



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721129/2021-91
ACÓRDÃO	1001-003.868 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J W T SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/07/2020

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

SIGILO FISCAL. TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES. POSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que o art. 6º da LC 105/2001 é constitucional e a Receita Federal pode receber diretamente os dados bancários de contribuintes fornecidos pelas instituições financeiras, sem necessidade de prévia autorização judicial, por não se tratar de quebra de sigilo bancário e, sim, transferência do sigilo.

PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. DEVER DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO. ALÍQUOTA RAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ÔNUS DA PROVA.

Para a empresa que possui apenas um CNPJ, a alíquota do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) é aquela que reflete o grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não a atividade econômica da empresa identificada no CNPJ. Havendo CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota deve ser definida por estabelecimento. Considera-se atividade preponderante aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados e

trabalhadores avulsos. Quanto ao ônus da prova, compete ao contribuinte comprovar a atividade preponderante através de documentos comprobatórios aptos a tal fim.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PARTE PATRONAL E SEGURADOS. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES. O lançamento deve ser realizado de ofício, sob pena de responsabilização, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte deixou de declarar, por meio de GFIP, a integralidade das contribuições devidas, de acordo com a legislação de regência.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE, INCRA. SEST E SENAT.

São devidas as contribuições sociais destinadas a Terceiros a cargo das empresas em geral sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER PGFN 485/2016.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

SALÁRIO-MATERNIDADE. TEMA 72 DO STF. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E AQUELAS DEVIDAS A TERCEIROS. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 27/2023.

A Solução de Consulta COSIT nº 27, de 27 de janeiro de 2023 menciona que, em atenção ao entendimento firmado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR (Tema nº 72), e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

DESPESAS COM ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Insere-se no conceito de salário-utilidade o custeio pelo empregador das despesas com assistência médica dos empregados, pois permite a estes usufruírem do plano sem ter de arcar mensalmente com os respectivos

custos, o que demonstra o caráter de habitualidade do benefício proporcionado pelo empregador.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, tão somente, para excluir as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e ao salário-maternidade da base de cálculo do lançamento.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 106-024.777 (fls. 270) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado pela fiscalização contra o recorrente, referente à Contribuição Previdenciária para Outras Entidades e Fundos (terceiros), no valor de R\$ 1.014.912,49, conforme formulários de autuação de fls. 2/22, lavrado em 23/09/2021, incidente sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências 01/2017 a 07/2020.

De acordo com o relatório fiscal, a exclusão do SIMPLES NACIONAL ocorreu conforme previsto nos art. 28 e 29, da LC n' 123/2006. A exclusão do regime especial retroagiu a 01/01/2017, conforme constante do Ato Declaratório n' 024/2021 de 23 de setembro de 2021 da Delegacia da Receita Federal de Londrina — Pr., integrante do processo COMPROT 10.340.721127/2021-00. Portanto, a partir desta data a empresa sujeita-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, conforme previsto no artigo 32 da mesma Lei.

Além disso, conforme verificado durante a ação fiscal, não resta dúvidas de que as empresas "Supermercado Otimus Ltda". CPNJ — 08.019.815/0001-24, "Supermercado Otimus Ltda" — CNPJ — 73.911.166/0001-33 e JWT Serviços Administrativos Ltda. CNPJ — 11.368.161/0001-59 fazem parte de um mesmo grupo econômico e tem interesse comum na situação que constitui fato gerador e, portanto, são responsáveis solidárias pelas contribuições sociais levantadas no presente Auto de Infração. No caso, Jorge Teodorico e Weverson Camporezi Teodorico, enquanto sócios administradores da empresa J W T Serviços Administrativos Ltda., e Jorge Teodorico enquanto administrador das duas outras empresas denominadas "Supermercado Otimus Ltda.", praticaram atos com excesso de poder, infração a Lei e ao contrato social das empresas, o que implica nas suas responsabilizações pessoais. Conforme restou demonstrado, a conduta da empresa e de seus dirigentes configura, dentre outros, os ilícitos previstos na Lei 4.502 de 30/11/1964, e portanto aplica-se no presente caso a "duplicação" da multa, conforme art. 44 da Lei 9.430/96.

Na apuração das contribuições devidas, utilizou-se as informações declaradas pela empresa na GFIP, tais como código FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) e o valor das remunerações informadas, aplicando-se então os percentuais de contribuições correspondentes

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2017 a 31/07/2020

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO.

A empresa excluída do Simples Nacional está obrigada a atender as normas de tributação do novo sistema ao qual pertence, efetuando os pagamentos e declarações pertinentes.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros) a seu cargo.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a cobrança e recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabe a aplicação da multa qualificada quando comprovado o intuito doloso e a associação de pessoas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 27/09/2022 (fls. 324) e apresentou recurso voluntário em 21/10/2022 (fls. 328 a 383) sustentando, em síntese: preliminar de nulidade do auto de infração; quebra do sigilo fiscal; erro quanto à atividade econômica desenvolvida; reenquadramento da atividade econômica preponderante; incorreção quanto ao FAP; sobrestamento do auto de infração em razão do julgamento relacionado à exclusão do SIMPLES; da inclusão de parcelas não remuneratórias na base de cálculo do lançamento; efeito confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo; todavia, deve ser parcialmente conhecido pelas razões abaixo expostas

Das alegações recursais

1. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração sem alegar o fundamento para tal alegação.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de

se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente – art. 5º, LV, CF. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

No caso, o lançamento foi devidamente motivado e formalizado e a recorrente não informou as razões pela qual entendeu que o auto de infração seria nulo.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2. Quebra do Sigilo Fiscal

A recorrente sustenta a indevida quebra do sigilo fiscal.

O Código Tributário Nacional (CTN) atribui às autoridades fiscais o poder de requisitar dos bancos e instituições financeiras todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros – art. 197, II.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 (LC 105/2001), que dispõe sobre o sigilo das operações das instituições financeiras, estabelece no artigo 6º que as autoridades fiscais podem examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Esse artigo está regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, quanto à requisição, acesso e uso pela Secretaria da Receita Federal de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e entidades equiparadas, disciplinando a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa.

Desde a edição da norma, diversos entendimentos contraditórios foram proferidos pelos Tribunais pátrios, ora entendendo indispensável a autorização judicial para acesso aos dados, ora facultando à administração tributária o acesso direto.

Em fevereiro de 2016, o Supremo Tribunal Federal sedimentou a celeuma no julgamento das ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e fixou o entendimento de que o art. 6º da LC 105/2001 é constitucional e a Receita Federal pode receber diretamente os dados bancários de contribuintes fornecidos pelas instituições financeiras, sem necessidade de prévia autorização judicial, por não se tratar de quebra de sigilo bancário e, sim, transferência do sigilo.

A transferência de informações feita dos bancos diretamente ao Fisco, e este tem o dever de preservar o sigilo dos dados.

Assim, concluiu a Corte Suprema que permanecem resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Além disso, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 2: O CARF não competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

3. Do erro quanto à atividade econômica da recorrente e do reenquadramento da atividade econômica preponderante e do FAP

A recorrente sustenta que a empresa **J.W.T. Serviços Administrativos Ltda** apesar de em seu Contrato Social e Alterações do Contrato Social ser “*depósitos de mercadorias próprias*” e declarar nas GFIPs a atividade de Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis (CNAE 5211-7/99) **SEMPRE** exerceu a atividade de “**cessão de mão-de-obra**”. Que optante pelo Simples Nacional, a alíquota do GIRAT e o FAP não era relevante, pois essa contribuição não era devida.

Apesar de ter alterado, em 10 de março de 2021 conforme Segunda Alteração do Contrato Social sua atividade para “serviços combinados de escritório e apoio administrativo”, nas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (**GFIP**) a J.W.T Serviços Administrativos Ltda, sempre declarou como atividade econômica principal e também como atividade econômica preponderante o **CNAE** nº 5211-7/99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis, com grau de risco Grave (grau 3) e alíquota do GIRAT de 3,00% (três por cento). Mas, uma vez já dito, a J.W.T Serviços Administrativos Ltda se dedicou a contratar empregados e cedê-los a empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

Assim, a recorrente menciona que a fiscalização não deveria atribuir a J.W.T Serviços Administrativos Ltda a atividade de venda de mercadorias mas sim de “cessão de mão-de-obra”, admitida pelo Plano de Custeio da Seguridade Social, Lei nº 8.212/1991, Lei Complementar nº 123/2006 e Regulamento da Previdência social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1991. Finaliza

a recorrente sustentando que a Fiscalização da RFB, erroneamente, procedeu o enquadramento da impugnante,

J.W.T Serviços Administrativos Ltda em atividade econômica de Grau de Risco “Grave” e alíquota de 3,00% (três por cento) e, o Auto de Infração deverá, ser corrigido, como determina a legislação pátria.

A fiscalização teria errado ao definir o grau de risco da atividade preponderante com base na “atividade” (função, atribuição, cargo, etc.) do segurado e concluiu que “a Fiscalização da Receita Federal do Brasil equivocou-se ao reenquadrar uma empresa de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra nas atividades das empresas contratantes”.

Constou no relatório Fiscal que: *“...para calcular a contribuição, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho, prevista no inciso II do art. 20 da Lei 8.212/91, utilizou-se a atividade efetivamente realizada pelos trabalhadores da empresa, que corresponde ao CNAE Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – 4711.3/02 “Comércio varejista de mercadores em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercado. Que “esta atividade corresponde a alíquota de 3% (três por cento) e é a atividade cadastradas para os dois “supermercados” onde os empregados efetivamente trabalhavam. O FAP, fato acidentário de prevenção utilizado foi o de 1,0000, que corresponde ao valor neutro que não interfere no cálculo.”* (Relatório Fiscal - subitem 3.12).

Como é de conhecimento, para a empresa que possui apenas um CNPJ, a alíquota do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) é aquela que reflete o grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não a atividade econômica da empresa identificada no CNPJ.

Havendo CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota deve ser definida por estabelecimento. Considera-se atividade preponderante aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Quanto ao ônus da prova, compete ao contribuinte comprovar a atividade preponderante através de documentos comprobatórios aptos a tal fim.

Vejamos.

- DA EXIGIBILIDADE DO SAT/RAT

O Supremo Tribunal declarou, em 2003, a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) ao julgar o RE nº 343.4461 .

Com o advento da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, criou-se a redução das alíquotas da contribuição ao SAT, de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho.

Para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho, aquelas que investem na redução da frequência, gravidades e custos dos acidentes,

recebem tratamento diferenciado com a diminuição da alíquota aplicável. Com o grau de risco leve aplica-se a alíquota de 1%, grau médio ganha a alíquota de 2% e o grau grave fica com alíquota de 3%, nos termos dos arts. 10 da Lei nº 10.666/03 e 202 do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07.

O Decreto nº 3.048/99 instituiu também o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), determinando que as alíquotas de 1%, 2% e 3% serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento em razão do desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ em relação à sua atividade econômica. O FAP consiste em multiplicador variável em um intervalo contínuo de cinco décimos a dois inteiros aplicado à respectiva alíquota, considerado o critério de truncamento na quarta casa decimal (art. 202-A e § 1º).

Inicialmente, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade pelo fato da definição de atividade preponderante estar definida em Decreto, já que a Lei strictu sensu define os seus padrões e parâmetros.

No tocante à alíquota a ser aplicada, o entendimento pacífico no CARF é no sentido de que, a “contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, vigente à época dos fatos geradores” (Acórdão nº 2201-009.151, publicado em 28/09/2021).

Ou seja, a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, sendo que a atividade econômica preponderante é aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, levando-se em consideração a empresa como um todo.

Esse entendimento está em consonância com a Súmula nº 351/STJ, que assim dispõe: “A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro”.

Assim, quando a empresa possui apenas um CNPJ, aplica-se a alíquota que reflete o grau de risco da atividade preponderante; se possui CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota é definida por estabelecimento, de forma distinta, nos termos do art. 202 do Decreto 3.048/992. De fato, está correta a alegação de que a alíquota a ser aplicada é aquela relacionada à atividade com o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Todavia, não se descumriu o contribuinte de comprovar o alegado e não trouxe aos autos documentos probatórios.

Nesse sentido, sem razão a recorrente.

- DA EXIGIBILIDADE DO FAP

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 677.725 com repercussão geral (Tema 554), o Supremo Tribunal federal analisou, à luz do inciso II do art. 5º, do § 1º do art. 37, do § 1º do art. 145, bem como dos incisos I, II, III (alínea a) e IV do art. 150, todos da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 10 da Lei 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto 6.957/2009. Dispositivos que disciplinaram a redução ou a majoração das alíquotas de contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho – SAT, atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, em razão do desempenho da empresa, a ser aferido de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, fixado a partir de índices calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão integrante do Poder Executivo.

Em conclusão, a Suprema Corte firmou que “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (150, I, CRFB/88)” O feito transitou em julgado em 03/02/2023.

Nesse sentido, sem razão a recorrente.

4. Sobrestamento do auto de infração em razão do julgamento relacionado à exclusão do SIMPLES

A recorrente não apresentou novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento desta Relatora, adoto os fundamentos da decisão recorrida. Portanto, sem razão a recorrente.

O ADE foi julgado nessa mesma sessão de julgamento e concluiu pelo improvimento do recurso voluntário.

5. Inclusão de parcelas não remuneratórias na base de cálculo do lançamento

A empresa recorrente sustenta que não são devidas contribuições previdenciárias e contribuições devidas a terceiros sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, licença saúde e salário maternidade.

Como relatado, o lançamento de ofício foi realizado em razão da exclusão do contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Nacional, por meio do Ato Declaratório de Exclusão do SIMPLES.

A Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 (LC 123/2006), estabelece normas gerais para o SIMPLES em âmbito nacional e dispõe (art. 13, VI) que o recolhimento mensal único a ser feito pelos optantes desse sistema incluirá a contribuição patronal previdenciária do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exceto no caso de microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 da mesma Lei.

O art. 17 da LC 123/2006 estabelece no seu art. 17, inciso XII, que não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que realize cessão ou locação de mão-de-obra.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições, investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate enquadramento errôneo, deve proceder à autuação (Auto de Infração), de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções. A par disso, os recolhimentos relativos ao SIMPLES, tidos como pagamentos indevidos, poderão ser objeto de pedido de restituição ou compensação.

Disto, foi editada a Súmula nº 76 do CARF dispondo que na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Nesse sentido, importante esclarecer que, quando o contribuinte é excluído do SIMPLES, deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social incidentes sobre o salário-de-contribuição a cargo do empregado, do trabalhador avulso (art. 20); do contribuinte individual e facultativo (art. 21).

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22).

A empresa também é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo, devidas a Terceiros e incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço. As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

Nesse sentido:

Numero do processo: 11516.723444/2016-07

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Mar 10 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Wed Apr 02 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2012 NULIDADE NÃO EVIDENCIADA. Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

Numero da decisão: 1001-003.762

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento. Assinado Digitalmente Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Anchieta de Sousa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

Nome do relator: CARMEN FERREIRA SARAIVA

Assim, cinge-se à controvérsia à verificação se as verbas mencionadas pela empresa recorrente compõem a base de cálculo das contribuições lançadas.

a) Aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio- doença (auxílio-doença e de auxílio-acidente)

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.230.957/RS sob o rito dos recursos repetitivos, decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio- doença.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incluiu o Parecer SEI nº 15147/2020/ME5 na lista de dispensa de contestar e recorrer do artigo 2º, incisos V, VII e §3º a 8º da Portaria PGFN nº 502/2016 e artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, no sentido de que a contribuição para Terceiros não incide sobre o aviso prévio indenizado.

A PGFN também se pronunciou no Parecer SEI/ME nº 16.120/2020 confirmando o entendimento de que as contribuições patronais, as destinadas a terceiros e ao SAT/RAT não serão devidas sobre a importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

Do exposto, nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido para que as verbas relativas ao aviso prévio indenizado sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros.

b) Licença saúde

As parcelas pagas a título de Abono Assiduidade, Abono Férias CCT e Abono CCT, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição. As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei. No mesmo sentido, os valores relativos a assistência médica integram o salário de contribuição apenas quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados abrangidos pelo acordo coletivo daquele território, o que não foi demonstrado nos autos.

Insere-se no conceito de salário-utilidade o custeio pelo empregador das despesas com assistência médica dos empregados, pois permite a estes usufruírem do plano sem ter de arcar mensalmente com os respectivos custos, o que demonstra o caráter de habitualidade do benefício proporcionado pelo empregador, não tendo o contribuinte desincumbido do seu ônus probatório, deve ser mantido o lançamento.

a) Salário-maternidade

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 72 (Recurso Extraordinário nº 576.967/PR¹), fixou, em controle difuso, que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade.

Ocorre que, o STJ, no ano de 2014, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos, decidiu que essa verba deve compor o salário-de-contribuição e firmou a seguinte tese: “*O salário-maternidade possui natureza salarial e integra, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária*” (Tema Repetitivo 739).

Antes do julgamento realizado pelo STJ, no CARF, predominava o entendimento de que, consoante expressa disposição contida no art. 28, § 9, “a” da Lei nº 8.212/1991, o salário-maternidade integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme observa-se do Acórdão nº 9202-004.352, sessão de 24 de agosto de 2016, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais².

No julgamento realizado pelo STF, no ano de 2020, restou consignado, ainda, que, por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o *salário-maternidade* não se amolda ao conceito de 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; como consequência, não pode compor a base de

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 576.967/PR Pleno. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, julgado em 5 de agosto de 2020, publicado em 21 de outubro de 2020.

² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-004.352. Relatora: Conselheira Patricia da Silva. 2ª Turma, sessão de 24 de agosto de 2016.

cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador. Deste julgamento, foram opostos embargos de declaração pelo contribuinte sustentando que, firmado o entendimento de que o salário-maternidade não caracteriza remuneração, por decorrência lógica, também seria indevida sua inclusão na base de cálculo das demais contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e das contribuições devidas a terceiros. Em junho de 2021, foi certificado o trânsito em julgado do *Decisum* que rejeitou os aclaratórios sob o fundamento de que o recurso analisava apenas a contribuição prevista no inciso I do art. 22 da lei mencionada.

O Relator, Ministro Roberto Barroso, mencionou em seu voto que:

7. A natureza de benefício previdenciário do salário-maternidade, um dos fundamentos para a referida não incidência tributária, restou incontroversa no voto condutor e nos votos que o acompanharam.

8. Nada impede, todavia, que, caso sejam chamados a analisar a incidência de contribuições a terceiros sobre o salário-maternidade, o Judiciário e a Administração Pública venham a aplicar as *rationes decidendi* deste julgado, como fez a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer SEI nº 18361/2020/ME. A PGFN entendeu que as razões de decidir do acórdão de mérito poderiam ser transpostas para as contribuições de terceiros que possuam como base de cálculo a folha de salários.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer SEI nº 18361/2020/ME, incluiu a matéria – art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 – na lista de dispensa de contestar e recorrer; estendeu os fundamentos determinantes do precedente às contribuições de terceiros cuja base de cálculo seja exclusivamente a folha de salários; e rechaçou a ampliação da tese à contribuição previdenciária devida pela empregada, sob o fundamento de que essa exação não foi objeto de julgamento do RE nº 576.967/RJ e possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado.

Posteriormente, emitiu o Parecer SEI nº 19424/2020/ME e esclareceu que a dispensa de contestar e recorrer alcança as contribuições previdenciárias patronais do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, e a sua respectiva contribuição adicional disciplinada no art. 22, §1º, da mesma lei; contudo, analisando a *ratio decidendi* do acórdão proferido no RE nº 576.967/PR, entendeu pela extensão do julgado às contribuições devidas pelo empregador, definidas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, e do seu respectivo adicional previsto no art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91, nesses termos:

aa) Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária, a cargo do empregador, sobre o salário-maternidade.

Resumo: O STF, julgando o tema 72 de repercussão geral, firmou a tese de que “*É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade*”.

Observação 1. O julgamento do tema nº 72 girou em torno da contribuição previdenciária do empregador enunciada no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

No entanto, o precedente se aplica, também, à respectiva contribuição adicional descrita no art. 22, §1º, da mesma lei, em razão da relação de acessoriedade existente entre elas. Desse modo, a dispensa tratada no Parecer SEI nº 18361/2020/ME alcança apenas essas duas exações.

Observação 2. Os fundamentos determinantes do acórdão-paradigma podem ser estendidos às contribuições previdenciárias a cargo do empregador detalhadas no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, para reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do salário-maternidade sobre esses tributos.

Observação 3. Além disso, os fundamentos determinantes do acórdão-paradigma podem ser estendidos às contribuições de terceiros a cargo do empregador e incidentes exclusivamente sobre a folha de salários, para declarar a invalidade da cobrança de tais tributos sobre o salário-maternidade.

Observação 4. Por sua vez, a *ratio decidendi* do tema nº 72 não se estende à contribuição previdenciária devida pela empregada, na medida em que essa exação possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado, que se encontram explicitados no Parecer SEI nº 18361/2020/ME e que interditam a pretendida ampliação. Nesse sentido, deve-se defender a validade da inclusão do salário-maternidade sobre a sua base de cálculo, impugnando-se as decisões que equivocadamente aplicam o tema nº 72 à contribuição da empregada.

Sobreveio a Solução de Consulta nº 127 – Cosit, de 14 de setembro de 2021, dispondo que, em atenção à declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários, há o reconhecimento administrativo do direito à restituição e à compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Em 2023, foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 27, de 27 de janeiro de 2023³, que menciona, na mesma linha, que em atenção ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 72), sem modulação de efeitos, e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 27, de 27 de janeiro de 2023. Contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade. Não incidência. Tema decidido Pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2021.

Ressalte-se, porém, que essa declaração de inconstitucionalidade não abrange a contribuição devida pela trabalhadora segurada (empregada, trabalhadora avulsa, contribuinte individual e facultativa), eis que a *ratio decidendi* do Tema nº 72 não se estende a essa exação, que possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado. Essa declaração de inconstitucionalidade também não abrange a remuneração paga durante a prorrogação da licença-maternidade por mais 60 (sessenta) dias, benefício disciplinado pela Lei nº 11.770, de 2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã, uma vez que não se reveste de natureza de benefício previdenciário por não ser custeada pela Previdência Social e possuir contornos legais próprios que são distintos do salário-maternidade e, portanto, alheios à decisão proferida no RE nº 576.967/PR e no Tema nº 72 de repercussão geral do STF.

Esse entendimento foi devidamente aplicado pelo CARF, conforme observa-se no Acórdão nº 2202-009.718, sessão de 9 de março de 2023⁴.

A Solução de Consulta é a resposta dada pela Receita Federal do Brasil (RFB) à consulta efetuada formalmente por contribuinte que deseja esclarecer dúvidas sobre a Interpretação da Legislação Tributária. Até a vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, uma Solução de Consulta emitida pela RFB só produzia efeitos com relação ao próprio consulente. Com a vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, restou estabelecido o efeito vinculante perante a Administração Tributária, inclusive os seus julgadores, a todas as Soluções de Consulta e Soluções de Divergência emitidas pela COSIT – Coordenação Geral de Tributação, cuja regulamentação, hoje, encontra-se nos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Ademais, importa ressaltar que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares que entram em vigor na data de sua publicação, salvo disposição em contrário (arts. 100 e 103 do CTN); e a legislação tributária deve ser aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, com a ressalva de aplicação retroativa apenas se tratar de norma expressamente interpretativa (arts. 105 e 106 do CTN).

Nesse ponto, o recurso deve ser provido.

6. Efeito confiscatório da multa aplicada

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102. A atuação das turmas de

⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-009.718. Relatora: Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 9 de março de 2023.

julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, sem razão a recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para excluir as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e ao salário-maternidade da base de cálculo do lançamento.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira