



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



**Processo nº** 10670.721888/2013-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.401 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de julho de 2021  
**Recorrente** MUNICIPIO DE PIRAPORA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR QUE IMPEDE O FISCO DE AUTUAR O CONTRIBUINTE. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN.**

Encontrando-se o Fisco impedido de efetuar o lançamento por força de decisão liminar proferida em Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte, posteriormente cassada por decisão terminativa do mérito, o prazo para a constituição do crédito tributário inicia-se no exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

#### **SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários, compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

**VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Impossibilidade da exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária de verbas de natureza indenizatória amparada apenas em alegações genéricas sem provas ou comprovação que permitam a identificação e apuração destas.

#### **MULTA DE OFÍCIO.**

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa 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.

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

Nos termos da Súmula CARF n.º 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares Campos e Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Wilderson Botto (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 10670.721888/2013-10, em face do acórdão n.º 07-35.817, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), em sessão realizada em 16 de outubro de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar PROCEDENTE o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

### “I. DA AUTUAÇÃO

De acordo com o Relatório Fiscal (REFISC), fls. 12-21, no procedimento de fiscalização contra empresa acima qualificada, inaugurado pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF de fls. 25-26 (cientificado ao contribuinte em por via postal em 25/07/2013, fl. 35), foram auditados documentos e arquivos apresentados pelo contribuinte, dentre eles as informações contidas nas folhas de pagamentos apresentadas em meio digital e em meio papel, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

Do confronto desses documentos, constatou-se que a maior parte das remunerações pagas a segurados (categoria de empregados - contratados, comissionados e exercentes de mandato eletivo) não foi declarada na GFIP e foram declaradas nesse documento somente as remunerações do Prefeito e Vice Prefeito.

As divergências apuradas se constituem em salário de contribuição, cujas bases de cálculo correspondem as seguinte verbas pagas pela Prefeitura Municipal, em consonância com o art. 28 e parágrafo 9º da Lei n.º 8.212, de 1991: 1/3 de Férias, 13º

Salário, 13º Sal Anterior, 13º Sal. Variável, Ad Salário Folha, Adic Not. Anterior, Adicional Noturno, Adic Tempo Integral 60%, Bolsa Auxílio Fnde, Comp. Sal. Mínimo, Complemento De Salário, Dif. 1/3 Férias, Dif. 13º Salário, Diferença Salarial, Dupla Reg. Anter., Dupla Regência, Função Grat., Grat. Part. Comis., Grat. Prod. Excedente, Grat. Produt. Anterior, Grat. Produtividade, Hor. Ext. 100% Ant., Hor. Ext. 50% Ant, Hora Extra 50%, Insalubridade Raio X, Pagamento 13 Salário, Plantões, Produção Caps, Salário Base, Salário Maternidade, Salário Mês Anterior, Subsídio, Substituição, Verba Representação. De acordo com a autoridade lançadora, foram excluídos das bases de cálculo os valores descontados dos trabalhadores a título de falta e suspensões.

As contribuições incidentes sobre as diferenças apuradas entre as remunerações pagas aos segurados e as declaradas em GFIP foram constituídas no Auto de Infração de n.º 37.349.970-1, nos levantamentos: "F7 - folha de pagamento" para o período de 02 a 12/2007 e "W21 - folha de pagamento" da competência 01/2007, onde são exigidas as contribuições a cargo da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados contratados, comissionados e exercentes de mandato eletivo, vinculados a Prefeitura Municipal de Pirapora.

O valor lançado, consolidado nesse auto de infração, consolidado em 25/11/2013, corresponde a R\$ 2.687.043,03.

Foi lançado também o Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD n.º 37.349.969-8, decorrente do descumprimento da obrigação acessória de informar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor corresponde a R\$ 412.171,20. O AI abrange as competências 05/2008, 09/2008 e 11/2008, onde a multa anterior a vigência da MP n.º 449, de 2008 (legislação aplicável na época da ocorrência dos fatos geradores) era menos severa ao contribuinte, conforme quadro demonstrativo de fl. 17-18.

No REFISC, a autoridade lançadora faz ainda os seguintes apontamentos:

1. Os recolhimentos ou retenções em FPM - Fundo de Participação do Município do contribuinte destinaram-se a quitar as contribuições confessadas em GFIP, as quais não são objeto do procedimento fiscal que deu origem aos Autos de Infração referenciados nesse processo administrativo fiscal. Constatou-se, em algumas competências, recolhimentos superiores aos valores declarados em GFIP, em face do que o contribuinte foi intimado a justificar as sobras, bem como, caso desejasse, retificar as GFIP apresentadas corrigindo eventuais erros materiais relativos exclusivamente às sobras de recolhimentos elencadas. Haja vista o não atendimento da primeira solicitação, novamente, em Termo de Intimação Fiscal de n.º 02, foi solicitada a apresentação das justificativas. Nas Intimações Fiscais o contribuinte foi informado, também, que a não apresentação de justificativa, no prazo estabelecido, ensejaria o não aproveitamento das sobras de contribuições.

2. O Município apresentou GFIP retificadora para o mês de outubro de 2010, confessado como contribuições devidas o montante de R\$238.594,71 (duzentos e trinta e oito mil e quinhentos e noventa e quatro reais e setenta e um centavos). Na em GFIP enviada antes do início do procedimento fiscal havia confissão de R\$22.451,97 (vinte e dois mil e quatrocentos e cinquenta e um reais e noventa e sete centavos). Por outro lado, foi recolhido o montante total de R\$261.046,68 (duzentos e sessenta e um mil e quarenta e seis reais e sessenta e oito centavos). O valor confessado na GFIP retificadora foi aproveitado pela Fiscalização, conforme o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Discriminativo de Débito (DD).

3. No que respeita às sobras de recolhimentos verificadas nas demais competências, o contribuinte, em resposta a segunda Intimação Fiscal, limitou-se a confirmar o fato e não explicou os motivos que levaram ao recolhimento das contribuições em valores maiores que os declarados, bem como não apresentou retificação das GFIP's. Em ofício anexo, o município fiscalizado confirmou os recolhimentos a maior e solicitou que os valores apurados e corrigidos sejam utilizados em favor do município. Devido a ausência de explicações, a autoridade lançadora relata que restou impossibilitado o aproveitamento dos valores, porque não pode verificar se as contribuições recolhidas se destinaram ou não a quitar as contribuições objeto do procedimento fiscal, incidentes sobre pagamentos feitos a segurados empregados e contribuintes individuais.

4. Relata, ainda, que em decisão judicial proferida em primeira instância em ação proposta pelo Município de Pirapora no ano de 1999, processo judicial de nº 1999.38.00027406-0, ficou determinado que as contribuições incidentes sobre as remunerações dos servidores contratados e comissionados deveriam ser recolhidas para o instituto de previdência do município. Determinou-se, ainda, que a autoridade apontada como coatora (então superintendente regional do INSS em Minas Gerais) se abstinisse de autuar o município pelo não recolhimento das contribuições. Em 26 de outubro de 2009, em Acórdão proferido pelo Tribunal Regional da 1ª Região, a decisão citada foi reformada, determinando que os servidores que ocupam os cargos comissionados, bem como os contratados, devem se sujeitar às normas do Regime Geral de Previdência Social. Vide decisões judiciais em anexo.

5. Refere que tendo em vista a decisão judicial expedida em primeira instância, o contribuinte deixou, no momento em que ocorreu os fatos geradores, de declarar em GFIP e recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos servidores contratados e comissionados. Registra que até a expedição do Acórdão, em função do dispositivo judicial anteriormente proferido, o Fisco não pôde lançar as contribuições em questão e que após a reforma da decisão judicial o contribuinte, de acordo com o manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela IN RFB nº 880, de 16/10/2008 - Vigência a partir de 17/10/2008, deveria ter retificado as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e confessado as contribuições em questão, todavia, assim não procedeu.

6. Com base nesses fatos, frisa a autoridade lançadora que no procedimento fiscal de que trata o presente relatório, contou-se como início do prazo decadencial para lançamento das contribuições dia 01/01/2010, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte ao que houve a reforma da decisão judicial e que o Fisco poderia constituir as contribuições, fulcro no art. 173, I, do CTN.

7. Como os fatos consubstanciados nos autos de obrigação tributária principal acima relacionados configuram, em tese, ilícito previsto no art. 337-A do Código Penal, houve o encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) para o Ministério Público Federal.

## II – DA IMPUGNAÇÃO

---

Cientificado das autuações em 02/12/2013 (conforme Aviso de Recebimento de fl. 775), o Município de Pirapora, por intermédio de procurador constituído, apresentou impugnação aos lançamentos, na qual alega, em síntese:

1. Preambularmente, a tempestividade da impugnação apresentada em 02/01/2004, uma vez recebidas as Autuações na data de 02/12/2013, iniciando-se o prazo para impugnação no dia 03/12/2013, vencendo, portanto, no dia 01/01/2014, feriado.

2. Prossegue relatando quanto à ação fiscal e o seu resultado, aduzindo que irá demonstrar que o Auto de Infração é improcedente.

3. Nas razões da impugnação, aduz que o direito do Fisco lançar os tributos devidos encontra-se alcançado pela decadência, fulcro no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Alega que o ato que pretende ser utilizado pela Fazenda pública para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é decisão de mérito e que "...em sendo taxativo o rol do art. 151 do CTN, e não estando lá elencado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, aquela decisão proferida em MS em 1999 que perdurou até 2009, não suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, pois, não está no rol taxativo do art. 151 do CTN, como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário".

5. Impugna as bases de cálculo apuradas pela fiscalização, defendendo que é pacífico nos Tribunais Pátrios a não incidência de contribuições sobre 1/3 de férias, férias e, via de conseqüência, diferença de 1/3 de férias, salário maternidade, verba de representação e horas extras não habituais, porquanto se tratam de verbas indenizatórias, cuja incidência não está prevista no texto da lei (art. 28, incisos, da Lei nº 8.212, de 1991), conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal que cita.

6. Discorre que referidas verbas, por força do art. 201, §11º, da Constituição Federal, não se incorpora, ao salário para fins de aposentadoria e que partindo dessa interpretação, aplica-se o disposto no art. 28, parágrafo 9º, letra "d", da Lei nº 8.212, de 1991, a qual estabelece que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de verba indenizatória.

7. Argumenta, com fulcro nos arts. 50 e 56 da Lei nº 9.784, de 1999, que deve ser motivada a decisão que determina ou confirma a incidência de contribuições, contrariando a jurisprudência dominante sobre o tema, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que a justifique.

Requer, ao final:

a) Seja a presente impugnação recebida, devidamente processada, e ao final, julgada procedente, para reconhecer a ocorrência da decadência, pois, entre a data do fato gerador até a presente data já se passaram mais de 05 (cinco) anos, e não há qualquer ato descrito no artigo 151 do CTN, que suspendeu a prescrição.

b) Sucessivamente, e antes de encaminhada a presente impugnação, seja cumprido o disposto no art. 50, Inciso VII c/c artigo 56, §3º da Lei 9.784/99, onde o DD. Autoridade lançadora deverá justificar e fundamentar a não aplicação da jurisprudência, no sentido de não incidência de contribuições previdenciárias sobre as seguintes verbas férias, 1/3 de férias, horas extra não habituais, salário maternidade e verba de indenização, por se tratar de verbas indenizatórias não incidem contribuições previdenciárias.

c) Seja determinada a suspensão da exigência do crédito tributário, tendo em vista o protocolo da presente impugnação.

d) Seja o procurador subscritor da presente, intimado de todos os atos processuais, sob pena de nulidade de todos os atos praticados, caso o procurador não seja intimado, bem como seja dado vista a justificação ou fundamentação da autoridade lançadora, no que se refere a não aplicação da jurisprudência no que se refere a não incidência de contribuições previdenciárias, incidentes sobre as verbas indenizatórias acima lançadas.

III, DO JULGAMENTO DO PROCESSO E REVISÃO DO ACÓRDÃO

PROFERIDO (AC. 07-34.861, de  
22/05/2014)

Em sessão realizada em 22 de maio de 2014, a 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos (Acórdão 07-34.861 – fls. 791-806), julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido nos Autos de Infração DEBCAD n.ºs 37.349.970-1 e 37.349.960-8, nos termos do relatório e voto da relatora, conforme extrato da Ata de Julgamento da Sessão Ordinária da Quinta Turma da DRJ em Florianópolis – SC, anexada aos autos às fls. 820-821.

Posteriormente ao julgamento, restou verificado que houve inexatidão material, devido a lapso manifesto contido no Acórdão e Conclusão do voto, onde constou erroneamente a identificação de DEBCAD como sendo de número 37.349.960-8, quando o correto é 37.349.969-8, conforme relatado no Despacho de fl. 817, em face do que, os autos foram encaminhados à 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, para que esta revisasse sua decisão original.

Assim, profere-se o presente Acórdão de Revisão, para corrigir a ementa do acórdão anterior.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 822/837 dos autos:

#### “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR QUE IMPEDE O FISCO DE AUTUAR O CONTRIBUINTE. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN.**

Encontrando-se o Fisco impedido de efetuar o lançamento por força de decisão liminar proferida em Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte, posteriormente cassada por decisão terminativa do mérito, o prazo para a constituição do crédito tributário inicia-se no exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

#### **SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários, compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**REVISÃO DE ACÓRDÃO. LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. NOVO ACÓRDÃO.**

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. A fim de efetuar a correção, deve ser proferido novo acórdão, anulando-se o anterior.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

**ENDEREÇO PARA CIÊNCIA POSTAL. PREVISÃO LEGAL.**

A legislação vigente determina que as intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele. Inexiste previsão legal para envio ao endereço do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

**“4. CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, manifesto-me pela improcedência da impugnação e, conseqüentemente, pela manutenção do crédito tributário exigido nos Autos de Infração DEBCAD n.ºs 37.349.970-1 e 37.349.969-8.

É como voto.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 844/862, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir a parte do voto abaixo transcrita:

**1. DECADÊNCIA**

Versa o litígio, conforme relatado, sobre o lançamento de contribuições sociais previdenciárias, referentes a parte patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados contratados, comissionados e exercentes de mandato eletivo, vinculados a Prefeitura Municipal de Pirapora.

O lançamento da obrigação tributária principal, consubstanciado no AI DEBCAD nº 37.349.970-1, foi lavrado em 02/12/2013, data em que o contribuinte foi cientificado da exigência (conforme Aviso de Recebimento de fl. 775) e reporta-se a fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2007.

No REFISC, a autoridade lançadora expôs que em 1999, o Município de Pirapora ajuizou a ação nº 1999.38.00027406-0, cuja decisão de primeira instância determinou que as contribuições incidentes sobre as remunerações dos servidores contratados e comissionados deveriam ser recolhidas para o instituto de previdência do município, e,

ainda, que a autoridade apontada como coatora (então superintendente regional do INSS em Minas Gerais) se abstinhasse de autuar o município pelo não recolhimento das contribuições.

Por sua vez, o Tribunal Regional da 1ª Região, em 26 de outubro de 2009, ao julgar o recurso de Apelação, reformou a decisão de primeira instância, fixando o entendimento de que os servidores que ocupam os cargos comissionados, bem como os contratados, devem se sujeitar às normas do Regime Geral de Previdência Social. Em face dos referidos fatos, a autoridade lançadora observou, como prazo inicial para a constituição do crédito tributário, a data de 01/01/2010, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte ao que houve a reforma da decisão judicial de primeira instância, fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, que ora se transcreve:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

(...)

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Em reforço ao seu entendimento, destaca que após a reforma da decisão judicial, o contribuinte deveria ter retificado as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e confessado as contribuições em questão, de acordo com o manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela IN RFB n.º 880, de 16/10/2008 - Vigência a partir de 17/10/2008, procedimento que não se verificou. Vejamos a orientação invocada:

#### **7 – INFORMAÇÃO DE OBRIGAÇÕES DISCUTIDAS JUDICIALMENTE**

*Caso o empregador/contribuinte decida discutir judicialmente alguma obrigação, deve informar a GFIP/SEFIP normalmente de acordo com a legislação. Não deve elaborar a GFIP/SEFIP de acordo com o que entende ser devido.*

*Caso a decisão judicial altere a obrigação, o empregador/contribuinte deverá retificar as GFIP/SEFIP de acordo com a sentença, sendo passível de autuação a falta de correção após a referida decisão.*

*O referido procedimento aplica-se também às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, arrecadadas pela RFB.*

Com a finalidade de comprovar o marco inicial do prazo decadencial, a autoridade lançadora instruiu os autos com cópia da sentença de primeira instância nos autos do Mandado de Segurança Preventivo n.º 1999.38.00027406-0 (fls. 55-66) e da publicação de Acórdão do Tribunal Regional da 1ª Região (TRF1), de fls. 67-68, referente ao mesmo feito judicial.

De sua parte, o contribuinte alega que o período alcançado pelo lançamento está decadente, uma vez ultrapassado o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário, fulcro no mesmo artigo 173, I, do CTN. Defende, ainda, que como se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve declaração a menor, a Fazenda tem o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário (art. 150, parágrafo 4º, do CTN).

Analizados os fatos que permeiam a lide, não vê verifica que o direito do Fisco lançar as contribuições em epígrafe se encontra alcançado pela decadência. Vejamos.

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região em [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), consta que o Mandado de Segurança impetrado pelo Município de Pirapora/MG contra o Superintendente Regional do INSS em Minas Gerais foi distribuído em 26/07/1999 e em 02/08/1999 foi publicado o despacho que concedeu a liminar pleiteada na inicial.

No tocante ao teor da liminar, da leitura da sentença de primeira instância, anexada pela autoridade lançadora, infere-se que foi deferida e posteriormente confirmada na sentença, em face da qual, houve a determinação expressa de que o Fisco se absteresse de autuar o contribuinte das contribuições previdenciárias então em discussão, conforme excertos que ora se compila:

“(…)

*Assim sendo, tendo presentes as razões expostas e, pelo que mais nos autos constam, concedo a segurança impetrada, tornando definitiva a medida liminar para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária nos exatos termos do art. 40, parágrafo terceiro, da Lei Fundamental, com a redação determinada pela EC 20/98, bem como a Lei 9717/98 e das Portarias 4882/98, 4883/98 e 4992/99, todas do MPAS, autorizando a Impetrante a continuar a efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias de seus servidores ao Instituto de Previdência do Município de Pirapora, determinando que a autoridade apontada como coatora se abstenha de autuar a Impetrante pelo recolhimento das contribuições em desconformidade com o figurino traçado pela lei n.º 9.717/98 e demais normas regulamentares, bem assim não obste a expedição de certidões negativas de débito pelo fato de a contribuinte proceder nos termos da segurança concedida. (...)*

*Belo Horizonte, 15 de fevereiro de 2010.*

*(...)(grifos acrescido)*

Em reforço, da leitura do relatório do acórdão do TRF da 1ª Região (conforme consulta ao sítio internet [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br)), que ora se compila para este voto, também se extrai a mesma conclusão:

AMS N. 1999.38.00.027406-0/MG

#### RELATÓRIO

*O MUNICÍPIO DE PIRAPORA-MG impetrou Mandado de Segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato iminente do SUPERINTENDENTE REGIONAL DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS, no Estado de Minas Gerais, objetivando ver declarada a exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre a remuneração dos servidores públicos municipais, ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão, cargo temporário e emprego público, tal como previsto no artigo 40, § 13, da Constituição Federal, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, e nos incisos IV e V e parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998, nas Portarias MPAS 4.882 e 4.883, de 1998, e 4.992, de 1999, na Orientação Normativa INSS n. 10, Orientação Normativa MPAS n. 09 e na Ordem de Serviço INSS n. 619. (fls. 03/23)*

*O MM. Juiz a quo, confirmando a liminar deferida (fl. 135), concedeu a segurança para “suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária nos exatos termos do art. 40, parágrafo terceiro, da Lei Fundamental, com a redação determinada pela EC 20/98, bem como a Lei 9717/98 e das Portarias 4882/98, 4883/98 e 4992/99, todas do MPAS, autorizando a Impetrante a efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias de seus servidores ao Instituto de Previdência do Município de Pirapora, determinando que a autoridade apontada como coatora se abstenha de autuar a Impetrante pelo recolhimento das contribuições em desconformidade com o figurino traçado pela Lei 9717/98 e demais normas regulamentares, bem assim não*

*obste a expedição de certidões negativas de débito pelo fato de a contribuinte proceder nos termos da segurança ora concedida”.*

*Estas razões e fundamentos da Sentença, que destaco:*

“.....Na espécie sob exame, a Emenda Constitucional 20, de 16 de dezembro de 1998, ao reduzir a competência exclusiva outorgada pela Constituição Federal ao Município, em seu art. 149, parágrafo único, para a adoção de regime próprio de previdência social de seus servidores vulnerou, sem qualquer sombra de dúvida, o princípio da autonomia municipal assegurado pelos arts. 18, 29 e 30, da mesma Lei Fundamental, esbarrando, na limitação material explícita, definida no art. 60, parágrafo quarto, inciso I, da Carta Política e cujo único destinatário é o próprio Poder Legislativo da União.

*Com efeito, o art. 149, parágrafo único, da Constituição Federal, permite que os Municípios criem contribuição social de seus servidores, (de todos, não de alguns deles), para o custeio, em benefício deles, de previdência e assistência social. Desnecessário um esforço de interpretação hercúleo para se concluir que a autonomia atribuída aos Municípios nesse setor não pode ser surrupiada, sem importar em agressão ao pacto federativo.*

*Tem razão igualmente a contribuinte quando reclama que o art. 40, parágrafo décimo terceiro, com a redação determinada pela Emenda Constitucional 20, de 16 de dezembro de 1998, viola os princípios orçamentários inerentes à despesa pública.*

.....  
*Flagrante, neste ponto, a violação dos seguintes princípios orçamentários inerentes à despesa pública plasmados na Constituição Federal: o princípio da exclusividade (CF, art. 165, parágrafo oitavo), vedando que a lei orçamentária anual contenha dispositivo estranho à fixação da despesa e a previsão da receita; o princípio do equilíbrio do orçamento que se consubstancia na relação de equivalência entre o montante das despesas autorizadas e o volume da receita prevista para o exercício financeiro; o princípio da anualidade (CF, art. 165, parágrafo nono, inciso I), recordada a regra de que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que a autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 167, parágrafo primeiro); princípio da quantificação dos créditos orçamentários (CF, art. 167, II) que veda a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.*

*Patente, outrossim, a inconstitucionalidade formal das regras gerais para organização e o funcionamento dos regimes próprio de previdência social dos servidores dos Municípios, previsto no art. 1, inciso III e IV, art. 3, da Lei 9.717 de 27 de novembro de 1998.*

.....”  
(cf. fls. 164/175)

*Pedindo a reforma do julgado, sustenta o INSS, em síntese, que a legislação combatida não padece de qualquer eiva de inconstitucionalidade, posto que não afronta os princípios da autonomia dos Entes Federados ou da imunidade tributária recíproca, e, bem assim, que a filiação dos servidores públicos ao Regime Geral de Previdência Social independe da vontade do Impetrante, em face do princípio da solidariedade e do custeio universal da Previdência Social.*

(fls. 179/191)

(...)

(grifos nossos)

Portanto, de fato, assiste razão a autoridade lançadora, quando menciona que o Fisco estava impedido de proceder ao lançamento das contribuições previdenciárias até a data em que houve a reforma da decisão pelo TRF1.

O art. 151, incisos, do CTN, regula a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, do crédito já efetivamente constituído, paralisando, temporariamente, o exercício efetivo do poder de execução. Dentre as hipóteses ali elencadas, temos a concessão da liminar em mandado de segurança.

Destarte, a doutrina muito discutiu quanto ao efeito da concessão da liminar em relação ao prazo decadencial. Todavia, a despeito das discussões doutrinárias e posicionamentos jurisprudenciais a respeito do direito do Fisco proceder ao lançamento do crédito tributário a fim de prevenir a decadência, procedimento que inclusive encontra previsão legal no art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, temos que no caso dos autos, tal discussão é inócua, uma vez que liminar impediu expressamente o lançamento, trazendo conseqüências sobre o prazo decadencial.

Nessa situação em particular, houve a determinação da abstenção da prática do ato formal do lançamento, não se tratando simplesmente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, mas com entendimento mais amplo, no sentido de que toda a liminar impede o concernente lançamento, cite-se a posição de Sacha Calmon Navarro:

*“O CTN declara que a liminar suspende a exigibilidade do crédito. A Fazenda fica com um duplo impedimento: Não pode mais lançar, pois o lançamento não passa de um ato de exigência fiscal pelo sujeito ativo. Se ocorrer será o ato administrativo ineficaz e anulável. – Tampouco pode ajuizar a ação de execução...”* (Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Liminares de Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2ª Ed. Dialética, 2002, p. 76/77).

Se há divergências quanto a esse entendimento amplo, o mesmo não se diga em relação às situações em que a Liminar impede expressamente o ato formal do lançamento, como bem assinada Leandro Paulsen:

*Liminar que impede expressamente o lançamento tem conseqüências sobre o prazo decadencial. Diferentemente seria a situação caso o Juiz, embora equivocadamente, impedisse expressamente o Fisco de lançar, determinando a abstenção da prática do lançamento. Neste caso, não estaríamos tratando simplesmente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas de decisão judicial com efeito mais amplo que, embora incorreta, teria impedido efetivamente o lançamento. Daí sim, não teríamos o que reparar à manifestação de Sacha: “...se o Judiciário proíbe a prática do ato administrativo do lançamento, não há que se falar em preclusão, eis que o ato não é livre nem reside na disposição do agente, imobilizando reflexamente o fluir do lapso decadencial.”* (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares de Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2ª Ed. Dialética, 2002, p. 86. (ob cit por Paulsen. Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 1186)

Assim, o primeiro ponto que aqui se destaca, é o de que, até a reforma da decisão da primeira instância, o Fisco estava impedido de formalizar Auto de Infração contra o contribuinte, em relação aos fatos geradores objeto do Mandado de Segurança nº 199.38.00.027406-0.

Ressalte-se que o efeito dos recursos em mandado de segurança é somente o devolutivo, porque efeito suspensivo seria contrário ao caráter urgente e auto executório da decisão mandamental, salvo as exceções previstas em lei. Assim, o efeito da liminar perdura até o trânsito em julgado, que poderá ocorrer de pronto, quando não interposto recurso, ou quando do julgamento da lide em final instância, quando não cabível mais nenhum recurso.

Outro ponto a ser esclarecido diz respeito a eficácia temporal da liminar, para então, estabelecer a data a partir do qual o lançamento poderia ter sido efetuado.

De acordo com a autoridade lançadora, até a expedição do acórdão do TRF da 1ª Região, o Fisco não pode lançar as contribuições em questão.

Outrossim, conforme informações da consulta à movimentação processual, em que pese referido acórdão ter sido prolatado em 26/10/2009 e publicado no e-DJF1 em 06/11/2009, devido aos supervenientes Embargos de Declaração e aos recursos Ordinário e Extraordinário apresentados pelo Município de Pirapora, ambos não admitidos pelo Egrégio TRF1, o trânsito em julgado da decisão final foi registrado em 24/03/2011:

(imagens de fl. 833)

Assim, entendo que no exercício seguinte, ou seja, a partir de 01/01/2012, iniciou-se o prazo para a constituição do crédito tributário, fulcro no art. 173, I, do CTN.

Não há que se falar, portanto, em decadência do direito do Fisco constituir as contribuições previdenciárias em exame, porquanto o presente lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/12/2013 (conforme Aviso de Recebimento de fl. 775), portanto, dentro do quinquênio legal.

## 2. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

(...) o contribuinte requer a exclusão das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título 1/3 de férias, férias e diferença de 1/3 de férias, salário maternidade e verba de representação, horas extras não habituais, porque se tratam de verbas indenizatórias, citando entendimentos jurisprudenciais sobre o tema.

As razões não podem ser acolhidas.

(...)o impugnante não apresentou nenhuma prova de que as remunerações, base de cálculo do lançamento, apuradas pela autoridade fiscal com base nas folhas de pagamento apresentadas e informações da GFIP, incluíram valores excepcionados do campo de incidência legal das contribuições ora lançadas.”

No caso sob exame, o contribuinte não logrou fazer prova de suas alegações, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida, carecendo de razão o recorrente. Desse modo, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância.

Saliente-se quanto ao pedido do contribuinte de exclusão das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título 1/3 de férias, férias e diferença de 1/3 de férias, salário maternidade e verba de representação, horas extras não habituais, porque se tratam de verbas indenizatórias, que o recorrente não apresentou nenhuma prova de que as remunerações, base de cálculo do lançamento, apuradas pela autoridade fiscal com base nas folhas de pagamento apresentadas e informações da GFIP, incluíram valores excepcionados do campo de incidência legal das contribuições ora lançadas.

O contribuinte que não apresentou documentação com força probante suficiente para justificar as divergências apontadas pela fiscalização ou hábeis de desconstituir o lançamento realizado por meio da aferição indireta.

Trata-se de ônus exclusivo da contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca as suas alegações. Não verifico que a contribuinte tenha apresentado documentação suficiente para tanto. Alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar, principalmente quando o ônus da prova recai sobre aquele que alega.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373, inciso I, do CPC e artigo 36 da Lei n.º 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Estabelece a Lei n.º 9.784/99 em seu art. 36 que “*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei*”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC: “*Art. 373. O ônus da prova incumbe: I- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*”

Esse Conselho possui entendimento no mesmo sentido, qual seja, de que diante da ausência de provas não há como reconhecer o afastamento da incidência de contribuição previdenciária sob alegação de que se tratam de verbas não sujeitas a tributação:

**VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. *Impossibilidade da exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária de verbas de natureza indenizatória amparada apenas em alegações genéricas sem provas ou comprovação de que as mesmas integraram o montante lançado. (...) (Acórdão n.º 2201-005.762. Sessão realizada em: 04/12/2019. Relatora: Debora Fofano Dos Santos. Grifou-se)***

Compreendo pela impossibilidade da exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária de verbas de natureza indenizatória amparada apenas em alegações genéricas sem provas ou comprovação que permitam a identificação e apuração destas. Conforme já mencionado, simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Portanto, ausente a prova documental capaz de ratificar as alegações do recorrente, não há como prover o recurso quanto a este ponto.

### **Alegações de inconstitucionalidade.**

Descabe a análise por este Conselho de alegações de inconstitucionalidade pois, conforme Súmula CARF n.º 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Conclusão.**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Martin da Silva Gesto - Relator**