



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10665.725789/2020-05</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2401-012.520 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 5 de março de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | MUNICIPIO DE PASSOS                                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 10/01/2016 a 31/12/2017

GILRAT. CNAE PREPONDERANTE. AUSÊNCIA DE REENQUADRAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Não tendo havido reenquadramento, mas mera observância da alíquota prevista na Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, cabia ao impugnante comprovar o erro na informação do CNAE Preponderante em GFIP, mas não houve tal comprovação durante o procedimento fiscal e nem no processo administrativo fiscal.

ADICIONAL DE HORAS EXTRAS. TEMA REPETITIVO Nº 687. INCIDÊNCIA.

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

TERÇO CONSTITUCIONAL. FÉRIAS GOZADAS. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA DE Nº 985. MODULAÇÃO. PAPRECER SEI Nº 4366/2025/MF.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias. Por força da modulação prospectiva dos efeitos da decisão proferida em embargos de declaração, a tese fixada no Tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores da contribuição social ocorridos até 14/09/2020 em que a respectiva contribuição não foi arrecadada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja excluído da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de terço constitucional de férias (rubrica P158 ADIC 1/3 FÉRIAS).

Sala de Sessões, em 5 de março de 2026.

*Assinado Digitalmente*

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

*Assinado Digitalmente*

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto integral) e Miriam Denise Xavier.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 808/824) interposto em face de decisão (e-fls. 784/796) que julgou improcedente impugnação contra **Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias da Empresa/Empregador** (e-fls. 02/13) relativas ao Código de Receita 2141 CP PATRONAL - CONTRIBUIÇÃO EMPRESA/EMPREGADOR - LANÇAMENTO DE OFÍCIO (infração: RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO) e ao Código de Receita 2158 CONTRIBUIÇÃO RISCOS AMBIENTAIS/APOSENTADORIA ESPECIAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO (infração: GILRAT DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO e GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO) e contra **Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias dos Segurados** (e-fls. 14/19) relativas ao Código de Receita 2096 CP SEGURADOS - CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO (infração: RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO), ambos a versar sobre as competências 01/2016 a 12/2017, cientificados em 29/06/2020 (e-fls. 565). O Relatório Fiscal e Adendo constam das e-fls. 22/28 e 564, merecendo destaque:

3. No item 6 do TIFP a Prefeitura foi intimada a esclarecer os motivos de informar em GFIP o CNAE preponderante 8411600 – Administração Pública em Geral, cuja alíquota GILRAT prevista em lei é 2%, mas na GFIP a Prefeitura informa a alíquota de 1%. Em resposta assinada pelo Sr. Romulo de Oliveira Fraga, Procurador Geral Adjunto do Município, OAB/MG 98706, em anexo, informa em sua conclusão:

“Desta forma, conforme entendimentos supracitados, não é o CNAE que deve definir a alíquota do GILRAT, mas sim a atividade preponderante encontrada na análise dos segurados da entidade.

Assim, pela caracterização da atividade com maior número de representantes na administração municipal, que - em que pese não apurada e informada na missiva enviada para conhecimento e análise - certamente apontará risco leve, e sendo pacífico o entendimento de que a atividade preponderante da administração pública municipal é administrativa e burocrática, caracterizada *como de risco leve, acreditamos ser essa a fundamentação da utilização da alíquota de 1%*”

4. De forma que a Prefeitura confirma que seu CNAE PREPONDERANTE é o CNAE informado em GFIP 8411600, cuja alíquota devida é 2%, de forma que esta Auditoria está apurando a diferença não declarada em GFIP de 1% acrescida do FAP, que foi informado corretamente.

5. Também foram apuradas diferenças em relação à remuneração de segurados empregados, cujas rubricas de incidência de contribuições previdenciárias não foram declaradas em GFIP pela Prefeitura, estando em anexo uma planilha que apura as diferenças de base de cálculo e de contribuição dos segurados empregados não declaradas, e outra planilha com os segurados empregados e as respectivas rubricas salariais recebidas pelos mesmos. As rubricas não consideradas pela Prefeitura estão abaixo discriminadas: (...)

6. De forma que as férias normais, 1/3 de férias, média de horas extras, adicionais de horas extras, dias trabalhados nos retornos de auxílio doença e ou acidentes de trabalho se enquadram no conceito de salário de contribuição previsto no artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

Na impugnação (e-fls. 574/597 e 685/709), foram abordados, ainda que sem necessariamente nomeá-los de tal forma, os seguintes capítulos:

- (a) Tempestividade.
- (b) CNAE Preponderante – FAP.
- (c) Contribuição Previdenciária – não incidência.
- (d) Representação Fiscal para Fins Penais.
- (e) Provas.

Convertido o julgamento em diligência (e-fls. 770/772), foi emitida Informação Fiscal a informar que a Prefeitura não atendeu intimação para demonstrar o CNAE Preponderante, sendo mantido o constante do Auto de Infração (e-fls. 778). Aberto prazo de trinta dias (e-fls. 778/782), o recorrente não se manifestou (e-fls. 783).

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 784/796):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ÔNUS DA PROVA.

A simples alegação contrária a ato da administração, sem apresentação das provas documentais, não desconstitui o lançamento.

#### SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição é o previsto normativamente estando deste excluídos aquelas rubricas expressamente previstas.

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL

A Representação Fiscal para Fins Penais é formalizada na presença de fato que possa configurar crime em tese, no dever de ofício da fiscalização, não sendo da competência da autoridade julgadora administrativa a análise do seu mérito.

#### DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil só produzem efeitos entre as partes envolvidas nos litígios, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

O Acórdão foi cientificado em 07/04/2021 (e-fls. 798/805 e 829) e o recurso voluntário (e-fls. 808/824) interposto em 05/05/2021 (e-fls. 806/807), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Notificado em 07/07/2021, o recurso é tempestivo.
- (b) CNAE Preponderante - FAP. O Relatório Fiscal afirma que o CNAE preponderante da Prefeitura é o CNAE - Administração Pública em Geral, entendendo, assim, que sua alíquota seria de 2% e não de 1% conforme declarado. A questão foi objeto de inúmeras decisões judiciais, havendo jurisprudência a reconhecer que a atividade preponderante de servidor de município possui natureza essencialmente burocrática, sendo cabível a alíquota de 1%. Além disso, deve haver a observância da atividade preponderante desenvolvida na estrutura do empregador — no caso, da Administração Pública —, havendo, conforme relação em anexo e de conhecimento desta Unidade, a atividade de professores em grande número na rede Municipal, totalizando aproximadamente 1/3 dos servidores do Município em atividade nas atribuições de Educação infantil — Pré-Escola e ensino fundamental, respectivamente, CNAE's 8512-1/00 e 8513-9/00, conforma Anexo V do Decreto nº. 3.048/99, recentemente alterado pelo Decreto nº 10.410/20. Desta feita, seja pelos serviços eminentemente burocráticos ou pela atividade preponderante na administração Municipal de educação fundamental e pré-escola, definidos como grau leve, deve ser afastada a autuação que entendeu irregular a declaração na GFIP da alíquota de 1%, que requer seja reputada correta em relação ao Município recorrente. Segue em anexo, como prova da alegação, as tabelas que demonstram o alegado.

- (c) Contribuição Previdenciária - não incidência. Segundo o acórdão recorrido "as férias normais, 1/3 de férias, média de horas extras, adicionais de horas extras, dias trabalhados nos retornos de auxílio doença e ou acidentes de trabalho se enquadram no conceito de salário de contribuição. Contudo, no RE nº 593.068, foi fixada a tese de repercussão geral Tema nº 163, que "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". Isso, porque as contribuições previdenciárias de que trata o art. 22, I, da Lei 8212/91, dever incidir, exclusivamente, sobre verbas destinadas a remunerar o trabalho (verbas remuneratórias) e, a *contrario sensu*, os valores pagos aos empregados/servidores públicos vinculados ao regime geral de previdência social de natureza indenizatória, não são destinados a remunerar o trabalho, razão pela qual não podem constituir fato gerador da contribuição previdenciária patronal que incide sobre a folha de pagamento dos servidores. Em relação ao afastamento que antecede o auxílio-doença ou acidente, também há jurisprudência pacífica favorável à não incidência (REsp 1.230.957/RS). O mesmo raciocínio de não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória, deve ser aplicado para afastar a cobrança do tributo sobre as "férias", uma vez que tal verba possui a mesma natureza do adicional de um terço, não havendo remuneração de efetivo serviço prestado ao empregador, *in casu*, Município de Passos (RE nº. 1322945/DF; AgRg no Ag 1420247/DF; e RE 545317 AgR). Sendo assim, **não** é devida a incidência de contribuição previdenciária sobre as férias, pois tal verba possui natureza indenizatória. Os demais Tribunais Superiores, em consonância com Tema 163 do e. Supremo Tribunal Federal, têm afastado a incidência e contribuição previdenciária sobre as horas extras — serviços extraordinários, adicional de Horas-Extras, também levando em consideração a sua nítida natureza indenizatória, sendo matéria enfrentada no RE 545317 AgR. Assim sendo, não deve incidir a contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza indenizatórias, não destinadas a remunerar o trabalho, tais como os afastamentos que antecedem a concessão dos benefícios de auxílio-doença e auxílio acidente, férias usufruídas e adicionais de horas extras, devendo o auto de infração ser afastado.
- (d) Provas. Requer a juntada da documentação anexa e, caso se entenda necessário à demonstração da verdade real, nos termos do art. 16, inciso IV c.c. art. 18 do Decreto nº 70.235/72, requer a realização de perícia para análise e detecção da atividade preponderante na administração pública Municipal de Passos, bem como o grau de risco da referida atividade, designando-se perito capacitado

desta unidade federal (art. 20), realizando resposta aos quesitos de e-fls. 813/814.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 07/04/2021 (e-fls. 798/805 e 829), o recurso interposto em 05/05/2021 (e-fls. 806/807) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

CNAE Preponderante - FAP. O lançamento fiscal não é resultado de reenquadramento da atividade preponderante pela fiscalização tributária, sendo considerado o CNAE PREPONDERANTE informado pelo contribuinte em GFIP (autoenquadramento no CNAE Preponderante 8411600), apenas aplicando-se no lançamento de ofício a alíquota a ele atribuído na Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista em Anexo do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, na redação vigente ao tempo das competências objeto do lançamento.

Note-se que, ao efetuar o autoenquadramento a cada competência e CNPJ, o contribuinte apura a atividade preponderante por estabelecimento/órgão com CNPJ, de modo a verificar o CNAE Preponderante a ela correspondente e detectar a alíquota prevista na tabela do Anexo V do Regulamento da Previdência Social. Na GFIP, informa o “CNAE PREPONDERANTE” e a “ALÍQUOTA RAT” a ele correspondente, sendo irrelevante o CNAE constante do cartão do CNPJ (ver Manual da GFIP/SEFIP versão 8.4, itens 2.2 do Capítulo II e 2.3 do Capítulo III).

A jurisprudência invocada pelo recorrente para afirmar que a atividade preponderante de servidor de município possui natureza essencialmente burocrática e, por conseguinte, deve ser aplicada a alíquota de 1% em detrimento da alíquota de 2% estabelecida na Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco para o CNAE PREPONDERANTE 8411600 não é vinculante, não competindo ao presente colegiado afastar norma regulamentar. A análise do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, especificamente do inciso II, alíneas *a*, *b* e *c*, e do o § 3º, revela que a lei, fixando parâmetros e padrões, reservou ao regulamento a complementação técnica da lei, inexistindo delegação pura, mas atribuição à autoridade administrativa para aferir dados, em concreto, para a boa aplicação da lei, não cabendo ao presente colegiado afastar a alíquota de 2% advinda do regular exercício do poder de complementação técnica da lei. Nesse sentido, cabe invocar a inteligência da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 677.725, paradigma do Tema de Repercussão Geral nº 554, bem como o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e a Súmula CARF nº 2.

Não tendo havido reenquadramento, mas mera observância da alíquota prevista na Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, cabia ao impugnante

comprovar o erro na informação do CNAE Preponderante em GFIP, mas não houve tal comprovação durante o procedimento fiscal e nem com a impugnação.

Apesar da ausência dessa comprovação imputável ao impugnante (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º), a autoridade julgadora de primeira instância converteu o julgamento em diligência e o Município foi instado a demonstrar o CNAE Preponderante, mas o impugnante não atendeu à intimação no prazo estabelecido, restando frustrada a diligência.

Nas razões recursais, o recorrente argumenta que deve prevalecer a atividade preponderante, sendo de conhecimento do colegiado, ou seja, fato notório, que aproximadamente 1/3 dos servidores do Município em atividade nas atribuições de Educação infantil - Pré-Escola e ensino fundamental, respectivamente, CNAE's 8512-1/00 e 8513-9/00, e que, seja pela atividade preponderante ou pelos serviços eminentemente burocráticos, há que prevalecer alíquota de 1%, conforme demonstrariam as tabelas de e-fls. 826/827. Ser fato notório que os Municípios dispõem de muitos servidores a desempenhar atribuições na área de educação não prova erro no CNAE Preponderante informado nas GFIPs.

Nas fls. 826/827, constam as tabelas invocadas pelo recorrente, uma para cada competência do período objeto do lançamento, com duas colunas: uma a especificar CNAE e outra a especificar um número de servidores para o respectivo CNAE, com totalização da última linha. Entretanto, não há indicação da fonte documental dos dados e as tabelas estão desacompanhadas de documentos a lastrear os dados nelas constantes.

A reiteração do pedido para realização de perícia não prospera, pois o contribuinte foi instado quando do procedimento fiscal e quando da diligência comandada pela autoridade julgadora de primeira instância a produzir prova de erro no autoenquadramento no CNAE Preponderante 8411600, sendo seu o ônus de comprovar o erro alegado em sede de defesa, comprovação que demanda mera prova documental e cuja análise não exige conhecimento técnico especial de perito, não tendo apresentado nem início de prova documental dos dados constantes das tabelas de e-fls. 826/827. Logo, o pedido para produção de prova pericial é descabido e manifestamente protelatório.

Pelo exposto, não merece reforma a decisão recorrida.

Contribuição Previdenciária - não incidência. No caso concreto, a fiscalização considerou que “férias normais, 1/3 de férias, média de horas extras, adicionais de horas extras, **dias trabalhados nos retornos de auxílio doença e ou acidentes de trabalho** se enquadram no conceito de salário de contribuição previsto no artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91”.

O recorrente argumenta que não incidem contribuições sobre os afastamentos que antecedem a concessão dos benefícios de auxílio-doença e auxílio acidente, férias usufruídas, inclusive respectivo terço constitucional, e adicionais de horas extras.

Note-se que a fiscalização não tributa os primeiros dias de afastamento, mas os **dias trabalhados na competência de retorno do afastamento** por doença ou acidente de trabalho, rubricas P069 QT **HORAS TRAB FI**(AUX.DOE) e P076 **DIAS TRAB FIM**(AUX DOE/AT).

Logo, a argumentação de defesa não guarda pertinência para com a imputação fiscal, não tendo o recorrente demonstrado erro por parte da fiscalização na percepção dos fatos, ou seja, de tais rubricas se constituírem em remuneração de horas e dias trabalhados nos retornos dos afastamentos.

De plano, devemos ponderar que o presente colegiado está vinculado à tese definida no Tema Repetitivo nº 687: “As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.” (REsp 1358281/SP), impondo-se a tributação sobre as rubricas pertinentes.

Por fim, no que toca às rubricas P095 FERIAS NORMAIS e P158 ADIC 1/3 FÉRIAS, as férias gozadas e o respectivo terço constitucional são verbas de natureza remuneratória, conforme disposto nos arts. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 985 definido a tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

O recorrente invoca a tese fixada no Tema nº 163, tema em que o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade de contribuição previdenciária dos servidores públicos, disciplinada nos arts. 40 e 149, § 1º, da CF, sujeitos ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, sendo definida 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”.

Contudo, ao julgar o Tema nº 985, o Ministro Luiz Roberto Barroso, Redator dos Embargos de Declaração no RE nº 1.072.485/PR, asseverou que a “jurisprudência é pela impertinência do Tema nº 163 quando debatida a incidência das contribuições sociais sobre verbas pagas no âmbito do Regime Geral da Previdência Social” - RGPS, sendo a distinção entre os Temas nº 163 e nº 985 expressamente assentada pelo STF. Logo, a tese fixada no Tema nº 163 não socorre ao recorrente, pois o caso concreto se refere ao RGPS.

Nesse ponto, cabe destacar que, por força da modulação prospectiva dos efeitos da decisão proferida em embargos de declaração, a tese fixada no Tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores da contribuição social ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data) em que a respectiva contribuição previdenciária não foi arrecadada, como bem explicitado no Parecer SEI nº 4366/2025/MF.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja excluído da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de terço constitucional de férias (rubrica P158 ADIC 1/3 FÉRIAS).

*Assinado Digitalmente*

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro