



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.725854/2019-67
ACÓRDÃO	2402-013.520 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão julgador de origem

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

As alegações apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GILRAT. ENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. PROVA. INEXISTÊNCIA.

É da responsabilidade da empresa a realização do enquadramento na atividade preponderante, cabendo, no entanto, à Secretaria da Receita Federal do Brasil recusá-lo quando não demonstrada a sua correção para efeito de apuração da contribuição previdenciária (art. 22, II da Lei de Custeio).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 1. Importa renúncia às instâncias

administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

AUXÍLIO-DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE STJ E ORIENTAÇÃO DA PGFN.

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na sistemática de recursos repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME). PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. Incumbe ao interessado a demonstração, acompanhada das provas hábeis e idôneas da composição e da existência do crédito que alega possuir. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, não deve ser deferida a pretensão do recorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não apreciando da inovação recursal e da matéria com análise concomitante no Poder Judiciário; (ii) afastar as nulidades suscitadas; (iii) no mérito, em negar provimento ao recurso

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de **recurso voluntário** interposto contra o **Acórdão nº 16-94.639**, proferido pela **14ª Turma da DRJ/SPO**, que, por unanimidade, **julgou improcedente a impugnação** apresentada pelo ora recorrente.

Para adequada contextualização, adota-se, em parte, a estrutura do relatório constante do acórdão recorrido.

DAS AUTUAÇÕES

Do lançamento

Foram lavrados autos de infração em 16/10/2019, abrangendo o período de **01/2016 a 12/2017**, inclusive **13º salário**, envolvendo obrigações principais e acessória, conforme segue:

(i) Obrigação principal – Código de Receita 2141

Contribuição previdenciária a cargo da empresa, incidente sobre valores pagos e/ou creditados a **segurados empregados e contribuintes individuais** (art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91), no montante de **R\$ 15.524.668,71**, incluindo juros e multa.

(ii) Obrigação principal – Código de Receita 2158

Contribuição destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (**GILRAT/SAT**), incidente sobre valores pagos e/ou creditados a **segurados empregados** (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91), no montante de **R\$ 4.267.275,41**, incluindo juros e multa.

(iii) Obrigação principal – Código de Receita 2096

Contribuição previdenciária devida pelos **segurados empregados**, incidente sobre os valores pagos e/ou creditados (art. 12, I c/c art. 20, da Lei nº 8.212/91), no montante de **R\$ 5.955.296,47**, incluindo juros e multa.

(iv) Obrigação acessória – Código de Receita 2408

Multa por **não exibição de documento ou livro** relacionados às contribuições previstas no art. 283, II, “j”, do RPS (Decreto nº 3.048/99), no montante de **R\$ 24.112,64**, abrangendo o período de **01/2016 a 11/2017**.

Constam do Relatório Fiscal (fls. 27/38) as informações sintetizadas adiante.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O **Fundo Municipal de Saúde** encontra-se vinculado a órgão do Poder Público Municipal **sem regime próprio de previdência**, submetendo-se, portanto, ao RGPS.

O Autuado recebeu **quatro intimações**. Contudo, apresentou **apenas parte da documentação**, em atendimento a outro procedimento fiscal nº **0510300.2019.00071**, instaurado concomitantemente no âmbito da Prefeitura Municipal, deixando de entregar **folha de pagamento e resumos consolidados**.

Diante da insuficiência documental, a fiscalização foi realizada com base nas **declarações existentes na base de dados da RFB (DIRF e GFIP)**.

Divergências DIRF x GFIP e metodologia de apuração

Em consulta aos sistemas da RFB, constatou-se que trabalhadores informados na **DIRF (anos-calendário 2016 e 2017)**, vinculados ao **CNPJ 08.257.417/0001-46** (Fundo Municipal de Saúde de Porto Seguro), **não foram integralmente informados em GFIP**, havendo apenas declaração parcial.

A fiscalização realizou o confronto entre:

- nomes dos segurados;
- valores de remuneração; e
- contribuições previdenciárias declaradas, comparando **DIRF do Fundo e GFIP da Prefeitura (CNPJ 13.635.016/0001-12)**.

Identificaram-se divergências mensais, em que os valores da DIRF (cód. receita **0561**) se mostraram superiores aos declarados na GFIP, com categorias **12, 20 e 21** (segurados empregados), em todo o período fiscalizado.

Além disso:

a) quanto aos rendimentos DIRF com código **0588** (“trabalho sem vínculo empregatício”), **nenhum segurado/remuneração** foi declarado em GFIP como contribuinte individual;

b) diante das omissões, os fatos geradores foram lançados **por aferição indireta**, fundamentados na “divergência na soma dos valores mensais”;

c) como o Fundo não entregou GFIP no CNPJ indicado, mas informou parcialmente rendimentos de sua DIRF na GFIP do CNPJ da Prefeitura, a fiscalização adotou o **FAP** do CNPJ da Prefeitura:

- 2016: **1,8083**

- 2017: **1,8280**

DOS FATOS GERADORES – OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

A fiscalização apurou os seguintes pontos:

GILRAT – diferenças por alíquota inferior

Apurou-se diferença de contribuição ao **GILRAT**, decorrente de alíquotas informadas a menor sobre as bases declaradas nas GFIP de **01/2016 a 12/2017**. A base de cálculo considerada correspondeu à **massa salarial confessada** em GFIP, por se tratar, no entendimento fiscal, de omissão de parte da **alíquota**, e não da base.

Contribuintes individuais (DIRF 0588)

Foram levantadas contribuições relativas a pagamentos a contribuintes individuais. Constatou-se ausência de informação desses pagamentos em GFIP, embora constassem na DIRF vinculada ao CNPJ do Fundo Municipal de Saúde.

Empregados (DIRF 0561) – divergências de base

A auditoria apurou bases de cálculo correspondentes às diferenças mensais entre rendimentos do trabalho assalariado (DIRF **0561**) e a base de remuneração dos mesmos segurados informados em GFIP.

Contribuição do segurado empregado – divergência de dedução previdência oficial

Quanto à contribuição do segurado empregado, verificaram-se diferenças entre:

- contribuições informadas como dedução de previdência oficial na DIRF; e
- valores informados nas GFIP do período.

A auditoria registrou que as bases de cálculo foram apuradas a partir das divergências DIRF x GFIP, com fundamento no **art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91**.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A empresa/ente foi regularmente notificado mediante **TIPF** e **Termo de Reintimação**, deixando de apresentar **folha de pagamento** e respectivos **resumos**.

A ausência desses documentos teria obrigado a fiscalização a recorrer aos rendimentos declarados em DIRF como meio de aferição das bases de cálculo das contribuições. Assim, entendeu-se configurado descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212/91 (art. 33, §§2º e 3º, redação da Lei nº 11.941/2009) c/c RPS (Decreto nº 3.048/99, art. 233, parágrafo único).

JUROS E MULTA

Registrou a fiscalização que juros e multa encontram previsão nos **arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91**, introduzidos pela Lei nº 11.941/2009.

DA IMPUGNAÇÃO

O ora recorrente foi intimado em **30/10/2019** e apresentou defesa tempestiva em **29/11/2019**, sustentando, em síntese:

Divergência DIRF x GFIP

Alegou que todas as contribuições foram recolhidas integralmente, tanto no CNPJ principal quanto no do Fundo Municipal de Saúde, afirmando inexistir verossimilhança nas divergências apontadas.

PASEP (DCTF 2016/2017)

Sustentou que a autuação relacionada a divergências no PASEP não teria observado corretamente a **Lei nº 9.715/1998**, defendendo que:

- a base de cálculo abrange receitas correntes e de capital;
- alguns recursos sofreriam descontos automáticos (FPM, ICMS Exportação, ITR etc.); e
- o art. 2º, §7º, excluiria da base recursos de convênios com destinação específica, não excluídos pela apuração fiscal.

GILRAT – atividade preponderante e Súmula 351/STJ

Argumentou que a alíquota do SAT/GILRAT deve ser definida conforme a **atividade preponderante efetiva dos empregados**, e não apenas pelo CNAE principal (Súmula 351/STJ). Informou que, segundo documentação do RH municipal, haveria apenas dez acidentes em cinco anos, num universo de 6.287 servidores, e que a maioria estaria lotada na educação (CNAE 851), atividade de risco leve, com alíquota original de 1%. Requereu pedido administrativo de reenquadramento e compensação do alegado pagamento a maior.

Contribuintes individuais – recolhimento pelo teto

Afirmou que valores pagos a contribuintes individuais não deveriam ser tributados porque os prestadores comprovariam recolhimento pelo teto do INSS (Decretos 8.618/2015 e 8.948/2016). Fez referência a processos de pagamento e ao elemento de despesa conta nº 33.90.36.00.00 (Portaria Interministerial 163/01).

Base de cálculo e verbas indenizatórias

Defendeu que a incidência previdenciária pressupõe natureza remuneratória, sustentando a não incidência sobre verbas indenizatórias, citando fundamentos constitucionais

(art. 195) e legais (arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91). Apresentou, entre outros, os seguintes tópicos:

a) **Férias** – alegou natureza indenizatória/compensatória, citando entendimento do STF quanto ao terço constitucional.

b) **1/3 de férias** – citou precedentes do STJ (REsp 1.230.957/RS; AgRg nos EREsp 957.719/SC), distinguindo férias gozadas e indenizadas.

c) **15 dias anteriores a auxílio-doença e auxílio-acidente** – citou precedentes do STJ (REsp 1.230.957/RS; AgRg no REsp 1.403.607/SP), defendendo ausência de caráter contraprestativo.

d) **13º salário** – sustentou que não possui caráter contraprestativo, embora reconheça jurisprudência em sentido salarial (Súmula 207/STJ), afirmando que a CF não atribui caráter contraprestativo (art. 7º, VIII).

Multas e processos correlatos

Alegou inexistência das infrações imputadas, referindo procedimentos fiscais **05110300.2019.0071** e **05110300.2019.0072 (processo 10540725.854/2019-67)**, sustentando ausência de amparo para determinadas rubricas e multas.

DOS PEDIDOS NA IMPUGNAÇÃO

Ao final, requereu o acolhimento da impugnação para **anular os lançamentos** de diferenças e multas, por alegada indevida exigência.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A 14ª Turma da DRJ/SP julgou **improcedente** a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O acórdão foi ementado, em síntese, nos seguintes termos:

- inexistência de nulidade quando observadas formalidades legais e adequada motivação;
- alegações desacompanhadas de prova não produzem efeitos (ônus probatório do contribuinte);
- órgãos públicos equiparam-se a empresa para fins previdenciários (Lei nº 8.212/91, art. 22, I, II e III);
- obrigatoriedade de recolhimento das contribuições patronais e de arrecadação/recolhimento das contribuições dos segurados empregados;

- enquadramento do GILRAT exige demonstração/prova da correção do enquadramento;
- salário de contribuição compreende totalidade dos rendimentos, com exclusões apenas legais;
- multa de ofício aplicada no percentual mínimo de 75%, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte tomou ciência do julgamento em **05/09/2020** e, tempestivamente, apresentou recurso voluntário em **05/10/2020**, reiterando e consolidando as seguintes alegações:

Reitera as preliminares de nulidade, apontando serem indevidos os lançamentos de FAP e terem sido incluídas verbas indenizatórias em sua constituição

Alegações do Município (ente que representa o Fundo Municipal)

- **FAP:** contesta a aplicação de índices elevados em 2016 e 2017, sustentando que a maioria dos servidores atua na educação, atividade de baixo risco. Cita a Súmula 351 do STJ
- **GFIP/DIRF:** afirma que as contribuições foram recolhidas corretamente no CNPJ do Fundo e no da Prefeitura.
- **PASEP:** sustenta que não foram consideradas hipóteses legais de não incidência, especialmente recursos de convênios.
- **Contribuintes individuais:** alega que não haveria tributação por já recolherem pelo teto do INSS.

Fundamentação jurídica sobre verbas não tributáveis

Defende que diversas rubricas possuem natureza indenizatória e não podem compor base de cálculo da contribuição patronal, citando jurisprudência do STF, STJ e TRFs, destacando, entre outras, as seguintes verbas:

- férias
- terço constitucional de férias;
- quinze dias iniciais de afastamento por doença/acidente;
- gratificação natalina (13º salário)

Situação processual e decisão judicial

Registra que:

- a DRJ julgou improcedente o pedido inicial;

o Município obteve decisão favorável em ação judicial (1ª Vara Federal Cível da Bahia, 2020), suspendendo a exigibilidade da contribuição sobre diversas verbas (juntada às folhas 861 a 870);

- aviso prévio indenizado,
- ao terço de férias,
- às férias indenizadas,
- ao vale-transporte (segue em discussão se os 6% descontados do segurado sofrem incidência – Vide Tema 1415),
- aos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença e auxílio acidente,
- às diárias de viagem até o limite de 50% (cinquenta por cento) da remuneração
- à ajuda de custo e ao salário-família.
- o recurso trazido busca reforçar esse entendimento e anular os lançamentos de diferenças e multas.

Importa destacar que a decisão suspende a incidência, nas não trata de tema Compensação. Tendo sido proposta no decorrer da ação fiscal.

Em 28/04/2022 foi proferida sentença sobre a matéria, a seguir transcrita:

MUNICÍPIO DE PORTO SEGURO propôs ação sob o rito comum contra a UNIÃO, visando afastar a incidência da contribuição social previdenciária e das contribuições destinadas a terceiros “a) horas extras e serviços extraordinários; b) aviso prévio indenizado; c) adicional de insalubridade e adic. noturno; d) terço de férias constitucional, férias indenizadas; e) vales/auxílios transporte; f) gratificação sobre o exercício de cargo de direção ou comissionado para os servidores efetivos; g) os primeiros 15 (quinze) dias do afastamento por conta de acidente de trabalho; h) diárias/ajuda de custo; i) salário-família”, bem como a compensação dos valores indevidamente pagos desde os 5 anos anteriores a propositura da presente ação.

Alegou que não devem incidir contribuições sociais sobre as verbas de caráter indenizatório/compensatório, já que inexistem, nestes casos, pagamento com finalidade de contraprestação ao trabalho, além de serem parcelas que não compõem o salário de contribuição.

Foi deferida em parte a tutela de urgência suspender a exigibilidade da contribuição social incidente sobre “aviso prévio indenizado, ao terço de férias, às férias indenizadas, ao vale-transporte, aos quinze primeiros dias

que antecedem o auxílio-doença e auxílio-acidente, às diárias de viagem até o limite de 50% (cinquenta por cento) da remuneração, à ajuda de custo e ao salário-família”.

A União apresentou resposta informando que não se opõe aos pedidos de incidência sobre o vale transporte, arguiu preliminar de carência de ação quanto ao auxílio creche, abono de férias, férias indenizadas, férias proporcionais e respectivo terço constitucional e salário-família e, quanto ao mérito, defendeu a legalidade da cobrança das demais parcelas, afirmando que a

Não houve réplica, nem pedidos de produção de novas provas.

É o relatório. Decido.

A controvérsia trazida aos autos se resume à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros devidas pela empresa sobre parcelas que não teriam natureza salarial.

De início, acolho a preliminar de carência de ação quanto às parcelas cuja não incidência está expressa na legislação, como é o caso do auxílio-creche, do salário família e das férias indenizadas.

Considerando que as contribuições em questão são lançadas por meio de declaração (GFIP) e que o impetrante não demonstrou ter sofrido ação fiscal ou recolhido espontaneamente qualquer contribuição sobre a referida verba, não há como reconhecer o interesse processual, quer em relação ao pedido de repetição de eventual indébito, quanto ao pedido de tutela preventiva quanto futuros lançamentos. De fato, diante da convergência entre a tese adotada pela administração fazendária e aquela defendida pela parte autora, nada impede que eventual pedido de repetição de indébito seja formulado na via administrativa.

Também não há necessidade de examinar a incidência sobre o vale-transporte, tendo em vista o reconhecimento do pedido por parte da União.

Quanto às demais verbas mencionadas na petição inicial, verifico que sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais está pacificada na jurisprudência dos tribunais superiores.

De acordo com tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de recurso especial representativo de controvérsia, o adicional de um terço devido sobre as férias gozadas por segurados do Regime Geral de Previdência Social, a remuneração paga pela empresa durante o afastamento de seus empregados nos 15 dias que antecede a concessão de

benefício previdenciário por incapacidade e os valores pagos em razão do não cumprimento do aviso prévio não possuem natureza remuneratória, não integrando a hipótese de incidência da contribuição social incidente sobre a folha de salários (REsp 1230957, DJe 18/03/2014).

Neste ponto, destaco que o aviso prévio indenizado não se confunde com a projeção do décimo terceiro salário decorrente inobservância do prazo relativa ao aviso prévio, parcela esta que integra a base de cálculo da contribuição social em razão de sua natureza remuneratória (cf. STJ, REsp 1813002, DJe 10/09/2019).

Por outro lado, o STF firmou tese no sentido de considerar que “[é] legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias” (RE 1072485, DJe 02/10/2020 – Tema 985), razão pela qual deve ser rejeitada a pretensão da parte autora. Mesmo raciocínio se aplica às férias gozadas, verba que o art. 7º, XVII, da Constituição Federal previu como “remuneradas”.

É igualmente pacífico na jurisprudência do STJ que somente as diárias excedentes a 50% da remuneração do trabalhador pode integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias (AIREsp 1808938, DJe 18/11/2019), cabendo ressaltar que a Lei n. 13.467, de 13/07/2017 alterou a Lei n. 8.212/91 para afastar a incidência do tributo sobre a integralidade das “diárias para viagens” (art. 29, § 8º, “h”), o que retira o interesse processual na discussão em relação às parcelas posteriores ao advento da nova lei.

Da mesma forma, a pretensão da parte autora está em desconformidade com tese há muito firmada pelo STJ em sede de recursos representativo de controvérsia acerca da em relação à incidência das contribuições sobre as horas-extra (REsp 1358281, DJe 05/12/2014) e sobre os adicionais noturno e de insalubridade (AINTAREsp 1612306, DJe 08/10/2020; AINTAREsp 1953384, DJe 01/02/2022).

Por fim, “[a] jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica quanto à não incidência da contribuição previdenciária sobre as gratificações pagas pelo exercício de funções de confiança e cargos em comissão porque, com base na Lei 9.738/1999, tais verbas não se incorporam aos proventos dos servidores estatutários. No entanto, quando o servidor municipal é submetido ao Regime Geral, como na hipótese dos autos, os valores pagos a título de funções ou cargos comissionados, por força do art. 40, § 13, da Constituição Federal, ficam compreendidos no art. 22, I e II, da Lei 8.212/1991” (STJ, REsp 1844025, DJe 19/12/2019). Neste

ponto, ressalto que o STF firmou tese em sede de repercussão geral assentando a incidência das contribuições previdenciárias patronais "*sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998*" (RE 565160, Tema 20), orientação que abarca qualquer pagamento realizado sem caráter esporádico ou eventual.

Ante o exposto:

a) extingo o processo sem resolução de mérito quanto aos pedidos relativos às diárias pagas após 13/07/2017, ao vale-transporte, ao auxílio-creche, ao salário família e às férias indenizadas, por ausência de interesse processual (NCPC, art. 485, VI);

b) julgo parcialmente procedentes os demais pedidos para:

b.1) declarar a impossibilidade de inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, sobre o aviso prévio indenizado (exceto quanto ao décimo terceiro projetado), o salário devido durante os 15 dias que antecedem à concessão de auxílio-doença ou auxílio-acidente e as diárias até o limite de 50% do salário;

b.2) autorizar a compensação tributária de eventuais créditos a serem apurados no período acima indicado, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017, inclusive quanto à incidência da taxa Selic, a partir do trânsito em julgado desta sentença.

Condeno a União ao pagamento das custas e de honorários de sucumbência que arbitro em 10% sobre o valor da condenação, tendo em vista a desnecessidade de produção de prova além de reduzido acervo documental e da relativa simplicidade da demanda (CPC, art. 85, § 2º, IV, e 3º, I).

Condeno também a parte autora ao pagamento de honorários que arbitro em idêntico percentual, a ser apurado entre a diferença entre o valor atualizado da causa e o valor da condenação.

Havendo recurso, intime-se para contrarrazões e remetam-se os autos à superior instância.

Transitada em julgado a sentença nestes exatos termos, intemem-se as partes para promoverem o cumprimento de sentença, no prazo de 30 dias, sob pena de arquivamento.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Salvador, na data da assinatura digital.

Em junho de 2025 foi proferido despacho.

DESPACHO

Como a parte exequente não manifestou interesse em requerer o cumprimento de sentença, arquivem-se os autos com baixa.

Salvador/BA, datado e assinado eletronicamente.

Sem contrarrazões

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, devera, portanto, ser parcialmente conhecido.

Do conhecimento parcial:

Não cabe conhecer da argumentação trazida em sede de recurso voluntário acerca de bases para incidência de PASEP, dado que a contribuição não compõe o auto de infração aqui analisado.

Da mesma forma, observa-se que, no recurso voluntário, ao trazer alegações sobre uma série de rubricas, o recorrente traz clara inovação recursal, dado que não apresentara questionamentos sobre as a seguir relacionadas em sede de impugnação, quais sejam:

- Horas Extras;
- Funções Gratificadas;
- Vale transporte;
- Adicional noturno;
- Adicionais de insalubridade
- Prêmio; Abonos, incentivos
- Diárias e Ajuda de Custo

Dado ser inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca

somente o decidido pelo órgão julgador de origem, descabe conhecer de matéria não trazida pelo recorrente no momento adequado.

Das preliminares

Renova o recorrente o pedido de nulidade dos lançamentos das diferenças de valores e multas de infração, por serem indevidas (05110300.2019.0071 - 05110300.2019.0072), pois em suas respectivas bases de cálculos foram contabilizados valores transitórios/indenizatórios, que por força Legal não poderiam ser considerados para fins de computo previdenciário patronal, conforme se fundamenta a seguir.

Tal situação fora afastada em sede de análise da impugnação, que demonstrou que o auto estava corretamente formalizado, não caracterizada falha em quaisquer dos elementos de seus atos constitutivos e ainda, acerca das multas aplicadas trouxe à baila sua fundamentação.

A seguir transcrevo o voto condutor:

Multas do Processo . Nulidade do Processo nº 10540-725.854/2019-67 (Procedimento Fiscal nº 0510300.2019.00072) e Multas de Infração (Procedimento Fiscal nº0510300.2019.00071).

Argumenta o Impugnante que, de acordo com os fundamentos da sua defesa, nenhuma infração foi cometida, portanto, devem ser anulados os autos de infração.

O argumento acima é genérico e sem fundamento, contudo, como já exposto neste voto (itens 8.1 a 13.18), os autos de infração foram lavrados com observância à legislação pertinente. Cabe registrar, também, que no processo administrativo fiscal é possível o reconhecimento da nulidade nas hipóteses legais previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72, vejamos:

Decreto70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(grifos e negritos nossos)

Resta claro, a partir do dispositivo legal transcrito, que no caso concreto, não se vislumbra qualquer uma das hipóteses de nulidades. Vale destacar que os atos/termos que compõem o procedimento fiscal foram emitidos por pessoa competente, além do que foi dado ao Autuado oportunidade de apresentar impugnação e documentos, exercendo assim, o seu direito constitucional a ampla defesa.

Vale esclarecer, que no caso concreto, foram lavrados autos de infração por descumprimento de obrigações principais (contribuições previdenciárias – art. 22, I, II e III

c/c o art. 28, I e III, ambos da Lei 8.212/91 e o art.12, I e art. 20 c/c art. 28, I, da Lei de Custeio – fls.02/14 e 20/25) e uma obrigação acessória (não exibição de documento ou livro - art. 283, II, "j" do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 – fls.16/18), constituídos no **PT nº 10540-725.854/2019-67**, com base no Procedimento Fiscal nº 0510300.2019.00072.

O procedimento fiscal **nº0510300.2019.00071, também citado pelo contribuinte, refere-se ao PT 10540.726.064/2019-07, que não é objeto de análise por esta Turma de Julgamento.**

Com relação a multa estabelecida aos autos de infração (obrigações principais), verifica-se que foi aplicado o percentual **mínimo legal de 75%** (setenta e cinco por cento), pois o contribuinte deixou de recolher as contribuições previdenciárias objeto deste processo (parte patronal e parte do segurado), conforme demonstrado pela Fiscalização.

A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) exigida no presente processo, encontra-se amparada na Lei 8.212/91 e na Lei 9.430/96, tudo devidamente esclarecido **no Relatório Fiscal e nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora das Contribuições Previdenciárias (fls. 02/39)**, vejamos:

Lei 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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 inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

(grifos nossos)

Dessa forma, conclui-se que a multa aplicada pela Fiscalização, observou a legislação pertinente (art. 35 - A da Lei 8.212/91 c/c o art. 44, I, da Lei 9.430/96), inexistindo qualquer erro capaz de ensejar nulidade, cabendo ressaltar, mais uma vez que a atividade administrativa é vinculada, não cabendo qualquer tipo de discricionariedade, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Por fim, com relação a multa por descumprimento de obrigação acessória, em razão do Autuado não ter apresentado as folhas de pagamento/resumos consolidados, entende-se que a Fiscalização procedeu corretamente, observando ao disposto no art. 283, II, "j" do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, que assim dispõe:

RPS APROVADO PELO DECRETO 3.048/99

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n^{os} 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

(grifos nossos)

Portanto, o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória não merece reparo, razão pela qual a multa aplicada é totalmente procedente.

No mérito, faz-se a discussão dos temas trazidos como matéria devolvida para a análise deste colegiado:

Da alíquota do GILRAT

O recorrente aponta que a alíquota aplicada no lançamento é inadequada, dado tratar-se de estabelecimento distinto, sendo descumprido o disposto na Súmula 351. Alega que a maioria dos servidores atua na educação, que seria uma atividade de baixo risco:

O acórdão recorrido assim enfrenta o tema:

Divergências de GILRAT sobre Bases Declaradas de Empregado-GFIP

O Impugnante discorre sobre a legislação do GILRAT, transcreve jurisprudência (Súmula 351 do STJ) e alega que a documentação disponibilizada pelo Departamento de Recursos Humanos do Município de

Porto Seguro demonstra que nos últimos cinco anos foram registrados somente 10 acidentes de trabalho, sendo que o maior número servidores encontram-se alocado na Secretaria Municipal de Educação (CNAE 851 - tabela de fls. 749/750), que tem grau de risco leve e com alíquota de 1% (um por cento), assim, deve ser feito novo enquadramento no cartão CNPJ, com cálculo do GILRAT, bem como realizar a compensação administrativa nos valores pagos a maior (STF - RE nº 607.614 e AI 633.469; STJ - REsp nº 166.399 e REsp nº 94.860).

A alegação acima não procede, cabendo destacar que o Impugnante questiona basicamente o lançamento da contribuição previdenciária - GILRAT (alíquota de 2% e FAP 2016/1,8083% e 2017/1,8280). No caso concreto foram apuradas duas infrações com relação a referida contribuição:

- divergências de GILRAT sobre bases declaradas de empregado – código 2158 (CNAE 8411-6/00 / valor principal de R\$ 721.024,15); e
- GILRAT sobre rubricas de empregados não oferecidos à tributação código de receita 2158 (CNAE 8411-6/00 – Alíquota 2% e FAP 1,8083 e 1,8280 para os anos de 2016 e 2017, respectivamente – valor principal de R\$ 1.486.388,01).

A contribuição social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) encontra-se disciplinada pela Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, inciso II, abaixo transcrito:

Lei nº 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave

O art. 202 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, regulamentou o dispositivo legal acima transcrito, nos seguintes termos:

Decreto 3.048/99 (RPS)

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação alterada pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/07).

§6º Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido, e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação alterada pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/07).

(...)

(grifei)

. O Anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado

pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, define o grau de risco para cada atividade. Originalmente, referido anexo previa para a atividade “Administração Pública em Geral” a classificação no CNAE 75.11-6, sujeita à alíquota de 1%. Porém, com o advento do Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, que alterou o Anexo V do Decreto nº 3.048/99 supracitado, houve a alteração do grau de risco e a atividade “Administração Pública em Geral” passou a ser classificada como atividade com grau de risco sujeito à alíquota de 2%, conforme CNAE Fiscal 84.11-6-00, válido a partir da competência 06/2007.

No caso em tela, o Autuado deve ser enquadrado como Órgão de Administração Pública em Geral, com aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) – Classificação CNAE Fiscal 84.11.6-00 e FAP - Fator Acidentário de Prevenção, correspondente a 1,8083 (ano de 2016) e a 1,8280 (ano de 2017), conforme justificou o relatório fiscal, fls. 27/38, vejamos:

Relatório Fiscal

(...)

3. DO HISTÓRICO E DAS IRREGULARIDADES IDENTIFICADAS NA AÇÃO FISCAL

(...)

3.7. Erro na alíquota de GILRAT (RAT AJUSTADO):

3.7.1. Tendo em vista que o Fundo fiscalizado não entregou nenhuma GFIP no CNPJ 08.257.417/0001-47, mas declarou parcialmente os valores dos rendimentos dos segurados constantes de sua DIRF na GFIP com CNPJ 13.635.016/0001-12, a fiscalização tomou por base o índice Fator

Acidentário de Prevenção – FAP deste último CNPJ. Tal índice, conforme planilha já apresentada ao contribuinte foi declarado a menor com relação ao da tabela fornecida pelo Ministério da Previdência Social para o Município de Porto Seguro – Prefeitura Municipal (estabelecimento 13.635.016/0001-12) a saber:

- janeiro a dezembro de 2016 = 1,8083;

- janeiro a dezembro de 2017 = 1,8280.

(...)

3.7.4 Desta forma, houve o levantamento da diferença de alíquota do RAT AJUSTADO sobre as bases de cálculo declaradas nas GFIP, referente ao período janeiro de 2016 a dezembro 2017 (inclusive na competência 13).

(...)

6.1.1 DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO

(...)

6.1.1.2 O Ente fiscalizado informou nas GFIP o índice Fator Acidentário de Prevenção – FAP a menor, tal como fornecido pelo Ministério da Previdência Social. O índice FAP, para o Município de Porto Seguro (Prefeitura e Fundo Municipal de Saúde) são aqueles apontados no item 3.7.1.

6.1.1.3. Desta forma, houve o levantamento da diferença de contribuição para o GILRAT em decorrência de alíquotas informadas a menor sobre as bases de cálculos declaradas nas GFIP referentes período janeiro 2016 a dezembro de 2017. A base de cálculo utilizada no cálculo do GILRAT corresponde aos valores de massa salarial previamente confessados pelo autuado nas GFIP, uma vez que a omissão, neste caso, foi de parte da alíquota.

(...)

6.1.3. “RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO – DIVERGÊNCIA DIRF - GFIP”

6.1.3.1. Neste levantamento, as bases de cálculo utilizadas correspondem às diferenças de valores mensais entre os rendimentos do trabalho

*assalariado com código de receita 0561 informados na DIRF e a base de cálculo sobre a remuneração destes mesmos segurados informados na GFIP. Lançado, desta forma, a quota patronal de 20% **e alíquota RAT ajustado sobre estas divergências.***

(...)

6.1.3.4 Desta infração foi gerada a correlata “GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO”, referente ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT. Alíquota RAT AJUSTADO.

(...)

11. DO FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE

(...)

11.7. Os Servidores vinculados ao CNPJ do mencionado Fundo são os próprios servidores do Município de Porto Seguro lotados na Secretaria Municipal de Saúde. A remuneração destes profissionais provém das verbas do Sistema Único de Saúde – SUS, repassadas à Prefeitura Municipal. Nas GFIP, todos estes servidores foram declarados em um único CNPJ: 13.635.016/0001-12.

(...)

11.10. Este procedimento fiscal, entretanto, limitou-se à fiscalização das contribuições previdenciárias relacionadas ao Fundo Municipal de Saúde com CNPJ de nº 08.257.417/0001- 46, tendo inclusive apresentado DIRF. Tal Fundo possui alocados servidores da Secretaria Municipal de Saúde, órgão da Administração Pública Municipal de Porto Seguro – Bahia.

(grifos e negritos nossos)

Vale destacar, ainda, que o Impugnante não juntou em sede de defesa, nenhuma prova capaz de demonstrar as suas alegações, cabendo registrar que de acordo Anexo V, nem todas as atividades relacionadas à educação se submetem à alíquota prevista no inciso I do art. 202 do RPS, já que a atividade “Educação Infantil – Creche” (CNAE 85112/00) está sujeita ao percentual de 2% (dois por cento).

E mais, os servidores vinculados ao **Fundo Municipal de Saúde são os próprios servidores do Município de Porto Seguro lotados na Secretaria Municipal de Saúde**, o que nos leva a concluir, conforme informações constantes no relatório fiscal, fls. 27/38, acima transcrito (itens 3.7 a 3.7.4; 6.1.1.1 a 6.1.1.3 ; 6.1.3.4; e 11.6. a 11.7), que a Fiscalização procedeu corretamente ao considerar o CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, com aplicação do FAP de 1,8083 (ano de 2016) e de 1,8280 (ano de 2017).

Diante do acima exposto, conclui-se que o Impugnante não faz jus à alíquota mínima de que cuida o Regulamento da Previdência Social, acima transcrito, devendo ser mantida a alíquota de 2% (dois por cento), referente a contribuição previdenciária apurada pela Fiscalização (GILRAT – código de receita 2158), conseqüentemente, não tem qualquer fundamento a compensação suscitada pelo contribuinte.

Neste particular, importa destacar que a recorrente entra em contradição.

Vejamos

Alega que deve ser observada a Súmula 351 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabelece que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é determinada pelo grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado pelo seu CNPJ.

Se a empresa possui filiais com registros próprios, a alíquota SAT incide sobre a atividade preponderante de cada estabelecimento, não necessariamente a da matriz.

Neste contexto, o acórdão recorrido aponta exatamente que o Fundo Municipal de Saúde, por essência, é órgão do Poder Público. A regra básica para a administração pública é a aplicação da GILRAT de 2%.

Importa destacar ainda que, inexistindo GFIP declarada para os segurados vinculados ao estabelecimento (com característica de filiais, se comparado a empresas em geral) Fundo Municipal de Saúde, notadamente não seria disponibilizado FAP exclusivo por não contar com segurados vinculados.

Assim a fiscalização, conforme explicado no relatório fiscal, adotou o FAP do ente, dado que os segurados empregados estavam lá declarados.

Mesmo não colacionando elementos probatórios, traz, em sede argumentativa, que a atividade preponderante (a que conta com maior número de vínculos seria a da educação. Veja-se que tal alegação, em se tratando de uma prefeitura, com somente um estabelecimento, poderia ser tratado como argumento a ser analisado, caso o recorrente tivesse apresentado elemento de prova. Neste caso, em se tratando de um Fundo de Saúde, mais descabida ainda é a alegação.

Nada a prover

Quanto a tributação de contribuintes individuais, o ente alega que os mesmos não foram apontados nas declarações por recolherem contribuição previdenciária sobre o teto do RGPS

Tal situação é rebatida pelo voto condutor do acórdão recorrido, nos seguintes termos :

Valores Pagos ou Creditados a Contribuintes Individuais não Oferecidos a Tributação. Processos de Pagamento Elemento de Despesa Conta nº 33.90.36.00.00

Alega o Autuado que os valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais apontados pela auditoria não foram oferecidos a tributação, uma vez que a documentação fornecida demonstra que o recolhimento da contribuição já é realizada pelos segurados no teto do INSS (Decreto 8.618/2015 e Decreto 8.948/2016).

A alegação acima é equivocada, pois no presente processo não foram apuradas as contribuições previdenciárias referentes a parte dos segurados contribuintes individuais, mas apenas a contribuição previdenciária da parte patronal, incidente sobre os valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais (CPP – código de receita 2141 – valor original de R\$ 23.617,20 – fl.03), nos moldes do art. 22, III c/c o art. 28, III, ambos da Lei 8.212/91, conforme se constata no relatório fiscal (fls. 27/38 – itens 2.1 e 2.2) e nos autos de infração que compõem o PT 10540.725.854/2019-67 (CNPJ 08.257.417/0001-46 - fls. 02/25).

O Autuado argumenta, ainda, em seu favor a observância ao art. 3º§ 3º da Portaria Interministerial 163/01, com relação aos valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais - processo de pagamento elemento de despesa conta nº 33.90.36.00.00.

O argumento acima não se sustenta, já que no presente processo as bases de cálculo utilizadas pela Fiscalização para apuração dos valores referentes aos contribuintes individuais foram obtidos a partir de informações constantes na DIRF –0588 – rendimento do trabalho sem vínculo empregatício, que não foram declarados como contribuintes individuais nas GFIP's (2016/2017), conforme se constata no relatório fiscal, fls. 22/38, vejamos:

Relatório Fiscal

(...)

VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – DIRF

Infração relacionada à contribuição sobre valores de pagamentos a contribuintes individuais. Nas GFIP referentes ao período fiscalizado o Ente não informou os pagamentos a contribuintes individuais – código de Receita 0588 – Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício encontrados na DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte relacionada ao CNPJ do Fundo Municipal de Saúde.

A relação de fatos geradores, com mês de pagamento, valor e nome do prestador de serviço foi encaminhada ao contribuinte em planilha anexa ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, para esclarecimentos e ou manifestação.

Sobre o valor informado na DIRF foi calculado à alíquota de 20% (vinte por cento), referente à quota patronal de 20% da parte da empresa. Não foram lançadas contribuições da parte dos segurados relacionadas a esta infração.

Na apuração da quota patronal de 20% (vinte por cento) devida pela empresa sobre pagamentos a contribuintes individuais, a base de cálculo corresponde ao montante das remunerações pagas pelos serviços prestados, correspondente ao “valor do rendimento tributável” na DIRF. (grifos e negritos nossos).

Por fim, cabe esclarecer ao Impugnante que no **PT 10540.726.064/2019-07** (Procedimento Fiscal nº0510300.2019.00071/ Município de Porto Seguro – CNPJ 13.635.016/0001-12), consta a infração com apuração de valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais – **processo de pagamento elemento de despesa conta 33.90.36.00.00**, conforme pesquisa realizada no sistema da RFB (e- Processo/Consulta), entretanto, tal infração não é objeto de análise no presente processo (**PT 10540.725.854/201967/ Fundo Municipal de Saúde do Município de Porto Seguro – CNPJ 08.257.417/0001-46**), de acordo com as informações do relatório fiscal e dos autos de infração (fls. 02/38).

Diante do acima exposto, não merecem reparos, as bases de cálculo com incidência de contribuição previdenciária - CP – Patronal (código de receita 2141 - valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais não oferecidos à tributação – período 01/2016 a 12/2017 - fl.06).

Da análise dos argumentos trazidos a este colegiado, importa destacar que, diferente do que aponta o recorrente, o fato de os contribuintes individuais (falamos aqui de profissionais da saúde) estarem já contribuindo no teto do RGPS, **isso não significa que seu contratante, no caso o ente municipal, por intermédio do Fundo Municipal de Saúde, não seja devedor da obrigação previdenciária patronal.**

Descabido também o argumento acerca da tipologia contábil, uma vez que a Portaria Interministerial 163, ao criar as normas gerais de consolidação das contas públicas, determinou a tipologia 33. (Categoria Econômica – Despesas Correntes- Outras Despesas Correntes. 90 – Despesas de Aplicação Direta – sendo o grupamento 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física

Da portaria se extrai que são despesas orçamentárias decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de

despesa específicos, tais como: **remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício**; estagiários, monitores diretamente contratados; gratificação por encargo de curso ou de concurso; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

Assim correto o enquadramento, a tipologia do segurado e o lançamento efetuado.

Quanto às rubricas, entendo, pois relevante buscar distinguir as mesmas, dado que sobre algumas delas existe solução de controvérsias determinada pelos Tribunais Superiores em temas repetitivos.

O município trouxe argumentos acerca das seguintes rubricas

De início o município de Porto Seguro busca esclarecer que o questionamento sobre as alegadas divergências de valores apontadas e multas de infração, encontram supedâneo no afastamento de verbas de natureza puramente transitória/indenizatória, portanto, não podendo ser utilizada para compor a base de cálculo dos aludidos créditos previdenciários. Em oportuno traz-se aos autos as verbas destacadas para fins de afastamento de incidência.

Todavia, a peça recursal, ao inovar neste tópico, trazendo questionamentos acerca de rubricas que não foram impugnadas, teve parte de seu recurso não conhecido, de sorte que se apresenta ao colegiado a matéria que fora objeto de apreciação pela DRJ

O acórdão recorrido assim enfrenta o tema.

- Base de Cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias e Verbas Indenizatórias

Argumenta o Impugnante que a incidência das contribuições previdenciárias possui respaldo constitucional (art. 195, da CF/88) e infraconstitucional (arts. 22 c/c o art. 28, I e III e 30, I, "a" e "b" da Lei de Custeio), assim, no caso em tela, resta identificar quais verbas seriam indenizatórias, ou seja, que não incidem contribuições previdenciárias, como as verbas pagas à título de férias/**terço constitucional** (REsp 1.230.957 e REsp 1.322.945 e do art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91), dos quinze dias anteriores - auxílio-doença/auxílio-acidente (REsp 1230957/RS e AgRg no REsp 1403607/SP), e ainda, do décimo terceiro salário - gratificação natalina (parágrafo 1º do art.457 da CLT), sendo que nesta última a jurisprudência reconhece como de natureza salarial (Súmula 207 do STJ), entretanto, a Constituição Federal não estabelece o caráter contra prestativo (art. 7º, VIII).

O argumento acima não se sustenta, uma vez que sobre todas as verbas que o Impugnante sugere que compõem as bases de cálculo apuradas pela Fiscalização, incidem contribuição previdenciária, nos moldes do art. 195 da CF/88 c/c o art. 22, I, II, III e o art.

28, I e III, ambos da Lei 8.212/91, e ainda, o art.12, I e art. 20 c/c art. 28, I, todos da Lei de Custeio.

Ressalta-se que os valores pagos e/ou creditados aos **segurados empregados e contribuintes individuais, encontram-se vinculados ao RGPS – Regime Geral da Previdência Social**, e foram obtidos a partir das informações constantes nas GFIP's e DIRF's.

Da quantificação

Cabe registrar, mais uma vez, que o Impugnante deixou de fornecer durante o procedimento fiscal, bem como, em sede de defesa as folhas de pagamento/resumos consolidados, o que poderia, **eventualmente, demonstrar alguma irregularidade no procedimento fiscal adotado pela Fiscalização**, conforme já exposto neste voto

E mais, o sujeito passivo no que diz respeito ao cumprimento das obrigações previdenciárias (principal ou acessória) é equiparado à empresa, nos termos da Lei 8.212/1991, artigo 15, que dispõe:

Art. 15. Considera-se:

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional**; (grifei)*

Sendo assim, em linhas gerais, o Impugnante apresenta seus argumentos no sentido de que as referidas verbas não configuram uma contraprestação pelo trabalho exercido, ou seja, sobre elas não incidem as contribuições previdenciárias apuradas no processo em tela, pois teriam caráter indenizatório, contudo, em que pese o seu entendimento, todas as verbas suscitadas pelo contribuinte integram o conceito de salário de contribuição.

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

Constituição Federal

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(destaquei)

Nota-se, ainda, que **o alcance do salário de contribuição não deve ser exclusivamente interpretado de acordo com o art. 457 e parágrafos da CLT, alterados pela Lei 13.467/2017, e sim no contexto em que se insere**. Em outras palavras, o salário de contribuição é uma expressão genuína do Direito Previdenciário, cujo conceito está expresso no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, não havendo que se confundir com o Direito do Trabalho.

A Lei 8.212/91 é uma lei ordinária, de mesmo nível hierárquico da CLT, entretanto, é lei específica, que trata do custeio da Seguridade Social, e traz em seu texto suas próprias definições acerca dos institutos do direito previdenciário.

Em consonância com o dispositivo constitucional, o inciso I do artigo 28 da Lei 8212/91, conceitua o salário de contribuição, para os segurados empregados, como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Frisa-se que as citadas verbas não se encontram presentes no parágrafo 9º do referido artigo, que elenca de forma taxativa as hipóteses não integrantes do salário de contribuição, ou seja, aquelas não sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, vejamos:

Lei nº 8212/91

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;" (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) **as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).**

e) as importâncias:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias;(Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;(Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

f)a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts.

9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. *não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)*
2. *o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)*
- u) *a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- v) *os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- x) *o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- y) *o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)*
- z) *os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)*
- aa) *os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004.*

(grifos e negritos nossos)

Especificamente, no que toca a **verba paga nos quinze dias que antecedem o auxílio doença/acidente**, que o Impugnante sugere que deveria ter sido excluído da base de cálculo das contribuições apuradas, cabe registrar que não há nos autos qualquer comprovação de que referida verba consta na base de cálculo apurada pela autoridade fiscal (folhas de pagamento/resumos consolidados – não foram entregues pelo Autuado).

Por fim, com relação a **verba do décimo terceiro salário**, cabe

informar que incide sobre esta verba contribuição previdenciária, nos termos do art.28, § 7º da Lei de Custeio:

Lei nº 8.212/1991

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

§ 7º O décimo - terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário de contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

O RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e a Súmula 688 do STF,

assim determinam:

RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 6º A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário -de contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho.

Súmula 688/STF

Seguridade social. Contribuição previdenciária. Décimo terceiro. Legitimidade da cobrança. CF/88, arts. 195, I e 201, § 4º. Lei 8.212/91, art. 28, § 7º.

É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

Assim, não resta dúvida quanto à validade e à legitimidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário, não procedendo a alegação do Impugnante de que a verba em destaque teria caráter remuneratório.

13.19. Diante do acima exposto, as bases de cálculo apuradas pela Fiscalização, não devem ser modificadas, razão pela qual as contribuições previdenciárias apuradas no presente processo devem ser mantidas.

Cabe mencionar, no tocante ao fato de não ocorrer, no lançamento, segregação de rubricas, que o recorrente deu causa a esta condição, dado que, intimado, não trouxe as folhas de pagamento solicitadas pela fiscalização, o que, em especial quando questiona tipologias de rubricas, deveria demonstrar que a base de cálculo utilizada pela auditoria estaria superdimensionada com sua inclusão.

Assim, reporta buscar, do acórdão recorrido, a manifestação acerca das multas aplicadas, cuja argumentação entendo correta, sem reparo deste relator

RPS APROVADO PELO DECRETO 3.048/99

Art.283.Por infração a qualquer dispositivo das Leis n^{os} 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos)nas seguintes infrações:

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em

liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

(grifos nossos)

Portanto, o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória não merece reparo, razão pela qual a multa aplicada é totalmente procedente.

No que concerne aos itens décimo terceiro salário e a remuneração no mês de férias, entendo que não merece qualquer reparo a manifestação trazida no voto condutor do acórdão recorrido, estando os fundamentos trazidos aderentes aos por este relator esposados em votações sobre o tema

No tocante aos 15 dias iniciais do afastamento dos segurados por auxílio doença ou auxílio doença acidentário e sobre o terço constitucional de férias, dados efeitos de julgados cuja decisão deve ser obrigatoriamente ser respeitada por este colegiado, cabe manifestação distinta, no que concerne ao mérito da incidência. Observa-se, inclusive, que aquela decisão, em que pese ter acolhido no julgamento o cumprimento do tema 985, não o fez em observância ao dispositivo trazido em sede de embargos (a determinação para a modulação de efeitos). **A decisão fora em sentido oposto.**

O recorrente traz aos autos o processo **1018623-60.2019.4.01.3300, acerca dos quais, consta no relatório , a sentença e o despacho de arquivamento,**

Parte da matéria é correlata àquela objeto de impugnação pelo Sujeito Passivo atingindo as duas matérias acima destacadas

A sentença proferida nos autos do processo, em 28/04/2022 traz a seguinte decisão, observando o disposto no Tema 985

Por outro lado, o STF firmou tese no sentido de considerar que “[é] legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias” (RE 1072485, DJe 02/10/2020 – Tema 985), razão pela qual deve ser rejeitada a pretensão da parte autora. Mesmo raciocínio se aplica às férias gozadas, verba que o art. 7º, XVII, da Constituição Federal previu como "remunerada.

Observa-se que o julgado não observou o dispositivo que, em sede de embargos no julgamento do Tema 985, determinou a modulação dos efeitos daquela decisão.

Estando assim inconclusa a lide na esfera judicial, entendo que não cabe ao julgador administrativo manifestar-se em juízo de retratação em esfera distinta.

Neste caso, necessário o deslinde no foro adequado.

Conforme se verifica, sendo o objetivo das referidas ações judiciais o reconhecimento da inexigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre as verbas citadas, do direito da impetrante de efetuar a compensação após o trânsito em julgado como a decisão final do Poder Judiciário obrigatoriamente deverá ser acatada no âmbito administrativo, não resta outro caminho a ser observado neste caso que não o que determina a Súmula CARF nº 1:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

No que tange ao tema acerca dos 15 primeiros dias de afastamento, observada a conclusão da discussão na esfera judicial, entendo cabível seu conhecimento, unicamente com vistas a der cumprimento ao decidido em sede de repercussão geral sobre a matéria. Assim, no mérito, entendo cabível o pleito de afastamento da cobrança à título desta rubrica.

Importa salientar que, não tendo sido sequer apresentadas as folhas de pagamento pela recorrente, tanto em sede de impugnação quanto em sede recursal, fica o julgador administrativo impossibilitado, mesmo que razoável seu pleito em relação ao mérito.

Cabe destacar que incumbe ao interessado a demonstração, acompanhada das provas hábeis e idôneas da composição e da existência do crédito que alega possuir. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, não deve ser deferida a pretensão do recorrente.

Dado que não trouxe as solicitadas folhas de pagamento (inclusive objeto de autuação) necessárias a demonstrar eventual crédito pleiteado. **Alegar sem provar equivale a não alegar. Sem as devidas provas tendentes à demonstração fática de suposta inclusão indevida de valores de natureza indenizatória em base de cálculo de contribuição social e que, no mérito foram legitimados por decisão de Tribunais Superiores, sendo inviabilizada por omissão do contribuinte, o argumento não pode prosperar.**

Em relação as multas aplicadas, a alegação trazida é genérica, correlacionando a impossibilidade de aplicação em razão da legitimidade da exclusão das verbas, de sorte que não merecer reparo o acórdão recorrido

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto, não conhecendo da inovação recursal e da matéria em concomitância com a ação judicial, afastar as nulidades suscitadas, para, no mérito, negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria