



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720341/2015-18
ACÓRDÃO	2004-000.334 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TUPY GERENCIAMENTOS DE RESIDUOS E RECICLAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delinea especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate no momento primevo. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário no particular que inova.

PRELIMINAR. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS EM MOMENTO POSTERIOR OPORTUNO NÃO ESPECIFICADO. INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE ABERTURA DE FASE INSTRUTÓRIA PARA ESPECIFICAÇÃO DE PROVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REJEIÇÃO.

No contencioso administrativo fiscal a prova é essencialmente documental, com possibilidades de realizações de perícias e diligências, e deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo produzi-la em outro momento processual, excetuadas as hipóteses autorizativas das alíneas do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, ou

quando for meramente aclaratória de elemento probatório anterior relativo à questão já controvertida pela peça impugnatória e para rebater razões da primeira instância, ainda assim, deve ser, por regra, apresentada com o recurso voluntário, salvo impossibilidade comprovada de fazê-lo na ocasião.

No contencioso administrativo fiscal não há etapa procedimental de abertura de fase instrutória para especificação de provas, sendo o protesto genérico de produção de todas as provas em direito admitidas ou o protesto para a juntada de provas documentais em momento posterior oportuno carente de fundamentação legal e preclusa a oportunidade de produzir a prova que competia ser trazida, por regra, com a impugnação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO FISCAL DA RETENÇÃO NA FONTE DE 11% SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. APROVEITAMENTO NA COMPETÊNCIA DA RETENÇÃO. PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE DE QUE O APROVEITAMENTO TAMBÉM OCORRA PARA COMPETÊNCIAS SUBSEQUENTES. SALDO DE POSSÍVEL DIREITO CREDITÓRIO NÃO DECLARADO PARA COMPENSAR QUE SERIA DECORRENTE DA RETENÇÃO DE 11%. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ERRO NO PROCEDIMENTO FISCAL QUE RESULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O valor relativo à retenção dos onze por cento (11%) sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviço será compensado pela empresa contratada, na própria competência da retenção, quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, quando assim declarado em GFIP, demais disto, o saldo da retenção remanescente da compensação efetuada na própria competência, a critério da empresa contratada, poderá ser compensado nas competências subsequentes, desde que prestada essa informação em GFIP. Não é dever da autoridade fiscal fazer o aproveitamento de saldo para períodos subsequentes sobre os quais não tenha ocorrido específica declaração em GFIP.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE REMUNERAÇÕES DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO A PARTIR DOS REGISTROS CONTÁBEIS E DECLARAÇÕES FISCAIS DE REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS. DEFICIÊNCIA DO CONTRIBUINTE EM DESCONSTITUIR A SUA PRÓPRIA ESCRITA E SEUS REGISTROS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Se a fiscalização, de forma fundamentada e motivada, procede com o lançamento de ofício com base em registros contábeis e fiscais do contribuinte, cabe a este, em caso de inconformismo, comprovar que a sua escrita e seus registros não são verdadeiros, sob pena de ser mantido o lançamento efetivado. A alteração do crédito tributário deve ser baseada em fatos extintivos ou modificativos, devidamente demonstrados pelo contribuinte, mediante produção de provas hábil e idônea. O ônus da prova para desconstituir a própria escrita fiscal e contábil é do contribuinte.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS. FÉRIAS GOZADAS.

As férias gozadas (*férias comuns*) têm natureza remuneratória integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de Terceiros compondo a tributação da chamada folha de salários.

ADICIONAL DE UM TERÇO ($\frac{1}{3}$) DE FÉRIAS OU TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. TRÂNSITO EM JULGADO DO TEMA 985 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE nº 1.072.485). MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO TEMA 985 INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS QUANDO HÁ QUESTIONAMENTO ANTERIOR TEMPESTIVO.

O lançamento fiscal que exige a contribuição previdenciária e de Terceiros para fatos geradores sobre o terço constitucional de férias anteriores a 15/09/2020, especialmente quando há impugnação tempestiva anterior a essa data controvertendo a incidência e específica exigência tributária, deve ser afastado em obediência a modulação dos efeitos da decisão do Tema 985/STF (RE nº 1.072.485).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a contribuição previdenciária e de Terceiros será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485. As contribuições já pagas e não questionadas até a mesma data não serão devolvidas pela União. As contribuições não recolhidas e questionadas, não serão exigidas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS. HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL DE HORAS EXTRAORDINÁRIAS.

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária. Intelecção do Tema 687 dos Recursos Repetitivos do STJ, julgado na forma decidida no REsp nº 1.358.281, transitado em julgado em 10/02/2016.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à temática sobre multa qualificada, rejeitar a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, dar provimento parcial para afastar da base de cálculo do lançamento a rubrica do terço de férias.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 697/716), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 661/680), consubstanciada no Acórdão nº 06-55.710 - 5ª Turma da DRJ/CTA, de 28/09/2016, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação, apenas para retirar da base de cálculo das contribuições apuradas os valores relativos ao aviso prévio indenizado, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES RETIDAS DA PRESTADORA DE SERVIÇO.

O valor relativo à retenção dos onze por cento sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviço será compensado pela empresa contratada, na própria competência da retenção, quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

O saldo da retenção remanescente da compensação efetuada na própria competência, a critério da empresa contratada, poderá ser compensado nas competências subsequentes, desde que prestada essa informação em GFIP.

APLICAÇÃO DAS DECISÕES DO STF E STJ NOS ACÓRDÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Se determinada matéria for objeto de decisão definitiva exarada no STJ ou no STF, nas sistemáticas dos recursos repetitivos e da repercussão geral, apenas na hipótese da comunicação da PGFN de que, com base na Lei 10.522/2002, não mais contestará ou recorrerá sobre ela deve a DRJ reproduzir a tese do Judiciário na decisão de primeira instância administrativa.

ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 223/227) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 28/04/2015 (e-fls. 200, 212, 535), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

O presente processo tem por objeto os seguintes Autos de Infração (AI), lavrados contra TUPY GERENCIAMENTOS DE RESIDUOS E RECICLAGEM LTDA:

- DEBCAD nº 51.013.465-3, lavrado para exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a diferença apurada entre as bases de cálculo

dessas contribuições nos resumos mensais das folhas de pagamento, contabilidade, DIPJ, DIRF e RAIS e, de outro lado, o que foi declarado em GFIP nas competências de 01/2011 a 13/2011. O valor total desse AI, consolidado em 24/04/2015, incluindo as contribuições, os juros e a multa de ofício de 75%, é de R\$ 441.374,16 (quatrocentos e quarenta e um mil, trezentos e setenta e quatro reais e dezessete centavos).

- DEBCAD nº 51.013.466-1, lavrado para exigência da contribuição devida a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), incidente sobre a diferença apurada entre as bases de cálculo dessa contribuição nos resumos mensais das folhas de pagamento e, de outro lado, o que foi declarado em GFIP nas competências de 01/2011 a 13/2011. O valor total desse AI, consolidado em 24/04/2015, incluindo as contribuições, os juros e a multa de ofício de 75%, é de R\$ 457.331,97 (quatrocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos).

A fiscalização foi iniciada com o objetivo de apurar suposta diferença entre os valores declarados em “GFIP” (*Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*) e os valores constantes na folha de pagamentos, referente ao ano-calendário de 2011.

Segundo consta no Relatório Fiscal, o sujeito passivo deixou de declarar a totalidade dos segurados (*empregados e contribuintes individuais*) e remunerações em GFIP no decorrer no período fiscalizado, de 01/2011 a 12/2011, inclusive décimo terceiro salário.

No Anexo 04, f. 253-502, estão relacionados todos os segurados empregados que constam das Folhas de Pagamento e que não foram informados em GFIP.

No Anexo 10, f. 520-533 estão relacionados os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais que constam na contabilidade, conta “Serviços de PF”, e que também não foram informados em GFIP.

No Anexo 09, f. 519, estão relacionados os valores de pró-labore que não foram declarados em GFIP.

No lançamento das diferenças apuradas, foram considerados os destaques em nota fiscal referentes à retenção de 11%, e que estão relacionados no Anexo 11, f. 534.

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75% conforme previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por estar caracterizado, em tese, o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, foi formalizada a

Representação Fiscal para Fins Penais nos autos do Processo Administrativo nº 19515-720342/2015-62.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 542/561), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O sujeito passivo tomou ciência dos Autos de Infração no dia 28/04/2015 e apresentou impugnação no dia 28/05/2015, acolhida como tempestiva pelo órgão preparador (f. 659), onde salienta que, no seu entender, não merecem prosperar os autos de infração (AI), em razão da ocorrência de (i) flagrante erro na composição da base de cálculo das exações, e (ii) falta de aproveitamento de saldos credores de retenção de INSS na fonte (11% retido sobre cessão de mão de obra), com as alegações sintetizadas a seguir.

Da falta de aproveitamento de saldos credores de retenção de INSS na fonte

No auto de infração DEBCAD 51.013.465-3, observa-se que a fiscalização desprezou saldos credores de retenção de INSS sobre cessão de mão de obra e apenas lançou de ofício a contribuição previdenciária nos meses em que os pagamentos, créditos e retenções sofridas pelo contribuinte foram menores que os débitos apurados na fiscalização, nos meses de janeiro a abril, julho e agosto, outubro e 13º salário.

Afirma que, se considerados os saldos credores dos meses de maio, junho, setembro, novembro e dezembro, nos quais foram apurados saldos credores de INSS e não aproveitados para compensar os débitos dos meses seguintes, conforme previsto na legislação, a falta de recolhimento de INSS seria inferior ao lançado pelo fiscal, conforme se verá a seguir.

Abaixo, planilha com os dados constantes dos Anexos 06, 07, 09 e 10 do AI DEBCAD 51.013.465-3:

Origem	Anexo 06	INSS	SAT/RAT	Origem	Anexo 09/10	INSS	Origem	Anexo 07
Mês	Folha	20%	5,2482%	Mês	Individuais	20%	Mês	Desconto segurados
jan/11	426.368,32	85.273,66	22.376,66	jan/11	53.944,66	10.788,93	jan/11	35.210,86
fev/11	388.252,75	77.650,55	20.376,28	fev/11	107.479,15	21.495,83	fev/11	32.157,05
mar/11	354.623,17	70.924,63	18.611,33	mar/11	223.717,72	44.743,54	mar/11	29.409,37
abr/11	327.008,21	65.401,64	17.162,04	abr/11	61.885,26	12.377,05	abr/11	27.097,80
mai/11	315.218,33	63.043,67	16.543,29	mai/11	103.550,20	20.710,04	mai/11	26.145,15
jun/11	307.196,58	61.439,32	16.122,29	jun/11	134.039,27	26.807,85	jun/11	25.498,29
jul/11	301.086,58	60.217,32	15.801,63	jul/11	116.986,31	23.397,26	jul/11	25.043,42
ago/11	282.960,79	56.592,16	14.850,35	ago/11	182.685,20	36.537,04	ago/11	23.434,36
set/11	273.851,18	54.770,24	14.372,26	set/11	158.798,35	31.759,67	set/11	22.704,84
out/11	269.555,20	53.911,04	14.146,80	out/11	120.730,85	24.146,17	out/11	22.373,31
nov/11	266.568,31	53.313,66	13.990,04	nov/11	29.148,68	5.829,74	nov/11	22.181,60
dez/11	263.652,93	52.730,59	13.837,03	dez/11	16.917,50	3.383,50	dez/11	21.951,23
13º/11	250.483,50	50.096,70	13.145,88					
Total	4.026.825,85	805.365,17	211.335,87	Total	1.309.883,15	261.976,63	Total	313.207,28

Esses são então os valores dos débitos apurados, de forma resumida:

INSS 20% S/FOLHA	805.365,17
SAT/RAT 5,2482% S/ FOLHA	211.335,87
INSS 20% S/INDIVIDUAIS	261.976,63
<u>DESCONTO SEGURADOS S/ FOLHA</u>	<u>313.207,28</u>
Total de débitos apurados	1.591.884,95

Os valores da tabela acima são apenas as somas de totais de débitos gerados nas competências 01/2011 a 13/2011 com base nas informações prestadas nos anexos do auto de infração.

Considerando-se os créditos aos quais o contribuinte tem direito, também reconhecidos pelo fiscal na sua atuação, quais sejam:

- INSS de 11% retido na fonte na cessão de mão de obra (Anexo 11- DOC. 05);
- Salário família pago conforme folha de pagamento (Anexo 08 - DOC. 06);
- GPS pagas.

Planilhados esses valores, teremos os créditos em relação aos quais o contribuinte alega ter direito:

Origem Créditos	Anexo 11 Retenções	Anexo 08 Salário Família	RADA (1) GPS pagas	Total
jan/11	118.024,05	5.673,28	209,46	123.906,79
fev/11	125.693,83	5.021,77	207,90	130.923,50
mar/11	115.506,68	4.842,07	203,11	120.551,86
abr/11	83.749,94	4.857,76	163,85	88.771,55
mai/11	147.991,83	4.281,70		152.273,53
jun/11	126.621,07	4.199,44	272,64	131.093,15
jul/11	109.306,11	4.051,02	35,32	113.392,45
ago/11	127.048,99	3.884,50	35,40	130.968,89
set/11	121.124,47	3.673,14	40,02	124.837,63
out/11	102.485,97	3.517,66	332,69	106.336,32
nov/11	131.678,51	3.460,31	411,78	135.550,60
dez/11	103.036,07	6.768,60	349,57	110.154,24
13ª/11				0,00
Total	1.412.267,52	54.231,25	2.261,74	1.468.760,51

Portanto, se compararmos os débitos apurados sobre folha e segurados individuais, bem como o desconto de INSS sobre os segurados empregados conforme folha, que totalizam R\$ 1.591.884,95, contrapondo tais débitos aos créditos de retenções, salário família e GPS pagas, totalizando R\$ 1.468.760,51, chegamos a uma falta de recolhimento de INSS de no máximo R\$ 123.124,44.

Infelizmente, a fiscalização não observou a legislação (art. 31 da Lei 8.212/91 e art. 113 da IN 971/2009), que prevê o abatimento/compensação de retenções de 11% sobre faturamento com débitos dos meses seguintes, em prejuízo para o contribuinte, que recebeu uma atuação a maior, totalizando R\$ 209 mil ao invés de R\$ 123 mil.

Assim, o auditor se equivocou ao desconsiderar o saldo credor das retenções do INSS existentes nos meses de maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2011, chegando a um valor totalmente distante do que realmente é devido pela Impugnante, o que não se pode admitir.

Erro na composição da base de cálculo dos AI

Do contribuinte individual – valores pagos que não decorreram da prestação de serviços

Afirma a impugnante que a fiscalização simplesmente verificou a linha na DIPJ com nome de “Pagamentos feitos a pessoas físicas sem vínculos empregatícios”, extraiu o razão contábil da conta através do SPED Contábil e calculou 20% de INSS cobrado no auto de infração, sem fazer qualquer análise do conteúdo das informações que constavam deste razão contábil. Foram cometidos erros ao adotar tal procedimento, conforme apontados a seguir.

Do razão contábil constam exatamente 535 linhas de pagamentos realizados a pessoas físicas, por diversas razões. Contudo, nem todos estão sujeitos ao INSS, pois não decorrem da prestação de serviços, a exemplo dos que destacaremos a seguir:

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
06/2011	24/06/2011	5.000,00	PGTO BIGATO NF DE MARCO ADVOGA AUTOS N019110015388	0000012325	48,622
07/2011	07/02/2011	881,31	PGTO CARLOS ALBERTO NORONHA	0000002567	14,508
03/2011	11/03/2011	845,34	PGTO CARLOS ALBERTO NORONHA ADVOGADO	0000004814	22,364
01/2011	14/01/2011	898,95	PGTO CARLOS ALBERTO NORONHA ADVOGADOS	0000000889	8,633
Total		7.625,60			

Conforme tabela acima, o primeiro dos valores que não poderia ter sido objeto do auto de infração é relativo aos pagamentos feitos para o escritório de advogados que presta serviços de assessoria jurídica na área trabalhista para o contribuinte. Trata-se do escritório de advogados “Carlos ... Advogados”, CNPJ nº 74.../0001-06, que atualmente tem a denominação social “... Sociedade de Advogados”.

Em se tratando de pessoa jurídica, inclusive de relação na qual não há cessão de mão de obra, não há que se falar em INSS.

Outro grupo de lançamentos na mesma conta contábil que deve ser excluído da base de cálculo da autuação é relativo a aluguel de imóveis. Na época (2011), o contribuinte pagava aluguel de um imóvel, cujo locador/proprietário era pessoa física. Essa relação de pagamento não está sujeita à incidência de INSS, já que não decorre da prestação de serviços, conforme abaixo:

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
02/2011	07/02/2011	544,00	PGTO PARC 15/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	000002579	14,544
03/2011	10/03/2011	544,00	PGTO PARC 16/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000004745	22,134
04/2011	10/04/2011	544,00	PGTO PARC 17/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000007086	30,158
05/2011	10/05/2011	544,00	PGTO PARC 18/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000009271	38,001
06/2011	10/06/2011	544,00	PGTO PARC 19/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000011680	46,435
07/2011	11/07/2011	544,00	PGTO PARC 20/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000013764	53,788
08/2011	12/08/2011	544,00	PGTO PARC 21/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000015903	61,535
09/2011	13/09/2011	544,00	PGTO PARC 22/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000017901	68,814
10/2011	10/10/2011	544,00	PGTO PARC 23/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000019832	75,755
11/2011	10/11/2011	544,00	PGTO PARC 24/24 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000021988	83,735
12/2011	12/12/2011	582,00	PGTO PARC 25/36 ALUGUEL IMÓVEL PIEDADE CONCEICAO DE BARROS	0000024039	91,237
Total		6.022,00			

Outra relação de pagamentos que também não é base de incidência de INSS é relativo a compra de materiais, com notas fiscais, as quais já constam do próprio razão contábil, conforme abaixo:

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
02/2011	23/02/2011	617,15	PGTO NF 1520 LUIZ AMBROZIO PROCORRO NATIVIDADE DA SERRA	"0000003594	17.927
02/2011	24/02/2011	75,00	PGTO NF 1532 LUIZ AMBROZIO PROCORRO NATIVIDADE DA SERRA	"0000003677	18.185
02/2011	23/02/2011	780,00	PGTO NF1532 LUIZ AMBROZIO PROCORRO NATIVIDADE DA SERRA	"0000003595	0.018
Total		1.472,15			

Os pagamentos da tabela acima foram feitos para "Luiz ...", uma pessoa jurídica da categoria empresário individual, com inscrição no CNPJ nº .../0001-34, regularmente constituída conforme ficha cadastral da Junta comercial de São Paulo (DOC. 08).

Outro valor que também merece ser excluído do cálculo do INSS é o relativo às compras de verduras consumidas pelos funcionários da empresa no refeitório durante o almoço, os quais eram adquiridos de uma comerciante local, da região da Serra da Cantareira, onde está localizada a principal unidade operacional da empresa. Veja na relação abaixo os pagamentos feitos:

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
08/2011	24/08/2011	268,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000016424	63,327
09/2011	20/09/2011	523,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000018247	69,914
09/2011	27/09/2011	237,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000018669	71,517
11/2011	22/11/2011	303,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000022498	85,423
11/2011	23/11/2011	288,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000022607	85,805
11/2011	30/11/2011	268,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000023293	88,449
12/2011	29/12/2011	312,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000025143	95,226
12/2011	29/12/2011	280,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA	0000025147	95,238
10/2011	31/10/2011	529,00	PGTO LILIANE PIRES BATISTA COMPRA DE VERDURAS	0000020933	79,695
Total		3.008,00			

Outros valores que também não podem ser incluídos na base de cálculo de INSS contribuinte individual são lançamentos genéricos registrados na conta, conforme as tabelas abaixo:

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
02/2011	02/02/2011	22.907,93	PGTO DIVS	0000002227	0.013
03/2011	01/03/2011	140.851,49	PGTO DIVS	0000004274	20,398
04/2011	25/04/2011	140,37	PGTO DIVS	0000007901	0.033
07/2011	04/07/2011	80.299,76	PGTO DIVS	0000013359	52,405
08/2011	03/08/2011	144.436,98	PGTO DIVS	0000015428	59,881
09/2011	01/09/2011	123.084,08	PGTO DIVS	0000017326	66,788
10/2011	05/10/2011	93.421,56	PGTO DIVS	0000019523	74,658
03/2011	04/03/2011	11.579,85	PGTO DIVS 03/2011	0000004541	21,354
Total		616.722,02			

Mês	Data	Valor	Histórico	Número	NºLinha
04/2011	04/04/2011	23.808,59	PGTO	0000006556	28,258
05/2011	04/05/2011	82.766,32	PGTO	0000008932	36,708
06/2011	03/06/2011	103.478,88	PGTO	0000011248	44,915
Total		210.053,79			

Note que não há qualquer indicativo no histórico do lançamento que indica se tratar de pagamentos feitos a pessoas físicas pela prestação de serviços.

A fiscalização sequer se deu ao trabalho de analisar os registros do razão contábil, o que efetivamente não pode ser aceito por essa Delegacia de Julgamento da Receita Federal. Afinal, não basta pegar o saldo mensal do razão contábil e calcular 20% de INSS e lavrar um auto de infração, impondo multa e cobrando juros do contribuinte.

Da não tributação das verbas indenizatórias que constam na folha de pagamento da impugnante

Ademais, relevante trazer outro equívoco na composição da base de cálculo dos tributos ora exigidos pelos AI, qual seja, a não incidência de contribuição

previdenciária dos incisos I, II e III do §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, incluindo as contribuições com o Seguro Acidente do Trabalho (SAT) e Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), e das contribuições a terceiros (salário educação, INCRA, SEBRAE, SENAC e SESC) sobre as verbas pagas pela Impugnante aos seus empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, a título de:

- (i) férias;
- (ii) adicional de $\frac{1}{3}$ das férias (“terço constitucional”);
- (iii) aviso prévio indenizado;
- (iv) hora extra; e
- (v) adicional de hora extra.

De cada resumo da folha de pagamento (DOC. 07), a Impugnante apurou os valores de verbas indenizatórias pagas e que, no seu entender, deveriam ser deduzidos da base de cálculo apurada pela fiscalização em cada mês:

	Férias	1/3 Férias	Aviso Prévio indenizado	Hora extra	Totais
jan/11.	16.030,79 3.718,00 10.549,43	5.343,52 4.755,62	10.794,27	466,24	51.657,87
fev/11.	12.453,55 192,51 95,63 8.464,65 12.618,62	4.151,21 7.027,62	9.391,64	125,18	54.520,61
mar/11.	20.394,18 7.435,87 13.565,44	6.798,02 7.000,34	877,20 5.787,10		61.858,15
abr/11	15.102,01 5.685,88 3.818,16	5.033,99 3.168,00	3.102,22		35.910,26
mai/11	20.251,12 5.810,44 3.733,90	6.750,23 3.181,46	616,05		40.343,20
jun/11 /	22.131,41 5.625,94 2.713,22	7.377,12 2.779,42	1.116,26		41.742,47
jul/11.	19.977,56 6.214,61 6.112,01	6.659,09 4.108,86	1.093,08		44.165,21
ago/11.	16.111,40 5.262,40 2.690,95	5.370,47 2.651,10	2.970,71		35.057,08
Set/11	13.993,58 6.123,29 2.849,20	4.664,46 2.990,82	2.683,01		33.304,36
out/11	15.373,81 4.298,22 2.732,27	5.124,54 2.343,50		2.706,22	32.578,56
nov/11	17.452,22 6.109,67 3.462,53 83,33	5.817,35 3.218,51		1.400,00 1.794,00	39.337,61
dez/11	34.510,00 687,70 401,16	11.503,20 362,95		687,70	48.152,71

Da verba paga a título de férias (gozadas)

A remuneração paga pela Impugnante aos seus empregados e trabalhadores avulsos, com relação ao período de férias por eles gozadas, não é paga em decorrência de qualquer serviço prestado (já que, nitidamente, no período em que as férias são gozadas, não há prestação de serviço, e o trabalhador não está disposição do empregador).

Ao contrário, essa remuneração é paga exclusivamente em razão de garantias constitucionais e legais de que desfrutam os trabalhadores, não podendo, portanto, ser considerada como contrapartida de serviço.

Portanto, não se tratando de verba paga em contrapartida à prestação de serviço, sobre ela não pode ser instituída ou cobrada contribuição previdenciária e contribuições de terceiros.

Além disso, cabe observar que os valores recebidos pelo trabalhador a título de férias não integram o montante correspondente à sua aposentadoria. Logo, a exigência de contribuições previdenciárias sobre férias é indevida, na medida em que viola o princípio de retributividade do sistema previdenciário.

Pelos motivos acima, aliás, o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento, no regime dos recursos repetitivos, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS e do Recurso Especial nº 1.322.945/DF, no sentido de que não devem incidir contribuições previdenciárias sobre férias.

Do adicional de $\frac{1}{3}$ sobre as férias (“terço constitucional”)

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional, na medida em que (i) tal verba ostenta natureza indenizatória, não sendo recebida em decorrência da prestação do serviço, bem como (ii) pelo fato de que os valores recebidos pelo trabalhador a título de terço constitucional de férias não integra a sua aposentadoria. Confira-se, dentre outros, o seguinte precedente:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

- A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.

- Agravo regimental improvido.

(AI 712880 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 26/05/2009, DJe-113 DIVULG 18-06-2009 PUBLIC 19-06-2009 REPUBLICAÇÃO: DJe-171 DIVULG 10-09-2009 PUBLIC 11-09-2009 EMENT VOL-02373-04 PP-00753)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, adotou o mesmo entendimento firmado pelo STF, conforme se verifica pela decisão abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. FÉRIAS E RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.230.957-RS. DESCUMPRIMENTO DOS ARTS. 26 E 79 DA LEI 11.941/2009. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SÚMULA VINCULANTE N. 10. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 1.230.957- RS, da relatoria do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, sob o regime do artigo 543-C do CPC, DJe 18-3-2014, fixou o entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre as quantias pagas a título de terço constitucional de férias.

(AgRg no REsp 1276018/RJ, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/05/2014, DJe 29/05/2014)

Note-se que ao decidir pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de terço constitucional de férias, o STJ citou acórdão originário do julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS.

A lógica adotada, pelo STF e pelo STJ, nos precedentes acima se aplica também às contribuições devidas a terceiros, na medida em que essas contribuições também têm como pressuposto o fato de que, em sua base de cálculo, somente devem ser incluídas verbas trabalhistas com natureza salarial ou pagas em contrapartida à prestação de serviços.

Da verba paga a título de aviso prévio indenizado

O art. 487 da CLT prevê que o aviso prévio é um direito do empregado. Por outro lado, quando o aviso prévio não é concedido ao empregado, este fica desprovido do direito de redução de jornada e das faltas autorizadas pela CLT.

Diante disso, não resta dúvida de que tem natureza indenizatória o montante pago pela empresa empregadora ao não conceder aos seus empregados o aviso prévio. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. EMBARGOS REJEITADOS.

1. O aresto embargado contém fundamentação suficiente para demonstrar que: (a) "em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância 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)"; (b) "o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011)", de modo que "não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela

Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano".

(EDcl no REsp 1230957/RS, Rei. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2014, DJe 30/04/2014)

A lógica adotada, pelo STJ, nos precedentes acima se aplica também às contribuições devidas a terceiros, na medida em que essas contribuições também têm como pressuposto o fato de que, em sua base de cálculo, somente devem ser incluídas verbas trabalhistas com natureza salarial ou pagas em contrapartida à prestação de serviços.

Da verba paga a título de hora-extra e seu adicional

A verba paga a título de hora-extra, também no entender da Impugnante, possui caráter indenizatório. Isso porque, no período em que o trabalhador fica disponível para prestar o serviço extraordinário, ele deixa de cuidar de sua saúde, de passar tempo com sua família, enfim, de dedicar-se ao lazer etc. Além disso, o caráter indenizatório da hora extra pode ser constatado, tendo em vista que:

- a) a supressão do descanso do trabalhador não decorre de acordo sinalagmático, e sim de imposição do empregador, conforme as necessidades (esporádicas, eventuais ou habituais) da empresa;*
- b) o adicional tem natureza de penalidade ao empregador, em razão da quebra da legítima expectativa de descanso do empregado;*
- c) a supressão do descanso prejudica a saúde física e mental do trabalhador; e*
- d) a supressão do descanso fere a liberdade individual e a dignidade do trabalhador.*

O caráter indenizatório da hora extra já foi reconhecido pelo STF em diversas oportunidades, dentre outros, no seguinte precedente:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS HORAS EXTRAS E O TERÇO DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Esta Corte fixou entendimento no sentido que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AI 727958 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008, DJe-038 DIVULG 26-02-2009 PUBLIC 27-02-2009 EMENT VOL02350-12 PP-02375)

Note-se que, apesar do precedente acima se referir a caso de servidor público, essa característica, assim como no precedente relativo ao terço constitucional, também não foi determinante para a conclusão a que chegou o Tribunal: de que a verba paga a título de hora-extra ostenta caráter indenizatório.

Mais evidente ainda é a não incidência das contribuições previdenciárias e contribuições a terceiros sobre a verba paga a título de adicional (de, no mínimo, 50%) relativo à hora extra, previsto no art. 7º, XVI, da CF/88.

Isso porque, além de possuir natureza indenizatória, o adicional relativo à hora extra não é contrapartida à realização do trabalho, pelos empregados, trabalhadores avulsos e/ou contribuintes individuais, nem decorre do fato deles serem empregados, trabalhadores ou contribuintes (e sim do fato de o empregado trabalhar em sua hora de descanso).

Resta assim demonstrada, portanto, a inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de contribuições previdenciárias e contribuições a terceiros sobre (i) a hora extra e (ii) o adicional relativo à hora extra.

Dos Pedidos

Por fim, requer a Impugnante seja conhecida e totalmente provida a Impugnação para cancelar os AI na parte dos equívocos apresentados quando à desconsideração do saldo credor de INSS, bem como em relação aos equívocos na composição da base de cálculo dos tributos ora exigidos.

Em tempo, com base nos princípios da verdade material e do contraditório e da ampla defesa, a Impugnante protesta pela alegação de novos argumentos, bem como pela juntada de outros documentos que, eventualmente, entenda relevante para o julgamento da presente lide.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela procedência parcial do lançamento, dando parcial razão aos termos da impugnação.

Assentou-se que assistia parcial razão a tese defensiva, pois deveria ser retificado o lançamento de ofício para retirar da base de cálculo das contribuições apuradas os respectivos valores do aviso prévio indenizado, que, conforme os resumos das folhas de pagamento (cód. 2515), são: Competência 03/2011, no valor de R\$ 877,20; e Competência 11/2011, no valor de R\$ 1.400,00.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, no que foi vencido, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal. No que foi inovador, em relação a peça impugnatória, requer o afastamento da multa qualificada.

Na ocasião, protestou pela produção de provas que venham a ser solicitadas em decisões futuras.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso é tempestivo (notificação em 18/11/2016, e-fl. 694, protocolo recursal em 19/12/2016, e-fl. 696, e despacho de encaminhamento, e-fl. 718), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Todavia, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação, não controvertida tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário.

Deveras, na impugnação não trata de multa qualificada e no recurso voluntário apresenta capítulo inovador para a temática.

A tese pretendida no recurso voluntário é inovadora.

Perceba-se que os arts. 14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
(...)

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)

(...)

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).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de *“recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”*, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não julgada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação e, por isso mesmo, a DRJ não se pronunciou sobre tema não suscitado.

De qualquer sorte, ao que consta das peças do auto de infração e relatório de primeira instância, a multa de ofício lançada foi a simples de 75%, neste sentido, também faltaria o interesse recursal.

Sendo assim, conheço em parte do recurso voluntário, deixando de conhecer sobre temática de multa qualificada.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar pelo protesto de provas e juntada posterior de documentos

Observo ter o recorrente protestado pela produção de provas que venham a ser solicitadas em decisões futuras, ocasião em que poderia juntar novos documentos, produzir novas provas.

Muito bem. O art. 24 do Decreto nº 7.574, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União (*regulamenta o Decreto nº 70.235, que tem status de lei ordinária, a teor do §5º do art. 34 do ADCT da CF/1988*), disciplina que *“[s]ão hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito”*.

Portanto, todos os meios de prova são autorizados, desde que não sejam ilícitos, na forma do parágrafo único do mesmo art. 24 do Decreto nº 7.574.

Todavia, na forma do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, que rege o processo administrativo fiscal de determinação e de exigência de créditos tributários da União, a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, que instaura a lide do contencioso administrativo fiscal, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que comprove situações ressalvadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do mesmo dispositivo legal ou quando o novo documento seja meramente aclaratório de questão já tempestivamente controvertida pela peça impugnatória e venha rebater razões da primeira instância, ainda assim, deve ser, por regra, apresentada com o recurso voluntário, salvo impossibilidade comprovada de fazê-lo na ocasião.

Demais disto, não caracteriza cerceamento de defesa a assertiva, em decisão de primeira instância, no sentido de que a prova cabe ser produzida com a impugnação, especialmente se a conclusão decorre da análise de requerimento de protesto pela produção de provas deduzido na peça impugnatória ao lançamento de ofício.

Vale concluir que, no contencioso administrativo fiscal, a prova é essencialmente documental, com possibilidades de realizações de perícias e diligências, devendo ser apresentada, por regra, com a impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo produzi-la em outro momento processual, excetuadas as hipóteses autorizativas mencionadas alhures.

De qualquer sorte, é certo que, no contencioso administrativo fiscal não há etapa procedimental de abertura de fase instrutória para especificação de provas, sendo o protesto genérico de produção de todas as provas em direito admitidas ou o protesto para a juntada de provas documentais em momento posterior oportuno carente de fundamentação legal e preclusa a oportunidade de produzir a prova que competia ser trazida, por regra, com a impugnação.

De mais a mais, em *obiter dictum*, quando a prova competir ao contribuinte, a diligência não pode servir ou ser determinada como instrumento para corrigir a deficiência probatória do sujeito passivo. A diligência deve auxiliar o julgador em esclarecimentos de dúvidas e esclarecimentos em relação a prova já produzida pelos polos do contencioso administrativo fiscal.

Sendo assim, rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre remunerações de segurados empregados (parte da empresa, art. 22, I, da Lei nº 8.212), da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT (art. 22, II) e da contribuição da empresa sobre remunerações de contribuintes individuais (art. 22, III). Outrossim, são exigidas as

contribuições para outras entidades e fundos – Terceiros sobre a folha de salários dos segurados empregados (Lei nº 11.457, art. 3º, §§ 2º e 3º). O período dos fatos geradores é compreendido entre 01/01/2011 a 31/12/2011.

A motivação do lançamento são constatações de “diferenças” entre os valores declarados e confessados como fatos geradores em “GFIP” (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e os valores constantes na folha de pagamentos, referente ao ano-calendário de 2011, ou observados em demais elementos fiscais-contábeis (contabilidade, DIPJ, DIRF e RAIS).

A fiscalização, no lançamento das diferenças, considerou eventuais direitos creditórios do contribuinte em relação as retenções de 11% com destaques em notas fiscais relacionados com a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, apropriando este crédito para reduzir o valor exigido no lançamento de ofício, conforme Anexo 11 (e-fl. 534).

A fiscalização no Anexo 04 (e-fl. 253/502) relacionou todos os segurados empregados que constam das Folhas de Pagamento e que não foram informados em GFIP. No Anexo 10 (e-fls. 520/533) relacionou os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais que constam na contabilidade, conta “Serviços de PF”, e que também não foram informados em GFIP. No Anexo 09 (e-fl. 519), ainda em relação a contribuintes individuais, relacionou os valores de pró-labore que não foram declarados em GFIP. Também, apresentou outros anexos bem demonstrando a composição das bases de cálculo levantadas pelas diferenças constatadas que ensejam o lançamento.

O contribuinte, desde a impugnação, sustenta que o auto de infração não deve prosperar, pois, em resumo: (i) ainda haveria valores a maior para aproveitamento de saldos credores de retenção de 11% com destaques em notas fiscais em razão de cessão de mão de obra; e (ii) haveria erro na composição da base de cálculo das exações, sendo que para essa temática aborda diversos subtópicos, inclusive argumentando que há rubricas não tributáveis que estão no contexto da chamada “folha de salários”.

Passo ao enfrentamento do recurso voluntário por capítulos.

- Alegada falta de aproveitamento de saldos credores de retenção, direito creditório decorrente das retenções de 11% na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra quando destacado na nota fiscal

Como se observou, a autoridade fiscal no lançamento de ofício, de forma voluntária, considerou eventuais direitos creditórios do contribuinte em relação as retenções de 11% com destaques em notas fiscais relacionados com a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, apropriando este crédito para reduzir o valor exigido no lançamento de ofício, conforme Anexo 11 (e-fl. 534).

Todavia, o sujeito passivo não se conforma com o montante apropriado. Aduz que a fiscalização não observou a legislação que prevê o abatimento/compensação de retenções de 11% sobre faturamento com débitos dos meses seguintes, em prejuízo para o contribuinte, que recebeu uma autuação a maior. Argumenta que houve equívoco ao desconsiderar o saldo credor das retenções existentes nos meses de maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2011. Sustenta que não há que se falar que o valor remanescente da retenção, caso não esteja inteiramente declarado na GFIP, não poderia ser compensado, ainda mais no caso de lançamento de ofício em que a própria base de cálculo restou ampliada pela fiscalização, pois seria impossível pedir a compensação dos saldos remanescentes contra débitos que à época não existiam (por exemplo, a parte dos contribuintes individuais). Alega que é de ciência da autoridade fiscal o direito creditório, pois teve acesso a todas as notas fiscais da contribuinte (Anexos 08, 11 e GPS pagas), que atestam que seus créditos.

Muito bem. Não assiste razão a empresa recorrente. Explico.

Ora, como é de conhecimento, a destinação de saldo remanescente de retenções em competências subsequentes depende do atendimento ao previsto na legislação tributária no sentido de que eventual saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subsequentes ou poderá ser objeto de pedido de restituição. Em específico, após ter sido consultado os sistemas informatizados, consta os seguintes valores de retenções informados por meio de GFIP:

Competência	Retenção valor informado GFIP
Janeiro de 2011	R\$ 1.549,00
Fevereiro de 2011	R\$ 1.629,00
Março de 2011	R\$ 0,00
Abril de 2011	R\$ 0,00
Maio de 2011	R\$ 0,00
Junho de 2011	R\$ 1.673,00
Julho de 2011	R\$ 2.390,00
Agosto de 2011	R\$ 2.339,00
Setembro de 2011	R\$ 1.433,00
Outubro de 2011	R\$ 0,00
Novembro de 2011	R\$ 0,00
Dezembro de 2011	R\$ 0,00
13º de 2011	R\$ 0,00

Neste sentido, embora haja plausibilidade na alegação de que em determinadas competências possuía recolhimentos de retenção vinculados ao seu CNPJ em montante superior às contribuições para seguridade social, há que se ter em mente que o valor de saldo remanescente para ser compensado ou restituído, é o valor da retenção declarado na GFIP pelo sujeito passivo, em observância à legislação de regência.

Por conseguinte, não há possibilidade de serem utilizados saldos remanescentes em competências subsequentes à retenção sem antes o contribuinte efetuar a competente declaração em GFIP, não só das retenções sofridas nas respectivas competências, mas também de

todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias e, caso os valores relativos à retenção superem o montante das contribuições previdenciárias a serem recolhidas na competência (segurados + empresa), o saldo de retenção a compensar/restituir pode ser lançado no campo Compensação, em competências subsequentes, nos termos previstos na legislação tributária e nos procedimentos descritos no Manual da GFIP.

Por outras palavras, o valor relativo à retenção dos onze por cento (11%) sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviço será compensado pela empresa contratada, na própria competência da retenção, quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, quando assim declarado em GFIP, demais disto, o saldo da retenção remanescente da compensação efetuada na própria competência, a critério da empresa contratada, poderá ser compensado nas competências subsequentes, desde que prestada essa informação em GFIP.

Fato é que não é dever da autoridade fiscal fazer o aproveitamento de saldo para períodos subsequentes sobre os quais não tenha ocorrido específica declaração em GFIP

O aproveitamento efetivado pela autoridade administrativa ocorreu no limite do que foi declarado pelo sujeito passivo em relação a competência da retenção. Ainda que haja o lançamento de ofício, não é dever da autoridade fiscal proceder com o aproveitamento do que não foi declarado a título de direito creditório (saldo) para compensar pelo contribuinte em períodos subsequentes.

Não há erro de procedimento quando a autoridade fiscal constitui crédito tributário a partir de fatos geradores não declarados só porque, em contraposição, não apropria possível direito crédito (saldo) que não foi declarado pelo contribuinte. Os fatos jurígenos são distintos. O que foi declarado para compensar deve ser considerado, porém o que não foi declarado para fins de compensação via GFIP não impõe que a autoridade fiscal exerça auditoria de conferência de eventual direito creditório (saldo) para abater o lançamento.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Erro na composição da base de cálculo: Alegação sobre valores pagos que não são prestação de serviços de contribuintes individuais

Alega o contribuinte que a fiscalização teria exigido contribuições da empresa sobre valores pagos para contribuintes individuais que não são, em verdade, remunerações, de modo que não se cuidam de valores que compõem base de cálculo da contribuição (art. 22, III, Lei nº 8.212).

Sustenta que a fiscalização simplesmente verificou a linha na DIPJ com nome de *“Pagamentos feitos a pessoas físicas sem vínculos empregatícios”*, extraiu o razão contábil da conta através do SPED Contábil e calculou 20% de INSS cobrado no auto de infração, sem fazer

qualquer análise do conteúdo das informações que constavam deste razão contábil. Pondera que não era tudo remunerações de contribuintes individuais.

Diz que do razão contábil constam exatamente 535 linhas de pagamentos realizados a pessoas físicas, por diversas razões, mas nem tudo é remuneração de contribuinte individual para se sujeitar às contribuições da empresa. Sustenta que há, por exemplo, pagamentos feitos para o escritório de advogados que presta serviços de assessoria jurídica na área trabalhista para o contribuinte. Alega que outro grupo de lançamentos na mesma conta contábil que deve ser excluído base de cálculo da autuação é relativo a aluguel de imóveis. Pondera que pagava aluguel de um imóvel, cujo locador/proprietário era pessoa física. Outra relação de pagamentos que também não seria base de incidência é relativo a compra de materiais, com notas fiscais, as quais já constam do próprio razão contábil. Também, haveria às compras de verduras consumidas pelos funcionários da empresa no refeitório durante o almoço compradas de pessoa física (não se tratando de serviços de contribuintes individuais), além de alegados lançamentos genéricos registrados na conta, direcionados aos sócios da empresa em razão dos lucros da atividade econômica, não se tratando de pagamentos feitos a pessoas físicas pela prestação de serviços.

Advoga que não houve cuidado de ler os registros contábeis.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Ora, foi constatada pela autoridade fiscal, na confrontação das remunerações de contribuintes individuais declarados nas GFIP de 2011 com os pagamentos efetuados para pessoas físicas e informados na DIPJ e DIRF, do mesmo ano, significativa discrepância, havendo remunerações em GFIP muito inferiores aos pagamentos declarados naquelas outras declarações.

Consta dos autos que, no decorrer do procedimento fiscal, a empresa contribuinte foi intimada a apresentar os resumos mensais das folhas de pagamento de todos os segurados, inclusive dos contribuintes individuais, conforme Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 01 (e-fls. 7/8). Todavia, em resposta ao TIF nº 01, não se contemplou os contribuintes individuais nos resumos das folhas de pagamento apresentados. Uma vez reintimada a apresentar *“FOLHAS DE PAGAMENTO impressa (papel) com todos os nomes e remunerações mês a mês de todos os contribuintes individuais”*, por meio do TIF nº 02 (e-fls. 89/90), não se atendeu o comendo.

Na sequência, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 92/93), reintimando para apresentar tal documentação. Novamente, não atendida.

Pela falta da apresentação das folhas de pagamento dos contribuintes individuais, a autoridade lançadora buscou na contabilidade da empresa autuada as remunerações desses segurados contribuintes individuais, e concluiu a fiscalização: Salientamos que os valores constantes no ANEXO 10 referem-se aos pagamentos às pessoas físicas sem vínculo empregatício – contribuintes individuais – e que foram obtidos na contabilidade digital do contribuinte – SPED – através da relação de pagamentos efetuados a pessoas físicas que constam da conta contábil *“SERVIÇOS DE PF”* nº 542008000054128.

Referidos pagamentos totalizam R\$ 1.286.788,07, valor esse que coincide com o informado pelo contribuinte na DIPJ AC 2011 como “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA FÍSICA SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO”.

Por sua vez, a empresa recorrente alega que houve erro na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas a contribuintes individuais, por ter a autoridade fiscal incluído nessa apuração pagamentos efetuados a pessoa física que não decorreram da prestação de serviços e, até mesmo, pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, porém, entre os documentos juntados aos autos, não constam documentos idôneos (tais como, nota fiscal, fatura, recibo, contratos, ordem de pagamento etc.) a infirmar a inclusão dos pagamentos apontados nas alegações da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas a contribuintes individuais.

As alegações do contribuinte são desprovidas de provas.

Ademais, conforme evidenciou a fiscalização, os lançamentos considerados como sendo remunerações pagas/creditadas a contribuintes individuais foram aqueles escriturados em conta contábil intitulada “SERVICOS DE PF nº 542008000054128” e não qualquer conta sobre a qual fosse ser aplicado 20% de forma cega, como pretende argumentar sem provas a recorrente.

No mais, se cada fato contábil é transportado para as respectivas contas, conclui-se que os lançamentos escriturados na conta respectiva, até prova em contrário, presumir-se-ão serviços prestados por pessoa física contribuinte individual.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Erro na composição da base de cálculo: Alegação de verbas indenizatórias inclusas na chamada folha de salários: Férias (gozadas)

A empresa recorrente alega, ainda, o erro na composição da base de cálculo do lançamento de ofício, agora relacionado com a folha de salário de segurados empregados, afetando a exigência da quota patronal, do GILRAT e Terceiros, uma vez que foram inclusas na chamada folha de salários valores indenizatórios referente as Férias (gozadas). Requer o afastamento da base de cálculo dos valores relativos as férias gozadas, posto que entende ser verbas indenizatórias.

Invoca o Recurso Especial nº 1.230.957 e o Recurso Especial nº 1.322.945.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente em relação as férias gozadas.

A questão é que as férias são consideradas verba salarial, pois representam um período de descanso remunerado. Portanto, elas compõem o salário de contribuição, que é a base para o cálculo da contribuição previdenciária. A discussão é diversa do chamado terço constitucional ou adicional de um terço das férias gozadas, inclusive o REsp nº 1.230.957 não vai

tratar das férias gozadas, mas exclusivamente do adicional de um terço em termos de recurso repetitivo.

Por conseguinte, as férias gozadas (*férias comuns*) têm natureza remuneratória integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de Terceiros compondo a tributação da chamada folha de salários.

Adicionalmente, importante dizer que a Corte Cidadã já pacificou a natureza remuneratória das férias gozadas (*férias comuns*), conforme se constata da leitura da ementa dos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015.

2. O aresto recorrido está em consonância com o entendimento firmado pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, este no sentido de que, diante da sua natureza remuneratória, incide contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre a verba concernente às férias gozadas. Precedentes: AgInt no AREsp n. 2.214.961/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/5/2023, DJe de 27/6/2023; AgInt no AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.013.484/RJ, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 5/6/2023, DJe de 9/6/2023; AgInt no REsp n. 1.997.982/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 10/10/2022, DJe de 13/10/2022.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.073.789/DF, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/10/2023, DJe de 5/10/2023)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS (COTA PATRONAL). ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM PACÍFICO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

(...).

2. Este Superior Tribunal tem posicionamento consolidado segundo o qual incide a contribuição previdenciária, cota patronal, sobre os valores pagos a título de férias gozadas. Precedentes.

3. Consolidou-se na Primeira Seção desta Corte Superior o entendimento de que, em razão da natureza remuneratória, incide a contribuição previdenciária sobre

os adicionais noturno, de periculosidade, de insalubridade e de transferência; as horas extras e seu respectivo adicional. Precedentes.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 2.088.189/PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 4/12/2023, DJe de 7/12/2023)

O mesmo entendimento se observa no AgInt no REsp nº 1.652.868 (relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 13/2/2023, DJe de 16/2/2023), bem como no AgInt no REsp nº 1.997.982 (relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 10/10/2022, DJe de 13/10/2022).

Em relação ao invocado REsp nº 1.322.945 importante dizer que foi reformado, exatamente para assentar que as férias gozadas (férias comuns) são remuneratórias, tratam do descanso remunerado decorrente do trabalho. Veja-se ementa do derradeiro recurso de embargos de declaração:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. EMBARGOS REJEITADOS.

1. A Primeira Seção/STJ, ao acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para determinar a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor correspondente às férias gozadas, ressaltou que os embargos de declaração constituem uma via estreita, que visa ao aperfeiçoamento da decisão, eliminando-se omissão, obscuridade e/ou contradição, na forma prevista no art. 535 do CPC, não sendo a via adequada para o simples rejuízo da causa. Não obstante tal ressalva, entendeu-se que, no caso, excepcionalmente, *"mostra-se necessário preservar a segurança jurídica, evitando-se a manutenção de um único precedente desta Seção, cujo entendimento está em descompasso com os inúmeros precedentes das Turmas que a compõem, bem como em flagrante divergência com o entendimento prevalente entre os Ministros que atualmente a integram"*. Assim, o acolhimento de tais embargos não implicou ofensa ao disposto no art. 535 do CPC.

2. Considerando a existência de precedentes da própria Primeira Seção/STJ, no sentido da incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela correspondente às férias gozadas, não há falar em ofensa à função uniformizadora da Primeira Seção/STJ em relação às Turmas que a integram.

3. Tendo em vista a não ocorrência de trânsito em julgado do acórdão de fls. 714/732 (que proveu o recurso especial), não há falar em preclusão que obstasse o acolhimento dos embargos de declaração pelo acórdão ora embargado.

4. Não havendo omissão, obscuridade ou contradição, merecem ser rejeitados os embargos de declaração opostos, sobretudo quando contêm elementos meramente impugnativos.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp n. 1.322.945/DF, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/6/2016, DJe de 30/6/2016)

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Erro na composição da base de cálculo: Alegação de verbas indenizatórias inclusas na chamada folha de salários: Adicional de $\frac{1}{3}$ de férias (terço constitucional)

A empresa recorrente alega, ainda, o erro na composição da base de cálculo do lançamento de ofício, agora relacionado com a folha de salário de segurados empregados, afetando a exigência da quota patronal, do GILRAT e Terceiros, uma vez que foram inclusas na chamada folha de salários valores indenizatórios referente ao Adicional de $\frac{1}{3}$ de férias (terço constitucional). Requer o afastamento da base de cálculo dos valores relativos ao Adicional de $\frac{1}{3}$ de férias (terço constitucional), posto que entende ser verbas indenizatórias.

Invoca o Recurso Especial nº 1.230.957, além de outros precedentes.

Antes de analisar se o contribuinte tem, ou não, razão em sua insurgência, importante dizer que os fatos geradores são competências do ano de 2011, para o período de apuração entre 1º/01/2011 a 31/12/2011.

Na sequência, importa anotar que a discussão aqui tratada é diversa do capítulo anterior. O tema deste capítulo se relaciona com o adicional de férias e não com as férias em si. Cuida do debate sobre o terço constitucional de férias.

No REsp nº 1.230.957, que compõe os Recursos Repetitivos do STJ, havia sido firmado Tese, no Tema 479, assentando que: *“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).”*

Todavia, houve sobrestamento pelo Tema 985/STF (RE nº 1.072.485), inclusive ao ser solucionada a referida Repercussão Geral na Suprema Corte se assentou tese diametralmente oposta segundo a qual: *“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”*.

Neste horizonte, o STF entendeu necessário modular os efeitos da sua decisão, vez que no julgamento de mérito que realizou reformou arcabouço jurisprudencial que abrangia precedentes do próprio STF, além do Recurso Repetitivo do STJ, com tese em sentido contrário, com abrupta mudança de jurisprudência. Por isso, além de modular, optou-se por escolher como marco temporal a data da publicação da ata do julgamento de mérito do Tema 985/STF.

Deveras, em embargos de declaração primevo, o STF assim se posicionou sobre a modulação, conforme ementa do seu julgado:

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.

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio.

(RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Demais disto, em 24/09/2025, ocorreu a certificação do trânsito em julgado do RE nº 1.072.485 (Tema 985), conforme andamento processual no site do STF.

A Fazenda Nacional não obteve sucesso na tentativa de alterar o marco temporal ou os efeitos da modulação.

De mais a mais, em consulta no site do STJ, já consta nos andamentos processuais do REsp nº 1.230.957 que, em 25/09/2025, foi levantado o sobrestamento. A rigor, veja-se o informe:

25/09/2025 15:02	Levantada a Causa Suspensiva ou de Sobrestamento - Suspensão / Sobrestamento por Recurso Extraordinário com Repercussão Geral de número Tema 985 (14975)
25/09/2025 15:02	Juntada de Certidão : Certifica-se que, nesta data, foi finalizado o sobrestamento em razão do Tema 985/STF, tendo em vista a publicação do acórdão de mérito do precedente. (581)

Muito bem. Entendo que assiste razão ao recorrente no presente capítulo. Explico.

Ora, o Tema 985 do STF definiu que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias gozadas, ao considerar que este tem natureza salarial e habitual. Contudo, por segurança jurídica, esse entendimento, quando há questionamentos tempestivos, valerá apenas para fatos geradores a partir de 15/09/2020, data de publicação da ata do julgamento do mérito do RE nº 1.072.485, e não retroage.

Logo, os contribuintes que não recolheram a contribuição sobre o terço de férias até referida data (15/09/2020) e que questionam tempestivamente a incidência não podem ser cobrados como se devida fosse. Se o contribuinte controverte a verba desde antes de 15/09/2020, então não devida a exação.

A modulação dos efeitos da decisão protege exatamente a segurança jurídica dos contribuintes que tinham e tem a expectativa de não incidência da contribuição para questionamentos anteriores a 15/09/2020.

Considerando a modulação efetivada pela Suprema Corte, com marco temporal em 15/09/2020, bem como os fatos geradores em vergasta que são do ano de 2011 e como o contribuinte foi notificado em 28/04/2015 e apresentou impugnação tempestiva questionando a tributação sobre o terço de férias, então entendo que deve ser reconhecido que para a época dos fatos geradores (2011) o terço constitucional não era rubrica da folha de salários que pudesse ser compreendida como base tributável.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para afastar da base de cálculo do lançamento calculado sobre a folha de salários a rubrica do terço de férias.

- Erro na composição da base de cálculo: Alegação de verbas indenizatórias inclusas na chamada folha de salários: Horas Extras

A empresa recorrente alega, ainda, o erro na composição da base de cálculo do lançamento de ofício, agora relacionado com a folha de salário de segurados empregados, afetando a exigência da quota patronal, do GILRAT e Terceiros, uma vez que foram inclusas na chamada folha de salários valores indenizatórios referente as Horas Extras. Requer o afastamento

da base de cálculo dos valores relativos as Horas Extras, posto que entende ser verbas indenizatórias.

Muito bem. Não assiste razão a empresa recorrente. O assunto é tema de recurso repetitivo consolidado e aplicável no contencioso administrativo fiscal.

Deveras, o Tema 687 dos Recursos Repetitivos do STJ, que tratou de uniformizar e dar solução para a *“discussão acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre a seguinte verba trabalhista: horas extras”*, assentou Tese Firmada segundo a qual: *“As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.”*

A Ementa do Recurso Repetitivo REsp nº 1.358.281, transitado em julgado em 10/02/2016, foi assim assentada:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: **"Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade"**.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA

2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA

4. **Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária** (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda,

Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).

PRÊMIO-GRATIFICAÇÃO: NÃO CONHECIMENTO

5. Nesse ponto, o Tribunal a quo se limitou a assentar que, na hipótese dos autos, o prêmio pago aos empregados possui natureza salarial, sem especificar o contexto e a forma em que ocorreram os pagamentos.

6. Embora os recorrentes tenham denominado a rubrica de "prêmio-gratificação", apresentam alegações genéricas no sentido de que se estaria a tratar de abono (fls. 1.337-1.339), de modo que a deficiência na fundamentação recursal não permite identificar exatamente qual a natureza da verba controvertida (Súmula 284/STF).

7. Se a discussão dissesse respeito a abono, seria necessário perquirir sobre a subsunção da verba em debate ao disposto no item 7 do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, o qual prescreve que não integram o salário de contribuição as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

8. Identificar se a parcela em questão apresenta a característica de eventualidade ou se foi expressamente desvinculada do salário é tarefa que esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

CONCLUSÃO

9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

Observa-se, portanto, que as horas extras constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária e de Terceiros.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Erro na composição da base de cálculo: Alegação de verbas indenizatórias inclusas na chamada folha de salários: Adicional de hora extra

A empresa recorrente alega, ainda, o erro na composição da base de cálculo do lançamento de ofício, agora relacionado com a folha de salário de segurados empregados, afetando a exigência da quota patronal, do GILRAT e Terceiros, uma vez que foram inclusas na chamada folha de salários valores indenizatórios referente ao Adicional de Horas Extras. Requer o afastamento da base de cálculo dos valores relativos ao Adicional de Horas Extras, posto que entende ser verbas indenizatórias.

Muito bem. Não assiste razão a empresa recorrente. O assunto é tema de recurso repetitivo consolidado e aplicável no contencioso administrativo fiscal.

Deveras, o Tema 687 dos Recursos Repetitivos do STJ, que tratou de uniformizar e dar solução para a *"discussão acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre a seguinte verba trabalhista: horas extras"*, assentou Tese Firmada segundo a qual: *"As horas extras e seu*

respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária."

A Ementa do Recurso Repetitivo REsp nº 1.358.281, transitado em julgado em 10/02/2016, foi assim assentada:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "**Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade**".

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA

2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA

4. **Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária** (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).

PRÊMIO-GRATIFICAÇÃO: NÃO CONHECIMENTO

5. Nesse ponto, o Tribunal a quo se limitou a assentar que, na hipótese dos autos, o prêmio pago aos empregados possui natureza salarial, sem especificar o contexto e a forma em que ocorreram os pagamentos.

6. Embora os recorrentes tenham denominado a rubrica de "prêmio-gratificação", apresentam alegações genéricas no sentido de que se estaria a tratar de abono (fls. 1.337-

1.339), de modo que a deficiência na fundamentação recursal não permite identificar exatamente qual a natureza da verba controvertida (Súmula 284/STF).

7. Se a discussão dissesse respeito a abono, seria necessário perquirir sobre a subsunção da verba em debate ao disposto no item 7 do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, o qual prescreve que não integram o salário de contribuição as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

8. Identificar se a parcela em questão apresenta a característica de eventualidade ou se foi expressamente desvinculada do salário é tarefa que esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

CONCLUSÃO

9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

Observa-se, portanto, que o Adicional de horas extras constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária e de Terceiros.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso, deixando de conhecer temática sobre multa qualificada, rejeito a preliminar e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar da base de cálculo do lançamento calculado sobre a folha de salários a rubrica do terço de férias, de modo a reformar a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto à temática sobre multa qualificada, rejeito a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar da base de cálculo do lançamento a rubrica do terço de férias.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros