



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.000437/2007-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-008.380 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente METODO ASSESSORIA INTEG ORG EM RH LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/2003

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS APRESENTADOS JUNTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que comprove alguma das situações excepcionadoras previstas na legislação.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO.

É de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo para a homologação do pagamento de tributo sujeito a esse tipo de lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERROS NO RELATÓRIO FISCAL.

É nulo, por cerceamento do direito de defesa, o lançamento cujos cálculos contenham vícios. Cabe ao contribuinte comprovar os vícios e o prejuízo à defesa para o reconhecimento da nulidade. As alegações desprovidas de provas não se prestam a modificar o ato administrativo.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LIMITE DO PEDIDO. VEDAÇÃO À DECISÃO *ULTRA PETITA*.

O limite da decisão é o pedido, sendo vedado ao julgador decidir *ultra petita*. Em razão da retroatividade benigna da legislação superveniente, e considerando como limite o pedido constante do recurso, a multa de ofício deve ser calculada da maneira que o recorrente entende lhe ser mais benéfica, mesmo que a legislação preveja outra forma ainda mais vantajosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos documentos apresentados extemporaneamente em face da preclusão, e, na parte conhecida, afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento relativo aos fatos geradores acontecidos até 01/2000, inclusive, e determinar o cálculo da multa com base no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Marcelo Freitas de Souza Costa, André Barros de Moura, Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias, Debcad nº 35.657.915-8, do período de 01/07/1997 a 31/12/2003, incidente sobre valores pagos de salários aos segurados empregados efetivos e temporários e o pagamento a segurados contribuintes individuais autônomos e sócios da empresa.

O lançamento foi impugnado (fls. 560 a 574) e a impugnação foi considerada improcedente.

Foi interposto recurso voluntário (fls. 678 a 691) que, apreciado, resultou na anulação da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa (fls. 752 a 756), porquanto não havia sido dada a oportunidade de o contribuinte se pronunciar sobre fatos posteriormente trazidos aos autos.

O contribuinte manifestou-se sobre tais fatos em complemento à impugnação (fls. 766 a 790) e foi proferida nova decisão de primeira instância (fls. 1054 a 1100) que considerou, em parte, procedente a impugnação para:

- a) excluir do lançamento os valores relativos às competências até 11/1999, inclusive, em razão da decadência;
- b) aplicar a retroatividade benigna para que o cálculo da multa de todos os lançamentos decorrentes da ação fiscal observasse a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, e
- c) fosse excluída a contribuição para o Sesc e o Senac relativa ao período de 03/2000 e 12/2002.

Manejou-se recurso voluntário (fls. 1106 a 1136) em que se arguiu:

- a) que, em face do princípio da verdade material, devem ser admitidos documentos apresentados no recurso voluntário;
- b) que a metodologia adotada pela Autoridade Fiscal implica em vício material, pois contradiz o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;
- c) que, ao adotar os registros contábeis como base de cálculo da contribuição previdenciária, a Autoridade Lançadora acabou por incluir também parcelas

que não comporiam o salário de contribuição, especificamente horas-extras, adicional de insalubridade e periculosidade e adicional noturno;

- d) que o lançamento é nulo por erro na definição da base de cálculo, pois nas contas contábeis consideradas havia valores de ajustes e valores rescisórios que não poderiam integrar a base de cálculo;
- e) que o lançamento é nulo porque a Autoridade Lançadora não poderia utilizar-se de dois critérios para aferir a base de cálculo dos mesmos períodos: as folhas de pagamento e Gfip, que motivaram o lançamento do Debcad nº 35.657.914-0, e a contabilidade, que motivou este lançamento;
- f) que haveria inconsistência nos valores contábeis utilizados;
- g) que na consideração da legislação mais benéfica, deveria ser aplicado o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

1 Considerações preliminares sobre o lançamento.

Com o fim de verificar o cumprimento das obrigações previdenciárias, a Autoridade Lançadora intimou o contribuinte a apresentar, entre outras informações e documentos, as folhas de pagamento e os livros contábeis.

O contribuinte não apresentou a integralidade das folhas de pagamento e, naquelas que foram apresentadas, foram identificadas divergências com o que constava das respectivas Gfip. Fez-se, então, o saneamento e as folhas de pagamento foram reconstituídas a partir dessas informações. Daí, aplicou-se a norma tributária, excluiu-se os valores eventualmente recolhidos e constituiu-se a diferença mediante o lançamento de ofício, dando origem à Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.914-0.

Além disso, a Autoridade Fiscal constatou, na contabilidade, pagamentos a pessoas físicas que não teriam transitado pelas folhas de pagamento e nem teriam sido informados em Gfip. Então, identificou as contas contábeis dessa natureza, intimou o contribuinte a apresentar documentos comprobatórios dos lançamentos, o que ele não fez, considerou os lançamentos havidos nessas contas como base de cálculo da contribuição previdenciária, deduzindo, a cada mês, o quanto já havia sido tributado pela Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.914-0. O resultado deu origem ao crédito tributário constante da Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.915-8, ora em análise.

2 Conhecimento

O recurso é tempestivo.

Em sede de recurso voluntário, o recorrente apresentou novos argumentos e documentos que não haviam sido apresentados nem durante a ação fiscal, nem na impugnação, nem no complemento à impugnação que se seguiu à diligência. Pugnou, entretanto, pela aplicação do princípio da verdade material para que os documentos fossem admitidos.

O § 4º do art. 16 de Decreto nº 70.2325, de 6 de março de 1972, estabelece a preclusão do direito de o contribuinte apresentar provas documentais após a impugnação, salvo nas hipóteses mencionadas em suas alíneas:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

O § 5º do mesmo artigo determina que o contribuinte deverá requerer a juntada intempestiva mediante demonstração fundamentada da ocorrência de qualquer das situações excepcionadoras:

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

No presente caso, o recorrente não justificou o motivo de somente agora apresentar documentos que, a rigor, sempre estiveram sob sua guarda, pois são documentos contábeis e trabalhistas. Na verdade, limitou-se a invocar o princípio da busca pela verdade material para fundamentar a exclusão da preclusão. Ocorre que a invocação dos princípios do Direito, especialmente no âmbito do contencioso administrativo, não se presta a afastar a aplicação da norma positivada, sobretudo quando ela é clara e vinculante, como no caso.

Além disso, conforme estabelece o art. 98 do Regimento Interno do Carf – Ricarf, os conselheiros não podem afastar a aplicação ou deixar de observar a lei:

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

Portanto, deixo de conhecer dos documentos apresentados no recurso voluntário em razão da preclusão.

3 Preliminares

3.1 DA DECADÊNCIA

A decisão recorrida considerou atingida pela decadência a parte do lançamento cujos fatos geradores ocorreram até a competência 11/1999 (fl. 1085), com base na regra contida

no in. I do art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN. Percebo, entretanto, que o contribuinte efetuou recolhimento de contribuição previdenciária, como se observa no Relatório de Documentos Apresentados (fls. 66 a 142), mesmo que não tenha considerado integralmente as bases de cálculo identificadas na ação fiscal. Portanto, entendo ser o caso de aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, como determina a Súmula Carf nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Observo que o colegiado antecedente considerou que o lançamento teria ocorrido em 21/01/2005. Na verdade, o lançamento se consubstancia com a ciência válida do sujeito passivo, o que aconteceu em 02/02/2005 (fl. 555).

Portanto, percebo que a decadência, aferida com base no § 4º do art. 150 do CTN, atingiu todos os fatos geradores ocorridos até 01/2000, inclusive.

3.2 DA METODOLOGIA UTILIZADA PELA AUTORIDADE LANÇADORA

O recorrente alegou que o método utilizado pela Autoridade Lançadora, que considerou os valores da Contabilidade e deles deduziu o que apurara nas folhas de pagamento e Gfip, eivou o lançamento de vício material (fl. 1117):

Dessarte, ao afirmar que os tributos apurados tiveram como origem a diferença entre os valores constatados nas contas contábeis e àqueles já tributados na NFLD 35.657.914-0 oriundas das folhas de pagamentos apresentadas pelo contribuinte, conquanto estas não foram fornecidas pelo fiscalizado, resta patente a ocorrência de vício material no lançamento, tendo em vista que corrompera a exata quantificação do lançamento levado a efeito, em completa dissonância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que enseja NULIDADE da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em questão.

É falsa a afirmação de que o relatório fiscal teria registrado que não foram apresentadas folhas de pagamento. O que a Autoridade Lançadora apontou no relatório fiscal constante do Processo nº 18108.000436/2007-41 é que não foram apresentadas **todas** as folhas de pagamento, por isso elaborou o Anexo I daquele relatório com dados das folhas de pagamento apresentadas e dados das Gfip recompondo o que seriam as folhas de pagamento da empresa.

Não houve qualquer contradição naquele relatório. No item 5, a Autoridade Lançadora se referiu às folhas de pagamento dos trabalhadores temporários, que foram insistentemente solicitadas pela Autoridade Fiscal e nunca apresentadas. Como bem destacou a decisão recorrida (fl. 1081), referindo-se ao relatório fiscal da Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.914-0:

O item 6 A2. do referido Relatório Fiscal informa que nas competências para as quais não foram apresentadas as folhas de pagamento dos trabalhadores temporários (07/1999, 11/1999, 12/1999, 01/2000, 05/2000, 09/2000, 11/2000, 07/2001, 08/2001, 10/2001, 12/2001 e 13/2001), a fiscalização tomou por base os valores constantes do Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo da GFIP (DCBC-GFIP). Note-se que para a competência 12/2000, questionada pela Impugnante, houve a apresentação da folha de pagamento.

O recorrente tenta apontar uma contradição inexistente na metodologia utilizada, distorcendo as palavras contidas no relatório fiscal. Não vejo nulidade alguma no método utilizado, que se amparou no esforço para identificar a verdadeira remuneração paga aos segurados, contando, para isso, com folhas de pagamento, Gfip e lançamentos contábeis. Tudo isso muito bem explicado tanto no relatório fiscal do Processo nº 18108.000436/2007-41 quanto no deste processo.

Além disso, o recorrente não apontou onde estaria o prejuízo causado pela suposta informação divergente no relatório fiscal. Como bem se sabe, não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*).

Afasto, pois, todas as nulidades apontadas.

3.3 DA BASE DE CÁLCULO

Segundo consta do relatório fiscal (fl. 471), a Autoridade Lançadora considerou, como salário de contribuição, os valores lançados nas seguintes contas contábeis, deduzidos daqueles apurados a partir das folhas de pagamento e Gfip que foram objeto da Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.914-0:

- a) 45006-7 - Salários e Ordenados;
- b) 450010-5 – 13º Salário;
- c) 450022-9 - Adicional de Insalubridade;
- d) 450023-7 - Adicional Noturno;
- e) 450024-5 - Adicional de Periculosidade;
- f) 450041-5 - Horas Extras;
- g) 450042-3 – Prêmios, e
- h) 29.0603-1 - Ajuste de Exercícios Anteriores

O recorrente alegou que, ao se utilizar dos valores globais constantes das contas contábeis, a Autoridade Fiscal acabou por considerar, na base de cálculo, parcelas que não comporiam o salário de contribuição.

Reproduzo o quanto decidido no acórdão recorrido acerca da matéria (fls. 1091 a 1095), cujos fundamentos assumo integralmente como meus:

Alega a Impugnante que as contas contábeis discriminadas pela fiscalização, em sua maioria, não fazem parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acrescenta que nos termos do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, a base de cálculo da exação incidente sobre a folha de salários possui limites materiais muito bem delineados, sendo, outrossim, vedado o lançamento de contribuição que remonte sobre verba de natureza indenizatória, sob pena de comprometer a ordem tributária vigente.

Cita como sendo verbas indenizatórias as horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade e adicional de insalubridade, considerados pela fiscalização como verbas remuneratórias e passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e de Terceiros.

As contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição da República de 1988, nos seguintes termos:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

O conceito de remuneração, base de cálculo das contribuições previdenciárias, é bastante abrangente, conforme artigo 195 da CF/88, retro transcrito.

Em consonância com o dispositivo constitucional, o inciso I do artigo 28 da Lei 8212/91 apresenta o conceito legal de salário-de-contribuição para os segurados empregados:

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: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Por sua vez, o artigo 22, incisos I, da Lei nº 8.212/91, prescreve a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo do empregador, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, dispondo em seu § 2º: "Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28".

Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, são considerados salário de contribuição, somente ficando afastada esta incidência nas hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, nas quais verbas citadas pela Impugnante não se encontram arroladas.

Ademais, ao contrário do alegado pela Impugnante, tais verbas não têm caráter indenizatório.

Horas extras são aquelas que ultrapassam a jornada normal de trabalho fixada por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho. São horas trabalhadas além da jornada normal do empregado, razão pela qual, a contraprestação a

cargo do empregador também deverá ser maior, ou seja, pelo serviço a mais prestado o empregado tem direito à uma remuneração extra. É evidente que esta remuneração tem como objetivo retribuir o trabalho prestado além da jornada normal e como tal deve ser incluída no montante da base de cálculo (salário-de-contribuição) das contribuições devidas à Seguridade Social.

O mesmo acontece com o adicional noturno, que nada mais é do que um acréscimo sobre o salário contratual em virtude da prestação de serviços após as 22 horas. Ou seja, é um acréscimo salarial compulsório, que tem como causa o trabalho em condição mais gravosa para quem o presta. Tem natureza salarial e, portanto, passível de incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto ao adicional de insalubridade e adicional de periculosidade, o primeiro é devido na hipótese do exercício do trabalho em condições adversas à saúde do trabalhador, enquanto que o segundo tem o objetivo de compensar o empregado que desenvolve sua atividade em risco eminente de sua vida.

Cabe destacar decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito da natureza salarial das verbas aqui discutidas, cujas ementas se transcreve a seguir:

Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458, 459 E 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA. SALÁRIO - MATERNIDADE. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL. INCIDÊNCIA. ADICIONAL DE 1/3, HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. Inexiste violação dos arts. 165, 458, 459 e 535 do CPC na hipótese em que o Tribunal de origem examina, de modo claro e suficiente, as questões submetidas à sua apreciação.

...

4. O salário-maternidade possui natureza salarial e integra, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária. O fato de ser custeado pelos cofres da autarquia previdenciária não exime o empregador da obrigação tributária relativamente à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, incluindo, na respectiva base de cálculo, o salário-maternidade auferido por suas empregadas gestantes (Lei 8.212/91, art. 28, § 2º). Precedentes.

5. A verba recebida a título de terço constitucional de férias, quando as férias são gozadas, ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.

6. Os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade ostentam caráter salarial, à luz do enunciado 60 do TST, razão pela qual incide a contribuição previdenciária.

7. A Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento de que, em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do

prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, contanto que atendidos os requisitos próprios (EREsp 488.992/MG).

8. In casu, a empresa ajuizou a demanda em 8/6/2005 pleiteando a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição social à época administrada pelo INSS, razão pela qual se revela aplicável a Lei 8.383/91, que admitia a compensação apenas entre tributos e contribuições da mesma espécie.

...

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-doença e auxílio-acidente, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. (REsp 1098102 / SCRECURSO ESPEC1AL2008/0215330-2 - Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 02/06/2009. DJe 17/06/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS PERMANENTES.

1. Não se conhece de recurso especial por suposta violação do art. 535 do CPC se a parte não especifica o vício que inquina o aresto recorrido, limitando-se a alegações genéricas de omissão no julgado, sob pena de tornar-se insuficiente a tutela jurisdicional.

2. Integram o conceito de remuneração, sujeitando-se, portanto, à contribuição previdenciária o adicional de horas-extras, adicional noturno, salário-maternidade, adicionais de insalubridade e de periculosidade. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 69958/AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL201 i/025295 7- 7/Relator Ministro Castro Meira/T2 Segunda Turma/Data do julgamento: 12/06/2012/Dje 20/06/2012)

No mesmo sentido, tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme ementas que se transcreve:

Ementa ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDÊNCIA RIAS Período de apuração: 01/09/2000 a 31/05/2006 DIÁRIAS. ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA RIA PARA O VALOR DE ATÉ 50% o DA REMUNERAÇÃO. O valor das diárias até 50% da remuneração é isento de contribuição previdenciária em todos os casos, conforme interpretação harmonizada da alínea "h" do §9º do art. 28 com o §8º do art. 28 da Lei 8.212/91. Acima de tal limite, deve haver a incidência da contribuição. SUBSIDIO EXTRA DE PARLAMENTAR. VERBA DE NATUREZA SIMILAR ÀS HORAS EXTRAS. PARCELAS PAGAS EM RETRIBUIÇÃO AO TRABALHO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. O subsidio extra, têm natureza similar às horas extras. Estas são parcelas pagas ao trabalhador em retribuição ao trabalho deste em horário que excede a jornada normal. Sendo contraprestação ao trabalho, sofrem a

incidência da contribuição previdenciária, em conformidade com o inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. Recurso Voluntário Negado. (Nº do Recurso: 263743/Nº do Processo: 10552.000356/2007-35/Relator Mauro José Silva/Terceira Câmara - Segunda Seção de Julgamento/ Data da Sessão: 30/09/2011/Nº do Acórdão: 2301-002.375)

Ementa Assunto: Contribuições Sociais Pr evidenciarias Data do fato gerador: 28/10/2003 Ementa: RESTITUIÇÃO. PARCELA A CARGO DO SEGURADO - RECLAMATÓRIA TRABALHISTA - ADICIONAL DE PERICULOSIDADE PAGO AO EMPREGADO É SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - COISA JULGADA MATERIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. O adicional pago em razão do exercício de atividades em condições mais gravosas faz parte da remuneração do empregado, sendo, pois, base de cá/cu/o de contribuições previdenciárias. Os acordos homologados pela Justiça do Trabalho fazem coisa julgada material, conforme previsto no art. 269, inciso III do CPC Uma vez transitando em julgado, a rediscussão da matéria somente é possível mediante ação rescisória. Recurso Voluntário Negado. (Nº do Recurso: 249357/Nº do Processo: 35570.003451/2004-5I/Relator Alcides Barison Bepler/Sexta Câmara - Segundo Conselho de Contribuintes/ Data da Sessão: 09/04/2008/Nº do Acórdão: 206-00705)

Desta forma, não há que se falar em excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas as verbas pagas a título de horas extras (conta contábil 450041-5), adicional noturno (conta contábil 450023-7), adicional insalubridade (conta contábil 450022-9) e adicional periculosidade (conta contábil 450024-5).

Acrescento que o STF decidiu, em decisão com repercussão geral (Tema 985), que é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

3.4 DAS CONTAS CONTÁBEIS NOS 244.005-9290603-1 E 450006

No que se refere à conta contábil 290603-1 – Ajustes de Exercícios Anteriores, o recorrente alegou que o lançamento de R\$ 845.655,98 seria relativo a provisão de encargos trabalhistas e sociais, e não poderiam ser considerados *salários e ordenados* (fl. 1125).

Sobre a questão, assim registrou o relatório fiscal (fls. 471 a 473):

A conta contábil 290603-1 — Ajuste de Exercícios Anteriores exibiu dois lançamentos incorretos em dezembro de 2002, a saber:

R\$ 845.655,98 - Lançado a Crédito na conta n.º 244.005-9 – Salários a Pagar, e a Débito na conta n.º 290603-1 - Ajuste de Exercícios Anteriores. Este lançamento deveria ser debitado na conta n.º 450006-7 — Salários e Ordenados

R\$ 21.738,50 - Lançado a Crédito na conta n.º 244.006-7 — 13º Salário a Pagar, e a Débito na conta n.º 290603-1 - Ajuste de Exercícios Anteriores. Este lançamento deveria ser debitado na conta n.º 450010-5 — 13º Salário.

Estes dois lançamentos de R\$ 845.655,98 e R\$ 21.738,50 foram contabilizados pela Fiscalização como despesas das contas n.º 450006-7 — Salários e Ordenados e n.º 450010-5 — 13º Salário respectivamente no mês de dezembro. As cópias das páginas dos Livros Diário e Razão com estes lançamentos estão anexadas a este relatório. Em anexo também consta cópia de relatório do contador da empresa, o qual em sua página III faz menção ao lançamento incorreto do valor de "R\$ 845.000,00". O trecho do relatório está transcrito a seguir:

"Vr. de R\$ 845.000,00 — Vr. decorrentes de ajustes de provisão de encargos trabalhistas e sociais, não lançados nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2002, inclusive 13º Salários, ajustados no mês de Dezembro, onde a rubrica correta seria a Conta de Ajustes do próprio exercício e não de exercícios anteriores;"

(...)

A Fiscalização constatou esta falta do lançamento das despesas relativas a out/2002 nos Livros Diário e Razão da empresa. Em anexo encontra-se cópia das folhas do Livro Razão comprovando o fato. É importante ressaltar que houve empregados na empresa no mês em questão. Tais valores referentes à remuneração dos empregados da empresa na competência 10/2002 foram apurados na NFDL 35.657.914-0. Esta remuneração foi obtida a partir da FP (folhas de Pagamento) apresentada e da GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social). Por informação do contador da empresa, o valor de R\$ 845.655,98 lançado como ajuste de exercícios anteriores refere-se ao exercício de 2002 e contempla valores de outubro de 2002. Não havendo informação de quanto cabe a cada competência, a Fiscalização lançou todo o valor acima na competência dezembro de 2002. Como o valor refere-se também a competência de outubro, na competência dezembro a Fiscalização também abateu o total do salário de contribuição na NFDL no 35.657.914-0 apurado em outubro de 2002.

No Livro Razão da conta 290603-1 - Ajustes de Exercícios Anteriores e no Livro Diário da empresa (fls. 497 a 498) consta, claramente, que os lançamentos de R\$ 845.655,98 e R\$ 21.738,50 tiveram como contrapartida as contas de Salários a Pagar e 13º Salário a Pagar. O contador esclareceu (fl. 511) que o lançamento estava errado e que, na verdade, se referiam a valores de encargos trabalhistas dos meses de outubro, novembro e dezembro do próprio ano de 2002. Com base nessas informações, a Autoridade Fiscal considerou os totais como se fossem salário de contribuição em dezembro daquele ano (fl. 64), pois os lançamentos não discriminaram as competências.

Entendo que, diante do desencontro de informações e do erro contábil, o procedimento fiscal foi correto. Ao lançar, no Passivo, as obrigações salariais a pagar, a empresa admitiu que ocorreria a despesa. A informação do contador esclareceu que a despesa se referiu aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2002. Ora, parece-me evidente que a conta correta a ser debitada deveria ter sido a de despesa que registrasse salários e ordenados, e não uma conta de ajuste (fosse de exercício anterior, fosse do próprio exercício).

Não há, pois, reparos a fazer na decisão recorrida, que assim registrou (fl. 1096):

Portanto, o Auditor Fiscal corretamente considerou que o valor de R\$845.655,98 deveria ter sido debitado na conta 45.0006-7 Salários e Ordenados, e o valor de R\$21.738,50 debitado na conta 450010-5 – 13º Salário, com base na informação fornecida pelo próprio contador da Impugnante.

Quanto à alegação de que os valores oriundos da conta 45.0006-7 – Salários e Ordenados conteriam, também, verbas rescisórias não integrantes do salário de contribuição e que caberia à Autoridade Lançadora fazer o destaque dessas verbas, entendo de modo contrário.

A Autoridade Lançadora identificou os pagamentos de salários pela conta contábil e o tributou. Havendo discordância quanto à base de cálculo, caberia ao contribuinte, consoante o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1976, impugnar os pontos discordantes e, na forma do inc. III do art. 16 daquele diploma, apresentar seus fundamentos de fato e de direito,

acompanhado das provas que possuísse. Ao invés disso, o recorrente apenas se apegou a genéricas alegações de que nos valores constantes da contabilidade haveria verbas que não integrariam o salário de contribuição, sem, entretanto, comprovar que verbas seria essas e, por conseguinte, os valores a decotar da base de cálculo apurada na ação fiscal.

Ademais, as verbas citadas pelo recorrente (férias indenizadas e abonos) e que ele não comprovou não estão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária. No recurso, não fez mais do que apresentar uma tabela indicando que haveria divergência entre valores e insinuando a não incidência da contribuição previdenciária sobre férias e respectivo adicional. Ocorre que essas parcelas estão sujeitas à exação, como estabeleceu o STF no julgamento do já citado Tema 985.

3.5 DAS DIFERENÇAS ENTRE O ANEXO 1 E OS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO.

O recorrente alegou que o método utilizado pela Autoridade Lançadora, que aferiu a base de cálculo primeiro pelas folhas de pagamento e Gfip e, então, pela contabilidade, feriria o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Vejo de modo diverso.

Claramente, a Autoridade Lançadora se esforçou para efetuar o lançamento com base na folhas de pagamento, que é onde deveriam estar registrados os salários de contribuição de todos os segurados, inclusive dos empregados temporários.

Ocorre que o contribuinte não apresentou todas as folhas de pagamento, o que fez com que a Autoridade Lançadora tivesse que identificar as bases de cálculo a partir das Gfip, onde também deveriam estar registrados os salários de contribuição em consonância com as folhas de pagamento, mas não estavam.

Além disso, foram identificados outros pagamentos contabilizados que não estavam nem nas folhas de pagamento e nem nas Gfip.

No meu entender, o critério utilizado, que foi o de identificar a remuneração real dos segurados (ou, ao menos, a que estaria registrada nos documentos empresariais) foi perfeitamente adequado e nada teve de discricionário. Na verdade, foi até mesmo muito lógico. Se o contribuinte tivesse sido diligente na elaboração da documentação, as folhas de pagamento, as Gfip e os registros contábeis coincidiriam. Como cada documento apresentou valores diferentes, correto foi o procedimento da Autoridade Lançadora de buscar recompor o salário de contribuição com as informações disponíveis, ainda que divergentes.

3.6 DCO — DIF. REMUNERAÇÃO CONTABILIDADE: COMPETÊNCIA DEZ/2002

O recorrente alegou que os valores lançados na competência de dezembro de 2002 não guardam qualquer silogismo ou razoabilidade (fl. 1131), pois a Fiscalização teria incluído R\$ 363.122,34 para o qual não se pode inferir, ao certo, a sua origem.

Para o período de apuração de 12/2002, a Autoridade Lançadora considerou, no levantamento DCO – Dif. Remuneração Contabilidade, a base de cálculo de R\$ 475.505,44 (fl. 33). Esse valor resultou das seguintes fontes (fl. 64):

Lançamentos	Vlr. Lançado	Taxa %	Vlr. Aprop. Observação
SC Salários	368.650,11	100,00	368.650,11 Conta Contábil n.450006-7 - Salários e Ordenados
SC Salários	8.509,03	100,00	8.509,03 Conta Contábil n.450023-7 - Adicional Noturno
SC Salários	26.660,48	100,00	26.660,48 Conta Contábil n.450024-5 - Adicional Periculosidade
SC Salários	61.269,75	100,00	61.289,75 Conta Contábil n.450041-5 - Horas Extras
SC Salários	22,25	100,00	22,25 Conta Contábil n.450042-3 - Prêmios
SC Salários	-493.998,32	100,00	-493.998,32 Valores Já Apurados Através de FP e GFIP
SC Salários	845.755,98	100,00	845.755,98 Conta Contábil n.290603-1 - Ajuste de Exercícios Anteriores
SC Salários	21.738,50	100,00	21.738,50 Conta Contábil n.290603-1 - Ajuste de Exercícios Anteriores
SC Salários	-363.122,34	100,00	-363.122,34 Valores Já Apurados Através de FP e GFIP
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			475.505,44

Percebe-se, à evidência, que todos os demais valores que compuseram a base de cálculo da competência de 12/2002 tiveram suas fontes bem descritas. Em relação ao valor de R\$ 363.122,34 apontado pelo recorrente, tratou-se de dedução da base de cálculo porque foi objeto de tributação na Notificação de Lançamento Debcad nº 35.657.914-0 que teve por base os valores das folhas de pagamento e das Gfip.

Ao contrário do que afirmou o recorrente, vê-se claramente que as horas extras, obtidas na respectiva conta contábil, somaram R\$ 61.289,75, diante de um montante de salários e ordenados de R\$ 368.650,11. Não existe a relação de 112% por ele apontada. Ainda que existisse, isso não seria, isoladamente, prova alguma de que os valores estariam incorretos, mesmo que a relação fosse incomum. Isso porque, obviamente, a hora extra tem valor maior do que a hora comum, e se for noturna será ainda maior; por isso, matematicamente, se o conjunto de trabalhadores fizer um número expressivo de horas extras, essa rubrica superará a de salários e ordenados.

Quanto ao valor de R\$ 845.755,99, como bem explicado alhures, tratou-se de erro contábil, pois referem-se a valores que deveriam ter sido registrados em outubro, novembro e dezembro de 2002 e, como bem afirmou o próprio recorrente, seriam relativos a férias e respectivo adicional, parcelas que integram o salário de contribuição, como determinado pelo STF no Tema 985.

3.7 DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA NO CÁLCULO DA MULTA

O recorrente se insurgiu contra a decisão recorrida, no que concerne ao cálculo da multa, por entender que a hipótese mais favorável seria a aplicação do 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em substituição ao revogado art. 35 da mesma lei, que foi o fundamento deste lançamento.

Registro que não é permitido, a este colegiado, promover decisão *ultra petita*, pois o limite da decisão é o pedido. Isso porque, no meu entender, em se tratando de obrigação principal, a multa aplicável seria a menor entre a prevista entre a redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dada pela Lei nº 9.876, de 1999, e a que foi dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dou, pois, provimento ao recurso na matéria para determinar o cálculo da multa tal e qual solicitado pelo recorrente, ou seja, com base no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

Voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos documentos apresentados extemporaneamente em face da preclusão, afastar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento relativo aos fatos geradores acontecidos até 01/2000, inclusive, e determinar o cálculo da multa com base no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital