não existem supostas diferenças entre modalidades ou formas de compensação. A autoridade fiscal é bastante incisiva em sua motivação: não há justificativa (eventual decisão judicial transitada em julgado, por exemplo) que garantisse ao contribuinte o direito de não recolher contribuições previdenciárias sobre o 13º salário. Percebe-se que a autoridade fiscal sequer cita o art. 170 do CTN ou o art. 66 da Lei nº 8.383/91, por exemplo, eis que o óbice para a realização da compensação diz respeito à existência do direito creditório em si, e não à modalidade ou forma de sua utilização para compensar tributos.

Assim, a cobrança de um débito indevidamente compensado é medida que se impõe como consequência da não homologação da compensação, devendo sobre estes incidir os acréscimos legais previstos para os casos de pagamento a destempo.

Diante do exposto, entendo sem razão o RECORRENTE.

Repercussão Geral Envolvendo Outras Verbas

No tópico 7.2.3 do recurso, o contribuinte aponta que existiriam decisões do STF reconhecendo a repercussão geral acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre *“verbas mencionadas no auto de infração”*, e cita julgados envolvendo o salário-maternidade,

férias, terço constitucional de férias, serviços extraordinários, adicional noturno, adicional de insalubridade, 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado.

Ao final, argumentou: *“como as referidas verbas também são indenizatórias, estas não poderiam sofrer a tributação ora atacada”*.

Contudo, entendo não merecer conhecimento esta parte do recurso, visto não possuir qualquer pertinência com a matéria objeto dos autos, qual seja: a incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário. O litígio nestes autos não envolve nenhuma das rubricas para as quais foram apresentados os precedentes neste tópico.

Ademais, o contribuinte sequer demonstrou como as citadas decisões, relativas a rubricas outras, poderiam socorrer o seu pleito de ver afastada a incidência das contribuições previdenciárias sobre o 13º salário.

Desta forma, não conheço deste tópico recursal, por envolver questão estranha ao litígio.

Multa de Ofício. Efeito confiscatório. Alegação de Inconstitucionalidade

No tópico 6.3 de seu recurso, o contribuinte apresenta argumentos a fim de combater as diversas multas que lhe foram impostas (multa isolada de 150% em razão de falsidade na compensação; multa de mora de 20% por compensar valores indevidamente; e multa de ofício de 75%).

De início, não verifico neste ou no processo apenso a aplicação de multa de ofício no percentual de 75%. No presente caso, foi aplicada a multa de mora de 20% em decorrência da glosa de compensação, haja vista que os créditos tributários indevidamente compensados retornaram à condição de exigíveis desde os respectivos vencimentos. Assim, pelo não recolhimento do tributo no prazo de seu vencimento, houve a aplicação da competente multa de mora no percentual de 20%, conforme atesta o DARF de fl. 35.

Neste sentido, quando ocorre a glosa (não homologação) de compensação de contribuições previdenciárias, a aplicação da multa de mora decorre da lógica de que o débito “volta a existir” como não pago no vencimento e, por isso, deve ser exigido com os acréscimos legais (juros + multa de mora).

O embasamento legal para a cobrança da penalidade moratória em razão de contribuição previdenciária recolhida de forma extemporânea é o art. 35 da Lei nº 8.212/91, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim

entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Portanto, a multa foi aplicada conforme previsão legal e no estrito dever da autoridade fiscal de efetuar o lançamento para cobrança do crédito tributário.

Este órgão de julgamento não possui competência para afastar a aplicação da lei mediante análise de sua suposta inconstitucionalidade, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste sentido, entendo por manter a multa moratória aplicada.

Quanto aos argumentos atinentes à multa isolada de 150%, deixo para analisar o pleito do contribuinte nos autos do processo correspondente à aplicação da referida penalidade.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, não conhecendo das matérias novas trazidas apenas com o recurso, nem de matérias estranhas ao objeto dos autos. Na parte conhecida, voto por REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário

ACÓRDÃO 2003-006.881 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 16027.720530/2017-66

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DOCUMENTO VALIDADO