



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.720084/2018-65
ACÓRDÃO	2201-012.352 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE RUSSAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive na forma da Súmula Vinculante nº 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme a modalidade de lançamento.

Nos casos em que houver o recolhimento antecipado da contribuição, ainda que de forma parcial, aplica-se a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN, conforme redação da súmula CARF nº 99.

APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS REALIZADOS. BATIMENTO GFIP X GPS. INCABÍVEL.

Considerando que o encontro de débitos e créditos do contribuinte se dá por meio do confronto entre GFIP e pagamentos efetuados por meio de GPS, inclusive de registro do Valor a Compensar, caso tal informação não constar em GFIP, não há possibilidade de aproveitamento de quaisquer sobras de recolhimentos para abatimento de contribuições incidentes sobre bases de cálculo não reconhecidas pelo sujeito passivo e incluídas em lançamento de ofício.

NORMA TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

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

ALÍQUOTA GILRAT/SAT/RAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE.
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Sobre os órgãos da administração pública em geral, incide a alíquota de 2% (grau médio) Anexo V, do RPS, Decreto nº 3048/99, na redação dada pelo Decreto 6.042/2007. A alíquota GILRAT/SAT aplicável é aquela atribuída à atividade na qual se encontram o maior número de segurados empregados ou trabalhadores avulsos. Cabe ao contribuinte apresentar provas que contradigam as informações prestadas por ele mesma no preenchimento da GFIP.

APURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA.
POSSIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O crédito previdenciário é apurado por aferição indireta quando da apresentação deficiente de documentos ou informações solicitados pela fiscalização. Não tendo sido apresentado, durante o procedimento de fiscalização, documentos hábeis e idôneos aptos a permitir o cálculo das contribuições previdenciárias, é permitido à Autoridade Fiscal, nos termos do parágrafo 4º do artigo 33 da Lei nº 8.212 de 1991, a aferição indireta das contribuições devidas.

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

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. ARGUIÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

É devida a multa de ofício, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

A alegação de que a multa é confiscatória e de violação dos princípios constitucionais e legais não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO**Dos Autos de Infração**

Trata-se de Autos de Infração (fls. 2/21 e 22/34) lavrados em desfavor da Municipalidade, por meio dos quais são exigidos os créditos tributários oriundos das contribuições previdenciárias, nas competências de 01/2013 a 12/2015, inclusive o 13º, conforme apontado no Relatório Fiscal (fls. 35/51):

3.1 Da contribuição de 20% devida pelo sujeito passivo ao FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), incidente sobre o total das **remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que lhe prestaram serviço no período;**

3.2 Da contribuição de 20% devida pelo sujeito passivo ao FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), incidente sobre o total das **remunerações pagas ou devidas aos segurados contribuintes individuais, inclusive os prestadores de serviço autônomo de transporte,** que lhe prestaram serviço no período;

3.3 Da contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho - **RAT, incidente sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados,** nos percentuais definidos em

conformidade com a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes graus de riscos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, constante do anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores. **A alíquota atribuída à Prefeitura corresponde a 2%, incidindo ainda sobre este percentual o FAP – Fator Acidentário de Prevenção, que é variável e encontra-se discriminado no Relatório “Demonstrativo de Apuração” (anexo), onde todos os cálculos podem ser visualizados;**

3.4 Da contribuição dos segurados empregados, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada pelo empregador, a ser retida e recolhida pelo mesmo, considerando-se a presunção do desconto feito, quando não realizado, conforme Lei nº. 8.212/91, Art. 33, §5º;

3.5 Da contribuição de 11% dos segurados contribuintes individuais, incidente sobre a remuneração paga ou devida pelo empregador, a ser retida e recolhida pelo mesmo, considerando-se a presunção do desconto feito, quando não realizado, conforme Lei nº. 8.212/91, Art. 33, §5º;

3.6 Da contribuição social devida a outras entidades (Serviço Social do Transporte - SEST e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT), incidente sobre a os valores pagos pela prestação de serviços de transporte autônomos executados por pessoas físicas, considerando-se a presunção do desconto feito, quando não realizado.

Restou apurado pela fiscalização o cometimento das seguintes infrações pela Municipalidade, que deram origem à lavratura dos Autos de Infração objetos deste processo administrativo (fls. 38/41):

7.1 INFRAÇÃO (PATRONAL) - VALORES PAGOS OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

7.1.1 Esta infração foi constatada a partir do confronto entre as bases de cálculos declaradas em GFIP para categoria 15 (Contribuintes Individuais - Transportador autônomo) e os valores contabilizados na conta 33903600, quando da contratação de prestadores de transporte autônomo. Inicialmente as informações extraídas da referida conta (33903600) foram agrupadas e totalizadas pela competência da liquidação, procedimento demonstrado na “Tabela Contribuintes Individuais – Transportadores Autônomos”, logo após foram transportados para Tabela “Valores Declarados em GFIP x Valores liquidados na contratação de serviços prestados – Transporte Autônomo” e a diferença não declarada em GFIP foi lançada e sobre ela incidiram as contribuições patronais devidas, ora cobradas.

7.1.2 Destaca-se que a Prefeitura, a exceção de 04/2013, não declarou em GFIP nenhum fato gerador deste tipo em todo o período fiscalizado, desta forma, nas demais competências as bases cobradas referem-se integralmente aos valores levantados na conta 33903600.

7.2 INFRAÇÃO (PATRONAL) - VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

7.2.1 Esta infração foi constatada a partir do confronto entre as bases de cálculos declaradas em GFIP para categoria 13 (Contribuintes Individuais) e os valores contabilizados nas contas; 33903500 - Serviços de Consultoria; 33903600 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física; 33904800 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas, em relação a serviços prestados por pessoas físicas. Inicialmente as informações extraídas das referidas contas foram agrupadas e totalizadas na “Tabela Contribuintes Individuais” pela competência da liquidação, depois os valores das bases foram transportados para tabela “Valores Declarados em GFIP x Valores liquidados na contratação de serviços prestados” e a diferença não declarada em GFIP foi lançada, incidindo sobre a mesma as contribuições patronais devidas.

7.3 INFRAÇÃO (PATRONAL) - RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO – BASES DE CALCULOS DECLARADAS EM GFIP INFERIORES ÀS CONSTATADAS EM FOLHAS DE PAGAMENTOS

7.3.1 Esta infração contempla os valores referentes aos salários de contribuição dos segurados empregados que não foram oferecidos à tributação e que foram obtidos a partir do cotejamento mensal entre os Salários de Contribuição declarados em GFIP e os Salários de Contribuição constantes das folhas de pagamentos da Prefeitura, conforme a tabela anexa “Valores declarados em GFIP x Valores pagos, devidos ou creditados a Segurados Empregados”.

7.3.2 Ficou constatado pela auditoria que as Bases de Cálculo para a incidência da Contribuição Previdenciária presente nas Folhas de Pagamentos (Base de Cálculo para o INSS) se mostraram inferiores às corretas e por este motivo o Salário de Contribuição de todas as competências foram recalculados, considerando o total de proventos, deduzidos das verbas não incidentes, além do valor das faltas. O referido cálculo fica demonstrado na planilha do anexo “Diferença de ‘Base de Cálculo para o INSS’ (Salário de Contribuição) apurada pela Fiscalização nas Folhas de Pagamentos”. Cópias dos resumos das folhas de pagamentos apresentadas também foram anexadas ao processo.

7.3.3 Os valores das diferenças apuradas foram transferidos para planilha do Anexo “Valores declarados em GFIP x Valores pagos, devidos ou creditados a Segurados Empregados”, somados às bases de cálculo utilizadas pela prefeitura (constantes dos resumos das Folhas de Pagamentos) para depois serem subtraídos dos valores declarados em GFIP e a diferença obtida foi lançada para cálculo das contribuições patronais devidas.

7.4 INFRAÇÕES (PATRONAL - GILRAT) FAP – FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO DECLARADO EM GFIP EM VALOR INFERIOR AO CORRETO NO ANO DE 2015

7.4.1 Esta infração decorre da declaração indevida de FAP inferior ao correto na declaração em GFIP no exercício de 2015, ao invés de “1,00”, foi utilizado “0,91”. Esta Infração não representa um reflexo das infrações relacionadas às outras contribuições patronais, desta forma possuem lançamentos específicos e que foram feitos pelo valor da contribuição, tomando por base os Salários de Contribuição Declarados pela Prefeitura em GFIP, conforme planilha anexa “Cálculo da Diferença de Contribuição GILRAT”.

7.5 INFRAÇÃO (PATRONAL) - RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO – AFERICAÇÃO DO 13º SALÁRIO 7.5.1

Esta infração contempla o valor aferido dos Salários de Contribuição referentes ao 13º/2013, 13º/2014 e 13º/2015, com base na média das folhas de pagamentos do respectivo ano, deduzido do valor declarado em GFIP para a referida competência (13º). O arbitramento foi necessário visto que a Prefeitura declarou valores irrisórios em GFIP referentes aos 13º em cada exercício, de pouquíssimos servidores.

Desta forma, considerando que o décimo terceiro salário é devido a todos os segurados empregados em razão da determinação constitucional prevista no Art. 7º, VIII, fica caracterizada a ocorrência do fato gerador do tributo, conforme prescreve o Art. 28, I da Lei 8.212/91. O Anexo “Valores declarados em GFIP x Valores pagos, devidos ou creditados a Segurados Empregados” demonstra a referida comparação e os valores das colunas referentes às folhas de pagamentos deste mesmo anexo, que foram extraídos dos seus resumos gerais apresentados pela Prefeitura. O cálculo da base aferida foi feito a partir do somatório dos Salários de Contribuição e diferenças encontradas das Folhas de Pagamento, de janeiro a dezembro de cada ano, dividido por doze. Da média encontrada foi subtraído o valor declarado em GFIP.

7.6 INFRAÇÕES (PATRONAL - GILRAT) GILRAT INCIDENTE SOBRE RUBRICAS DE SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO

7.6.1 As infrações referentes a contribuição GILRAT (3.3) têm a mesma motivação das infrações descritas nos itens 7.3 e 7.5, sendo reflexo das mesmas e incidindo sobre as mesmas bases que deixaram de ser declaradas em GFIP relacionadas ao Salário de Contribuição dos segurados empregados. Os cálculos das contribuições podem ser observados no “Demonstrativo de Apuração”.

7.7 INFRAÇÃO (Contribuições destinadas a outras entidades e fundos) CONTRIBUIÇÕES DO TRANSPORTADOR AUTONOMO - SEST/SENAT - PERÍODO ATÉ 02/2013 (Processo 10380.720016/2017-15)

7.7.1 As infrações referentes a contribuição destinada a outras entidades e fundos (3.6) têm a mesma motivação das infrações descritas no item 7.1 relacionadas à contratação de transportadores autônomos, e desta forma incidiram sobre estas mesmas bases de cálculo e os respectivos cálculos também podem ser observados

nas tabelas mencionadas no item 7.1 deste relatório e também no “Demonstrativo de Apuração”.

Da Impugnação

Cientificada dos Autos de Infração na data de 31/01/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 453, a Municipalidade apresentou Impugnação (fls. 457/475) na data de 02/03/2018 (fl. 457), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

- I – Preliminar – Da ocorrência de Decadência;
- II – Da apuração entre os valores devidos e os valores já pagos;
- III – Da possibilidade da revisão de lançamento;
- IV – Em relação ao GILRAT;
- V – Em relação à alíquota FAP;
- VI – Da aferição do 13º salário;
- VII – Do caráter confiscatório da multa de ofício.

Da Decisão de Primeira Instância

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) – DRJ/CGE, em sessão realizada em 29/08/2018, por meio do acórdão nº 04-46.560 (fls. 484/520), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 484/485):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

ARGUIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO

O prazo a homologação, será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, e expirado o prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado.

APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS REALIZADOS. BATIMENTO GFIP X GPS. INCABÍVEL.

Considerando que o encontro de débitos e créditos do contribuinte se dá por meio do confronto entre GFIP e pagamentos efetuados por meio de GPS, inclusive de registro do Valor a Compensar, caso tal informação não constar em GFIP, não há possibilidade de aproveitamento de quaisquer sobras de recolhimentos para abatimento de contribuições incidentes sobre bases de cálculo não reconhecidas pelo sujeito passivo e incluídas em lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT/RAT. GRAU DE RISCO.

Para os órgãos da Administração Pública em geral a alíquota SAT/RAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio) a partir de 06/2007, em decorrência da edição do Decreto 6042, de 12/02/2007, que modificou o anexo V do Regulamento da Previdência Social. Inexiste, no período do lançamento, norma que permita a redução da alíquota.

FAP - FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

Se houver discordância quanto ao FAP atribuído pelo Ministério da Previdência Social, a empresa poderá contestá-lo perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

13º SALÁRIO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Por ser um direito do trabalhador empregado previsto na Constituição Federal, a Gratificação Natalina não pode ser afastada pelo empregador, cujo fato gerador presume-se ocorrido.

A apresentação de folhas de pagamento não contemplando os valores de 13º salário dos segurados temporários e/ou contratados autoriza o uso de aferição indireta para a apuração dos salário-de-contribuição, em consonância com o disposto no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE CONFISCO

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado de primeira instância na data de 13/09/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 556, a Municipalidade apresentou Recurso Voluntário (fls. 531/555) na data de 15/10/2018, na qual repisou os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Decadência

A Municipalidade pugna pela aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, a fim de que seja reconhecida a decadência de parte dos débitos tributários que compõe os lançamentos objetos deste processo administrativo, relativos às competências de 01/2013 e 02/2013.

Em que pese os argumentos expostos pelo recorrente, não lhe assiste razão.

O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8 nos seguintes termos: *“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco

constituir o crédito tributário conta-se: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.**

Dessa forma, **a regra especial contida no artigo 150, §4º do CTN é aplicável nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento**, e nos demais casos, quando ausente o pagamento ou havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no inciso I do artigo 173 do CTN.

Inclusive, no que tange a exigência do pagamento antecipado, para fins de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, a matéria encontra-se sumulada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAR, vejamos:

Súmula CARF nº 99

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013

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

No presente caso, conforme apontado no acórdão de piso (fl. 510), constatou-se o recolhimento da contribuição previdenciária para todas as competências que compõem os lançamentos deste processo administrativo (01/2013 a 12/2015), inclusive terceiros, ainda que de forma parcial, de modo que deve ser aplicada a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Neste caso sob julgamento, a ciência do lançamento fiscal deu-se em 31/01/2018 (fl. 453), de modo que o prazo quinquenal para o fisco realizar o lançamento da competência de 01/2013 encerraria somente em 31/01/2018, razão pela qual não há que se falar em decadência das competências de 01/2013 e 02/2013, conforme já decidido pela DRJ.

Não há, portanto, qualquer reforma a ser feita no acórdão de piso nesta questão.

Aproveitamento de recolhimentos realizados

Necessidade de prévia retificação da GFIP

A Municipalidade afirma que recolheu em GPS valores a maior aos declarados em GFIP, mas que não houve a retificação prévia das respectivas GFIP uma vez que não teve tempo hábil para tanto, de modo que pugna para que sejam aproveitados tais recolhimentos já efetuados pelo Município, a fim de que não haja enriquecimento ilícito.

Neste ponto, tendo em vista que a recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso,

adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 511/514):

Em sua impugnação, a interessada alega que parte do crédito previdenciário ora constituído já foi recolhido “porque o Município efetua o pagamento do valor declarado em GFIP, através da GPS, e mesmo assim sofre retenção em seu FPM, sempre nas transferências do dia 10 de cada mês”, e que “resta claro que tais valores não foram aproveitados para o abatimento do saldo devedor do Município. A fiscalização simplesmente ignorou que o Município já havia recolhido parte dos valores que foram lançados em auto de infração”. Afirma que os valores recolhidos a maior somam a monta de R\$ 710,708,69. Para comprovar esta alegação, apresenta a planilha denominada GFIP X PAGAMENTOS (fls. 462 a 463).

Em relação à obrigatoriedade de considerar os recolhimentos já realizados, em tese, assiste razão à impugnante no tocante à necessidade de efetuar o abatimento das contribuições que já se encontravam liquidadas, ainda que parcialmente, pelos recolhimentos encontrados no conta corrente da empresa.

Ao tempo dos lançamentos, já existia previsão normativa sobre o aproveitamento de recolhimentos realizados pelo contribuinte, conforme previa a Instrução Normativa RFB nº 971/09:

Art. 457. Constatado recolhimento parcial de crédito constituído na forma do art. 456, inclusive de crédito objeto de contencioso administrativo sem o documento discriminativo do débito, observar-se-á, na apropriação do pagamento, a seguinte ordem: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010) (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.477, de 3 de julho de 2014)

I - valores declarados em GFIP; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

II - lançados com base na folha de pagamento e reconhecidos pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

III - lançados com base na folha de pagamento, mas não reconhecidos pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

IV - lançados com base na contabilidade. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

Com isso, em regra, o encontro de débitos e créditos do contribuinte se dá por meio do confronto entre GFIP e pagamentos efetuados por meio de GPS (retenções e recolhimentos próprios). **Nessa sistemática, eventual sobra de recolhimento poderá ser aproveitada pelo próprio contribuinte por meio de compensação em competências posteriores quando da entrega da declaração**

GFIP, ou integrar pedido de restituição, o que impediria o aproveitamento de quaisquer recolhimentos para abatimento de contribuições incidentes sobre bases de cálculo não reconhecidas pelo sujeito passivo e incluídas em lançamento de ofício.

Se constatada a existência de contribuições previdenciárias recolhidas por meio de GPS e que deixaram de ser declaradas em GFIP (Sobras de GPS), cabe ao contribuinte justificar os recolhimentos feitos, em data anterior ao início do procedimento fiscal, em valores superiores aos declarados em GFIP, nos termos previstos no art. 463, § 5º. inciso II. da Instrução Normativa nº 971/2009, abaixo transcrito.

"Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP.

§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento:

(...)

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis".

Caso o sujeito não cumprir com esta sua obrigação acessória, com a finalidade de aproveitar sobras de recolhimentos, é dever da fiscalização constituir eventual crédito previdenciário de ofício na sua totalidade, sem abatimento das sobras de GPS recolhidas em valores superiores aos declarados em GFIP, com agravamento da multa de ofício em 50% (cinquenta por cento), conforme previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, entende-se que a fiscalização somente pode aproveitar os recolhimentos efetuados antes do início do procedimento fiscal por meio de GPS, em valores superiores aos declarados em GFIP, quando o sujeito passivo apresentar GFIP's retificadoras, para sanar erro de fato, nos termos previstos no § 5º do art. 463 da Instrução Normativa nº 971/2009.

Em pesquisa aos bancos de dados da Receita Federal, verifica-se pelas telas abaixo anexadas que, até o presente momento, **a contribuinte não apresentou suas GFIP's retificadoras, com o intuito de incluir a informação dos valores recolhidos a maior por intermédio de GPS's no campo Valor a Compensar, conforme sobras de recolhimentos que alega possuir:**

(...)

Sendo assim, considerando que a interessada não retificou suas GFIPs até o momento do presente julgamento, não há como aproveitar eventuais sobras de recolhimentos em GPS para abater parcialmente o presente lançamento.

Contribuição para o SAT/RAT. Grau de Risco (GILRAT)

A Municipalidade, em seu Recurso Voluntário, mediante idêntica fundamentação exposta na Impugnação, suscita a **inconstitucionalidade do Decreto nº 6.042/2007** que alterou a alíquota do SAT/RAT.

Aplica-se aqui a Súmula CARF n.º 02, sendo impossível a este julgador afastar a aplicação de dispositivo legal a pretexto de ser inconstitucional:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Cabe destacar que, para os órgãos da administração pública em geral, categoria na qual se insere a Recorrente, com a mudança implementada pelo Decreto nº 6.042 de 2007, o correspondente GILRAT passou de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir de 06/2007, quando entrou em vigor a tabela CNAE-FISCAL e o correto enquadramento do Órgão passou a ser no código 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, conforme anexo V.

Ou seja, a Administração Pública em Geral (categoria em que se enquadra a Prefeitura Municipal), código CNAE (8411-6/00), passou a ser classificada como de risco médio, devendo, portanto, ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) prevista na alínea "h" do inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212 de 1991, a partir de 06/2007, o que não foi observado pelo Recorrente.

Vale lembrar que o FAP foi incorporado ao Decreto nº 3.048 de 1999 a partir do advento do Decreto nº 6.042 de 2007, que acrescentou o artigo 202-A e determinou a aplicação desse multiplicador variável apenas a partir do ano de 2010, por força de seu artigo 5º, inciso III, na redação do Decreto nº 6.577 de 2008, o que foi corretamente observado pela fiscalização.

Diante desta inafastável ilação, não há como acolher os argumentos da Recorrente, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Em relação à alíquota FAP

Com relação à alíquota FAP, a Municipalidade afirma que a fiscalização está equivocada pois utilizou a alíquota correta de 1,00 e anexa a tela de consulta do site Dataprev – Fap Web, assim como já havia feito em sua impugnação.

Não assiste razão à Recorrente.

Isso porque, ao contrário do alegado, a fiscalização alterou de ofício a alíquota FAP utilizada incorretamente pela Municipalidade de “0,91” para “1,00”, o que não contraria a tela de

consulta apresentada (em que pese tratar-se do ano de 2012), já que consta FAP bloqueado no valor de 1,000, não havendo qualquer contradição entre esta tela e a alteração realizada de ofício.

Desse modo, não há reparos a serem feitos no lançamento.

Da aferição indireta – 13º salário

A Municipalidade afirma que possui Regime Próprio de Previdência e só paga 13º salários aos seus servidores concursados, que são regidos por tal regime próprio, e que não efetua o pagamento da gratificação natalina aos prestadores de serviços regidos pelo Regime Geral da Previdência Social, ou seja, àqueles que ocupam cargos comissionados, contratados e temporários, de modo que não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas.

Conforme se constata no Relatório Fiscal, houve o arbitramento da base de cálculo pela fiscalização dos valores pagos a título de décimo terceiro, uma vez que a Municipalidade (fl. 40):

7.5.1 Esta infração contempla o valor aferido dos Salários de Contribuição referentes ao 13º/2013, 13º/2014 e 13º/2015, com base na média das folhas de pagamentos do respectivo ano, deduzido do valor declarado em GFIP para a referida competência (13º). **O arbitramento foi necessário visto que a Prefeitura declarou valores irrisórios em GFIP referentes aos 13º em cada exercício, de pouquíssimos servidores.**

Desta forma, considerando que o décimo terceiro salário é devido a todos os segurados empregados em razão da determinação constitucional prevista no Art. 7º, VIII, fica caracterizada a ocorrência do fato gerador do tributo, conforme prescreve o Art. 28, I da Lei 8.212/91. O Anexo “Valores declarados em GFIP x Valores pagos, devidos ou creditados a Segurados Empregados” demonstra a referida comparação e os valores das colunas referentes às folhas de pagamentos deste mesmo anexo, que foram extraídos dos seus resumos gerais apresentados pela Prefeitura. O cálculo da base aferida foi feito a partir do somatório dos Salários de Contribuição e diferenças encontradas das Folhas de Pagamento, de janeiro a dezembro de cada ano, dividido por doze. Da média encontrada foi subtraído o valor declarado em GFIP.

Neste ponto, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 518/519):

O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece o conceito de salário-de-contribuição:

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados

a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato, ou, ainda, de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Em determinadas situações, a auditoria fiscal pode e deve buscar por arbitramento a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Agindo desta forma, cumpre com a determinação legal insculpida nos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91, com respaldo legal no art. 148 do Código Tributário Nacional.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (g.n.)

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Portanto, é perfeitamente válida a identificação da base de cálculo do pelo método de aferição indireta, quando a apresentação de folhas de pagamento não

contemplam os valores de 13º salário dos segurados temporários e/ou contratados, em consonância com o disposto no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, incidem contribuições previdenciárias sobre as gratificações natalinas devidas aos segurados empregados, não sendo necessário à autoridade fiscal comprovar que tais remunerações foram pagas aos empregados, ou se a fonte pagadora encontra-se inadimplente perante os mesmos. Sendo presumido o pagamento desta remuneração.

Acrescento, ainda, que é ônus do contribuinte comprovar os fatos constitutivos de seu direito (artigo 373, CPC), do qual dele não se desincumbiu a ora recorrente, uma vez que não trouxe aos autos quaisquer elementos de provas que corroborasse com suas alegações, em especial a demonstração de forma individualizada de quaisquer servidores públicos faziam parte do RPPS, e aqueles que eram do regime geral, mas limitou-se em apresentar os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Nesse sentido, não merece qualquer reparo o acórdão de piso neste tópico.

Da Multa de Ofício

A Municipalidade, ora Recorrente, afirma que a multa de ofício que lhe foi aplicada no percentual de 75% possui caráter confiscatório, e viola aos princípios constitucionais.

Em que pese os argumentos expostos pela recorrente, estes não comportam acolhimento.

Isso porque, a multa é consequência da constatação da infração à legislação tributária. O artigo 142 do CTN prevê que a autoridade lançadora tem o dever de lavrar a multa de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

No caso de lançamento decorrente de procedimento de fiscalização, o fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, não havendo previsão para reduzi-la:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

Em síntese conclusiva, não merecem prosperar os argumentos da Recorrente e, por conseguinte, nenhum reparo a ser efetuado no acórdão de piso.

Das decisões judiciais e jurisprudenciais

A Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **negar-lhe** provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas