



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.722917/2017-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.299 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2019  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE BOM JESUS - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 7.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

REGIMES DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. COMPENSAÇÃO FINANCEIRA.

É assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES. RECUSA, SONEGAÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Havendo recusa ou sonegação ou apresentação deficiente de documentos e/ou informações, tem a autoridade fazendária suporte legal para presumir o fato gerador, arbitrar o valor da base de cálculo e lançar a importância que reputar devida.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES.

Somente são permitidas as exclusões do salário de contribuição expressamente elencadas na legislação e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O adicional do terço constitucional de férias possui natureza de retribuição pelo trabalho, integrando a remuneração e o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária, como explicitado no art. 214, § 4º, do Regulamento da Previdência Social.

PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo goza da presunção de veracidade, cabendo à parte que alegar o contrário, a prova correspondente.

**MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.**

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

**PERÍCIA - NECESSIDADE - COMPROVAÇÃO - REQUISITOS - CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO OCORRÊNCIA**

Deverá restar demonstrada nos autos, a necessidade de perícia para o deslinde da questão, nos moldes estabelecidos pela legislação de regência. Não se verifica cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia, cuja necessidade não se comprova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e indeferir o pedido de perícia; no mérito, por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, vencidos o relator e os conselheiros Wesley Rocha, Virgílio Cansino Gil e Wilderson Botto, que votaram por dar parcial provimento para excluir do lançamento os valores relativos ao terço de férias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

**Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, referente à contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, parte da empresa e dos segurados, incidentes sobre remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015.

De acordo com o Relatório Fiscal confrontando os pagamentos a contribuintes individuais constantes dos arquivos digitais da contabilidade com os valores informados em GFIP, constatou-se omissão no envio de informações à Previdência Social nos anos de 2013, 2014 e 2015.

Afirma ainda que o contribuinte omitiu em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária, bem como o fato de não repassar à Seguridade Social as contribuições arrecadadas dos segurados empregados, mediante desconto sobre a respectiva remuneração.

Após a impugnação a autuação foi julgada procedente e o contribuinte apresentou recurso alegando em síntese:

Nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de direito de defesa em virtude da negativa de realização de perícia;

Nulidade do Auto de Infração por ter realizado inferências inapropriadas sem qualquer elemento de prova que pudesse subsidiar tal conclusão, como por exemplo entender que a rubrica de despesas "*outros serviços - pessoa física*" compreenderia remunerações pagas a contribuintes individuais; Além disso não houve especificação dos valores totais das bases de cálculo, tendo sido consideradas bases diferentes para a contribuição patronal e para a contribuição dos trabalhadores.

Afirma ter havido insubsistência dos créditos tributários em razão de confusão entre credor e devedor por conta da criação do Regime Próprio de Previdência Social no Município.

Que houve erro ao considerar que todas as vantagens descritas na folha de pagamento da Prefeitura, com a exclusão apenas da "ajuda de custo", compõem a base da contribuição previdenciária patronal e, também, a base da contribuição pessoal do segurado. Na verdade, "das rubricas ali descritas somente se pode cogitar da incidência da contribuição previdenciária sobre o 'salário base' e sobre o 'quinqüênio', o que conduziria a uma base significativamente menor que a tributada no auto de infração".

Defende que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória e tal parcela não deve compor o salário de contribuição, sendo que o próprio STJ reuiu sua jurisprudência para considerar que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, sendo, portanto, incabível o seu recolhimento;

Sustenta que verbas como adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e serviços extraordinários não são incorporáveis aos vencimentos dos senadores, devendo ser excluídas da incidência da contribuição previdenciária. Inclusive, tal matéria está submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.068, cujo julgamento se encontra em andamento, existindo maioria formada no sentido da não tributação;

Que as vantagens que não impactam na futura aposentadoria do servidor, como vencimento em comissão, gratificação de direção, gratificação de vice-direção, gratificação de função, não devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária, "havendo, enfim, que ser excluídas da base de cálculo". Tal entendimento está pacificado no STJ e no Tribunal Federal da 4ª Região;

Já as verbas como gratificação por título, gratificação zona rural, gratificação por títulos pós-graduação, gratificação PMAQ e gratificação SD "são pagas de forma absolutamente precária e transitória". No caso do Programa Nacional de Melhoria do Acesso e da Qualidade da Atenção Básica (PMAQ), instituído pela Portaria nº 1.654/2011 do Ministério da Saúde, aos Municípios que aderirem e implementarem o referido programa "será concedido um acréscimo pecuniário no valor repassado pelo Ministério da Saúde para atendimento da atenção básica da saúde", condicionado, porém, ao desempenho das equipes de saúde e gestão da atenção básica.

Por isso, resolveu-se premiar o bom desempenho dos profissionais envolvidos com a referida gratificação PMAQ, a qual é paga de acordo com o desempenho pessoal, o que “escancara o caráter eventual da vantagem”, pois, “somente é paga quando alcançadas as metas e os resultados instituídos no âmbito do PMAQ”, não integrando “a remuneração normal e permanente do agente público, pelo que descabe a incidência da contribuição previdenciária”;

Alega a inconformidade das bases de cálculo consideradas para o cálculo da contribuição para custeio dos benefícios acidentários (FAP/RAT) e da contribuição dos segurados empregados, pelas mesmas razões, uma vez que as bases de cálculo consideradas são as mesmas utilizadas para o cálculo da contribuição patronal de 20%.

Discorda da “ilação” de que foram descontadas contribuições dos segurados e não recolhidas, “inexiste como afirmar, para além da informação fria posta no documento, que os descontos de fato ocorreram, daí não se pode concluir, também, que a municipalidade se apropriou de referidos valores”.

Que não se pode excluir a possibilidade de os valores eventualmente pagos a alguns segurados terem ultrapassado em determinada competência o teto do RGPS, o que teria repercussão imediata na contribuição pessoal do trabalhador”. Também é “factível que tenha havido o lançamento inadvertido de alguns pagamentos como serviços prestados por pessoa jurídica, quando, diferentemente, o enquadramento contábil é de outra espécie e não resultaria na necessidade de pagamento de contribuição previdenciária;

Insurge-se contra o que chama de caráter confiscatório da multa, entendendo haver necessidade de se demonstrar dolo para a cobrança de multas punitivas;

Reitera o pedido de perícia.

Por fim, requer a procedência total do recurso, extinguindo os créditos tributários em sua totalidade e a anulação da multa aplicada (75%) ou a sua redução para 20%, em face de seu caráter confiscatório.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

### Das Preliminares

#### Da Nulidade

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele

constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.

Desta forma, não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração suscitada pela recorrente.

#### Do Pedido de Perícia

A recorrente não atendeu os requisitos para concessão da perícia, constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72 e a autoridade recorrida formou sua convicção no sentido de manter o lançamento fiscal com base nos demais documentos constantes dos autos, não havendo a necessidade a produção de prova pericial.

A produção de prova pericial se faz necessária quando indispensável ao deslinde da questão, não se prestando para fins protelatórios, o que impõe o seu indeferimento nos termos do artigo 38, § 2º da Lei nº 9.784/99 c/c o artigo 16, inciso IV, § 1º do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

“Lei 9.784/99 Art. 38.

[...]§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”

“Decreto 70.235/72 Art. 16.

[...]IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.”

Caberia a recorrente ao apresentar a impugnação, produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Ao não fazê-lo, deve ser mantido o lançamento, corroborado pela decisão de primeira instância. Ademais, assim como ocorreu durante o trâmite do presente processo administrativo, não foi apresentada nenhuma documentação capaz de comprovar que os valores lançados não condizem com a verdade e que seria indispensável a realização de perícia.

#### Do Mérito

##### Da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária

No que tange a insurgência com relação à base de cálculo das contribuições previdenciárias acolho parcialmente os argumentos do recorrente, especialmente no que se refere ao terço constitucional de férias (não indenizado), sobre o qual, no meu entendimento, não incide a contribuição previdenciária.

Sobre o terço de férias, cumpre citar o Resp 1230957/RS, julgado como recurso representativo de controvérsia, que deve ser reproduzida pelos conselheiros, posto que definitiva no âmbito do STJ, pelo qual decidiu-se que não incidiria contribuição previdenciária sobre o terço de férias, conforme tem sido decidido neste CARF:

“TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E OS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA.  
RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória das verbas denominadas terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e os quinze dias que antecedem o auxílio-doença, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543C, do CPC, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludidas rubricas, impondo-se seja rechaçada a tributação imputada.”

(Acórdão nº 2402-006.660, de 03/10/2018)

Ademais, acerca do REsp 1230957/RS, há de se salientar que o Recurso Extraordinário interposto pela PGFN se encontrava sobrestado somente até o julgamento do RE 593068 (tema 163 da Repercussão Geral), nos seguintes termos:

“Como o tema que ora se discute, apesar de similar ao RE 593068/SC, não é idêntico, pois, enquanto naquele o sujeito passivo está submetido a regime próprio de previdência social, no caso em tela é integrante do regime geral de previdência social, o feito foi admitido com fulcro no art. 543-A, § 2º, do CPC e encaminhado ao Supremo.

Analisando o feito, o então relator, Min. Luiz Fux entendendo que a questão discutida na espécie seria idêntica à tratada no citado RE 593068 RG/SC, determinou, nos termos do art. 328, parágrafo único do RISTF, a devolução dos autos a esta Corte para fins de sobrestamento até o pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal.

Assim, diante da decisão do STF no sentido de que o tema versado nos presentes autos é uníssono com o tratado no RE 593068 RG/SC, cuja matéria teve repercussão geral reconhecida, determino o sobrestamento do presente recurso extraordinário até o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do mérito aludido feito, nos termos do artigo 328-A do RISTF.”

Ocorre que, em 11/10/2018, o STF concluiu pela não incidência de contribuições previdenciárias nas parcelas discutidas no RE 593068 (tema 163 da Repercussão Geral), proferindo a seguinte decisão de julgamento, com ata de julgamento publicada em 22/10/2018:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 163 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para determinar a restituição das parcelas não prescritas, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli (Presidente), Marco Aurélio e Gilmar Mendes. Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade’”, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não votou o Ministro Alexandre de Moraes, sucessor do Ministro Teori Zavascki. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.10.2018.”

Portanto, quanto ao terço de férias entendo que assiste razão ao recorrente, no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias e devem ser excluídos da base de cálculo da presente autuação.

Já sobre as demais verbas levantadas na autuação, entendo como correta a inclusão na base de cálculo, devendo serem mantidas, tendo inclusive, no tocante ao adicional noturno, adicional de periculosidade, horas extras e respectivo adicional, o STJ, apreciando o REsp 1358281, decidido que tais verbas têm natureza remuneratória, sujeitando-se, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Sobre a afirmação da existência de divergência entre as bases de cálculo adotadas para o cálculo da contribuição patronal (20%) e, conseqüentemente, da contribuição para o

custeio de prestações acidentárias (FAP/RAT), e aquelas utilizadas para o cálculo da contribuição dos segurados empregados (8%), temos que o valor de R\$ 912.887,72 corresponde, simplesmente, ao valor total devido no período de 01/2013 a 12/2015 (cálculo na planilha de fls. 52/53), que é exatamente a diferença entre o valor das contribuições descontadas dos segurados empregados e informadas pelo próprio contribuinte em arquivos digitais da folha de pagamento e o valor das contribuições declaradas em GFIP. Assim, a Fiscalização limitou-se a encontrar a diferença entre tais valores e efetuar o lançamento.

Não vislumbro a suposta confusão entre credor e devedor suscitada pelo recorrente. Esclareça-se que a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na hipótese de contagem recíproca de tempos de contribuição, obedece às disposições da Lei nº 9.796, de 1999, e do Decreto nº 3.112, de 1999.

Com relação a multa de ofício com percentual de 75%, esta foi aplicada em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal, possui a devida previsão legal e aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares, indeferir o pedido de perícia e no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da bases de cálculo das contribuições os valores relativos ao 1/3 de férias.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator Designado

Dirirjo do ilustre relator, exclusivamente sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias, tendo em vista decisão do STJ, em recurso repetitivo, ainda não transitado em julgado.

De fato, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), consolidou o entendimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga sobre o terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas.

A vinculação ao decidido na sistemática dos recursos repetitivos, contudo, demanda decisão definitiva de mérito (Regimento Interno do CARF, art. 62).

O REsp 1.230.957 não transitou em julgado, por ter sido sobrestado devido ao reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tendo por paradigma o RE nº 593.068/SC, a tratar da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade (Tema 163/STF).

Além disso, a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal é objeto de repercussão geral no RE nº 1.072.485/PR, pendente de julgamento (Tema 985/STF).

Portanto, o terço constitucional integra a base de cálculo das contribuições, conforme já decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. ART. 214, §4º, DO DECRETO nº 3048/99.

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário de contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos expressos no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

IMPOSSIBILIDADE DE OBSERVÂNCIA DE DECISÃO DO STJ. AUSÊNCIA DE Nos termos art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343 de 09 de junho de 2015, enquanto não transitado em Julgado decisão do STJ acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre um terço de férias, aviso prévio indenizado e 15 primeiros dias do auxílio doença ou auxílio acidente, não se pode afastar regra expressa do Decreto 3048/99 quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias.

(...) Acórdão 9202006.464, de 30 de janeiro de 2018.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite