



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.721498/2018-42
ACÓRDÃO	2201-012.404 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPARLIMP LIMPEZA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

ENQUADRAMENTO NO CNAE. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE.
ALÍQUOTA DO RAT.

O critério de atividade preponderante baseia-se na concentração do maior número de segurados empregados em determinada função.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA.

Além das disposições gerais, estabelecidas no CTN, às compensações de contribuições previdenciárias aplicam-se as específicas, previstas na Lei 8.212/1991 e na legislação pertinente, sujeitando-se às condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive a operacionalização por GFIP.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado, 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Arts. 22, I e 28, I, da Lei 8.212/91.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

GFIP. CÓDIGO DE OUTRAS ENTIDADES INFORMADO DE FORMA INCORRETA. RECOLHIMENTO A MENOR. INFRAÇÃO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A inserção equivocada, na GFIP, quando resulta em recolhimento a menor das contribuições destinadas a terceiros, configura infração à obrigação

principal. Nos lançamentos de ofício relativos às contribuições sociais e às devidas a terceiros, aplica-se a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, conforme disposição do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo referente a Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias, RAT e Terceiros. Conforme a **Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal**, as infrações foram as seguintes:

(fl. 03) INFRAÇÃO: **GLOSA DE RETENÇÃO (PRESTADOR DE SERVIÇOS)**
ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/11/2015: Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 89, § 9º, art. 31, § 1º e alterações posteriores; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, artigos 247 a 249, 251 caput, § 2º ao 5º, 253, art. 219, § 4º e 9º e alterações posteriores.

INFRAÇÃO: **GILRAT DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO**
ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS CNAE: 8299-7/99 - OUTRAS

ATIVIDADES DE SERVIÇOS PRESTADOS PRINCIPALMENTE ÀS EMPRESAS NÃO ESPECIFICADAS ANT

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015: Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, II e alterações posteriores; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 202, I, II e III, § 1º ao 6º, art. 202-A e alterações posteriores; Decreto nº 6.957, de 09.09.09, arts. 2º e 4º e alterações posteriores; Lei nº 10.666, de 08/05/2003, art.10 e alterações posteriores.

(fl. 14) **INFRAÇÃO: SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS** ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015: Constituição Federal, art. 212, § 5º, combinado com o art.34, caput, das Disposições Constitucionais Transitórias; Lei nº 9.424, de 26.12.96, art. 15, caput; Lei nº 9.766, de 18.12.98, art. 1º; Decreto nº 6.003, de 28.12.06, artigo 1º, §1º e artigos 10 e 11.

INFRAÇÃO: INCRA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/11/2015: Decreto-lei nº 1.146, de 31.12.70, art. 1º, I, item 2, artigos 3º e 4º; Lei complementar nº 11, de 25.05.71, art. 15, II; Decreto-lei nº 2.318, de 30.12.86, art. 3º; MP nº 222, de 04.10.2004, art. 3º; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I.

(fl. 15) **INFRAÇÃO: SENAC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS**

ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/04/2015: Decreto-lei nº 8.621, de 10.01.46, arts. 4º e 5º; Decreto-lei nº 2.318, de 30.12.86, arts. 1º e 3º; MP nº 222, de 04.10.2004, art. 3º; Decreto nº 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I. .

INFRAÇÃO: SESC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015: Decreto-lei nº 9.853, de 13.09.46, art. 3º; Decreto-lei nº 2.318, de 30.12.86, arts. 1º e 3º; MP nº 222, de 04.10.2004, art. 3º; Decreto nº 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I.

INFRAÇÃO: SEBRAE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS ESTABELECIMENTO: 08.423.602/0001-63 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/PROCES. DADOS/PROF. LIBERAIS O detalhamento

Enquadramento Legal da Infração Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015: Lei nº 8.029, de 12.04.90, art. 8º, § 3º (com a redação dada pela Lei n. 8.154, de 28.12.90), c/c o art. 1º do Decreto-lei nº 2.318, de 30.12.86 e § 4º; MP nº 222, de 04.10.2004, art. 3º; Decreto nº 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I.

Colhe-se do **Relatório** (fls. 28 a 36), em síntese, que a Recorrente:

No período de 01/2014 a 11/2015 a EMPARLIMP prestou serviços de limpeza a diversas empresas privadas e órgãos públicos. As contratantes dos serviços prestados retiveram, no ato da quitação destes serviços, o montante correspondente ao percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços a título de "Retenção para a Previdência Social".

Entretanto, efetuou compensações em montante superior aos valores destacados em suas notas fiscais de prestação de serviço e retidos pelas empresas tomadoras.

A Fiscalizada informou código numérico menor do que deveria ter declarado no campo específico da GFIP denominado "Código Outras Entidades", uma vez que seu enquadramento na tabela de códigos FPAS é código 515, tendo-se em conta sua atividade econômica. Deste modo, houve declaração a menor das contribuições sociais a Terceiros, para as quais a empresa estava legalmente obrigada a contribuir.

A empresa declarou em GFIP a alíquota de 2% - grau de risco médio. Não obstante, de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa, o RAT corresponde a 3% - grau de risco grave - restando diferença de 1% apurada e lançada na ação fiscal.

No Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (anexo I do Relatório Fiscal), a empresa enquadrou-se erroneamente no código 8299-7-99 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), constante do anexo V do Decreto nº 3.048/99, cuja atividade econômica descrita é *outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente*. De acordo com esta atividade econômica, a EMPARLIMP estaria sujeita à alíquota de 2% para o RAT.

Todavia, de acordo com este mesmo Decreto e com a sua atividade econômica preponderante, a empresa deveria estar classificada no código 8121-4/00, pertencente ao grupo 81 do CNAE, descrito como *limpeza em prédios e em domicílios*, cuja alíquota para a tributação do RAT seria de 3%.

O enquadramento na atividade econômica preponderante da empresa foi feito com base nos dados das folhas de pagamento fornecidas pelo Contribuinte, e conforme demonstrado na tabela do item 22, constatou-se que apenas 3% da estrutura de pessoal da empresa, composta por 14 colaboradores, exerce atividades-meio, enquanto 1195 deles, ou seja, 97% do contingente de pessoal, estão alocados na atividade-fim da empresa, que são os serviços de limpeza e conservação.

Tendo sido cientificado das autuações, a Autuada interpôs em 16/11/2018 **Impugnação** (fls. 217 a 253):

Adequado Enquadramento no CNAE: a então Impugnante sustenta que o enquadramento realizado pela Fiscalização não corresponde à realidade fática de suas atividades. Argumenta que o CNAE deve respeitar a primazia da realidade, conforme o Anexo V do RPS, e que a folha de salários demonstra a diversidade de funções exercidas, indo muito além de limpeza e conservação. Cargos como operário rural, copeiro, auxiliar de serviços gerais, jardineiro, porteiro, cozinheiro e recepcionista comprovam que a atividade da empresa não pode ser reduzida ao código 8121-4/00. Reforça que o objeto social da empresa contempla a prestação de múltiplos serviços terceirizados, não restritos à limpeza, conforme contrato social e contratos de prestação de serviços juntados aos autos.

Defende, ainda, que a atividade preponderante da empresa é a prestação de serviços administrativos terceirizados, o que se enquadra no CNAE 8299-7/99. Sustenta que a inclusão no código 8121-4/00 foi equivocada, pois este se limita a serviços de limpeza em prédios e domicílios, enquanto a maior parte da mão de obra da empresa se ocupa de outras atividades, inclusive a chamada “roçada” em terrenos. Alega que faltou razoabilidade no reenquadramento fiscal, já que os serviços de limpeza em prédios e domicílios representam parcela pequena do total prestado, concluindo que a classificação correta é no código 8299-7/99.

Justa Alíquota do RAT: A defesa afirma que a majoração da alíquota do RAT de 2% para 3% não pode subsistir, uma vez que decorreu de premissa equivocada sobre o objeto social da empresa. Sustenta que, estando corretamente enquadrada no CNAE 8299-7/99, a empresa não se sujeita à alíquota aplicada pela Fiscalização. Colaciona precedentes, como a Súmula 351 do STJ e o Ato Declaratório 11/2011, para reforçar que a empresa possui apenas uma atividade preponderante e que esta não corresponde à limpeza de prédios.

Segundo a Impugnante, o lançamento de ofício carece de motivação adequada, pois não demonstrou fundamentos jurídicos suficientes para justificar a alteração da alíquota. Argumenta que cumpriu todas as normas legais aplicáveis e que a majoração desconsiderou a atividade real da empresa, violando o princípio da legalidade e da motivação dos atos administrativos. Por essa razão, requer a nulidade do lançamento referente à majoração do RAT.

Glosa da Compensação de Valores no Lançamento da CPP: a Impugnante alega que houve erro de fato no lançamento, pois valores que deveriam ter sido alocados na linha “compensação” da GFIP foram equivocadamente registrados na linha “retenção”. Tais valores decorreriam de indébito tributário, oriundo da inclusão indevida de verbas indenizatórias na base de cálculo da CPP. Cita dispositivos constitucionais e legais (art. 195, I, CF; art. 22, I, Lei nº 8.212/91), defendendo que apenas verbas remuneratórias e habituais integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Aponta que parcelas como aviso prévio indenizado, terço de férias, primeiros quinze dias de afastamento por doença, adicionais de periculosidade, insalubridade, noturno, transferência e horas extras possuem caráter indenizatório, não devendo compor a base da contribuição. Menciona jurisprudência do STF e STJ, inclusive o Tema 163/STF e precedentes

repetitivos, para concluir que suas compensações estão amparadas por entendimento vinculante. Assim, a glosa efetuada pela Fiscalização seria indevida, devendo o auto de infração ser anulado por refletir mero erro material na escrituração, sem qualquer ilícito tributário.

Obrigatória Motivação dos Atos Administrativos: a defesa sustenta que os atos administrativos de autuação e lançamento padecem de nulidade por ausência de motivação. Afirmar que o Relatório Fiscal não demonstrou violação a dispositivos legais específicos, limitando-se a narrar fatos e apontar suposto pagamento a menor de tributos. Para a Impugnante, a falta de fundamentação jurídica adequada fere os princípios da legalidade e da motivação, previstos na Constituição e na doutrina administrativa.

Segundo a tese apresentada, a ausência de exposição clara e fundamentada dos motivos que levaram ao lançamento compromete a validade do ato. Assim, requer que se reconheça a nulidade do auto de infração e do lançamento de ofício, por afronta às exigências de motivação que devem nortear a atuação administrativa.

Recolhimento Adequado das Contribuições a Terceiros: a Impugnante afirma que, considerando seu correto enquadramento no CNAE 8299-7/99, o FPAS aplicável seria o 515. Contudo, por erro contábil, foram utilizados os códigos 0064 e 0018 em vez do adequado 0115. Reconhece o equívoco, mas argumenta que tal infração possui penalidade específica prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Portanto, não poderia ser aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que se destina a hipóteses genéricas.

Alega que a sanção aplicada pela Fiscalização é desproporcional e não encontra respaldo na legislação específica, devendo ser substituída pela penalidade adequada. Assim, pugna pela redução da multa, com aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, afastando-se a incidência da norma geral e da multa qualificada de 75%.

Inexigibilidade das Sanções Fiscais: a defesa argumenta que, tendo demonstrado a regularidade do recolhimento dos tributos, as sanções aplicadas não podem subsistir. Sustenta que, ainda que parte do lançamento seja mantida, não há justa causa para a aplicação da multa de 75%, especialmente diante da existência de norma específica (art. 32-A da Lei nº 8.212/91), que limita a sanção a 20% do valor devido mais o montante fixo por infração.

Aduz, ainda, que a própria controvérsia acerca do enquadramento no CNAE demonstra a ausência de dolo ou má-fé, o que inviabiliza a imposição de penalidade tão gravosa. Assim, defende a inexigibilidade total das multas, ou, subsidiariamente, a sua redução para os parâmetros previstos na legislação previdenciária, o que implicaria em sanção proporcional e adequada ao suposto ilícito.

Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: Por fim, a Impugnante sustenta que, com a apresentação tempestiva da impugnação, incide a regra do art. 151, III, do CTN, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, requer que seja reconhecida a suspensão até a decisão definitiva do litígio.

Esse pedido se fundamenta na segurança jurídica e na legalidade, a fim de evitar cobranças indevidas ou constrições patrimoniais durante o curso da discussão administrativa.

O **Acórdão 16-86.213** – 14ª Turma da DRJ/SPO, em Sessão de 08/03/2019 (fl. 593 a 622), julgou a impugnação improcedente nos seguintes termos:

Adequado enquadramento no CNAE – Alíquota SAT aplicável (fl. 603):

O enquadramento correspondente ao grau de risco com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, prevista no anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante, considerada como tal, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos (fl. 603).

Apesar de a EMPARLIMP possuir um objeto social com mais de uma atividade, a Fiscalização constatou, com base na folha de pagamento e na tabela do item 22 do Relatório Fiscal, que o enquadramento da empresa é no CNAE 8121-4/00 - “limpeza em prédios e em domicílios”, grau de risco grave (3%), por ter preponderantemente a maior quantidade de segurados nesta atividade (fl. 604).

Com isso, a autoridade administrativa acertou ao autuar a sociedade empresarial por ter reduzido indevidamente os valores da contribuição previdenciária ao informar nas GFIPs a alíquota RAT ajustada pelo FAP com índices inferiores aos devidos (fl. 606).

Em razão disso, não se pode alegar que o auto de infração seria nulo, dado que não se constata a presença dos vícios constantes nos arts. 59 do Decreto n. 70.235/1972 e 12 do Decreto n. 7.574/2011 (fl. 608).

Glosa da retenção (fl. 608). Conceito de salário-de-contribuição (fl. 611) e incidência de contribuição previdenciária sobre os adicionais (fl. 613), remuneração de férias (fl. 613), 1/3 constitucional de férias (fl. 613), auxílio-doença/acidente (fl. 613), aviso prévio indenizado (fl. 615), gratificações (fl. 617):

Como relata a Fiscalização, a EMPARLIMP, no período de 01/2014 a 11/2015, prestou serviços de limpeza mediante cessão de mão-de-obra, tendo sofrido a retenção no percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços (fl. 608).

Entretanto, na análise das GFIPs da empresa, verificou-se que a EMPARLIMP efetuou compensações em montante superior aos valores destacados em suas notas fiscais de prestação de serviço e retidos pelas empresas tomadoras (fl. 609).

Apesar de o contribuinte alegar que as compensações glosadas possuem justificativa legal por corresponderem a rubricas de caráter indenizatório, as planilhas apresentadas pela empresa não são suficientes para demonstrar as alegadas compensações efetuadas, pois o relatório de compensação trazido não detalha as compensações informadas nas GFIPs (fl. 611).

Além disso, as verbas alegadamente indenizatórias se subsomem no conceito de salário-de-contribuição (fl. 612 e seguintes), inclusive (i) os adicionais de periculosidade, insalubridade, noturno, de transferência e de horas extras; (ii) a remuneração de férias; (iii) quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade e terço constitucional de férias (a vinculação da RFB no âmbito da Nota PGFN/CRJ n. 115/2017 se restringe à parcela a cargo do empregado); (iv) o aviso prévio indenizado até a competência de maio/2016, e a parcela do 13º salário (gratificação natalina) por seu caráter remuneratório, conforme a Nota PGFN/CRJ n. 485/2016, decorrente do REsp n. 1.230.957/RS; (v) as gratificações, dado que apenas se caracterizam como ganhos eventuais apenas os ganhos aleatórios, não previamente ajustados, caso contrário tem-se prêmio ou gratificação ajustada. No caso concreto, não houve prova no sentido de que não tenham sido pactuadas (fl. 617).

Contribuições a terceiros recolhidas a menor e incidência da multa de ofício (fl. 618):

A EMPARLIMP informou código menor do que deveria ter declarado no campo específico da GFIP denominado “Código Outras Entidades”, e, em razão disso, houve declaração a menor das contribuições sociais a Terceiros, erro que foi assumido pela Recorrente.

Apesar de a recorrente alegar que, para essa violação, deveria incidir a multa contida no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, e não a de ofício, esse entendimento não deve prosperar, dado que, com o advento da MP n. 449/2008 e as modificações realizadas na Lei n. 8.212/1991, a multa a ser aplicada nesses casos é a de ofício, prevista na Lei n. 9.430/1996.

Isso porque a referida Medida Provisória, convertida na Lei n. 11.941/2009, revogou o art. 32, §5º da Lei n. 8.212/1991, alterou o art. 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A (fl. 620).

Suspensão da exigibilidade (fl. 621):

A impugnação suspendeu a exigibilidade do tributo, conforme preconiza o art. 151, III do CTN (fl. 621).

Produção de provas (fl. 621):

Não foi provido o pedido de produção de provas em razão da preclusão temporal, dado que o momento oportuno é o da impugnação (fl. 622).

Cientificado em 21/03/2019 (fl. 650), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 653 a 692) alegando:

Adequado enquadramento no CNAE (fl. 655):

Sustenta que a alíquota correta seria de 2%, e não de 3% (fl. 636), haja vista que seu correto enquadramento seria 8299-7/99, e não 8121-4/00 (fl. 660). Isso porque sua atividade não estaria limitada a serviços de limpeza e conservação, e 49,04% dos empregados da atividade-fim da empresa correspondem a cargos como operário rural, copeiro, auxiliar de serviços gerais, jardineiro, controlador de acesso, auxiliar de cozinha, recepcionista, porteiro e cozinheiro (fl. 660).

Além disso, do percentual restante, 87% são serventes, que podem ocupar atividades de limpeza, mas não estão restritos a ela (fl. 661).

Sua atividade-fim seria a prestação de serviços terceirizados de atividades administrativas a outras empresas, como consta no contrato social (fl. 661) e nos seus contratos de prestação de serviços (fl. 662). Sustenta que não é possível expandir o código CNAE 8121-4/00 para toda atividade de limpeza e conservação, mas tão somente limpeza em prédios e edifícios (fl. 663).

Justa alíquota do RAT e nulidade do auto de infração (fl. 664):

Com base nas premissas anteriores e na Súmula 351 do STJ, defende que a alíquota do SAT deve ser auferida pelo CNAE da empresa, tal qual declarado em seu CNPJ (fl. 667). Aponta que o Ato Declaratório 11/2011, da PGFN, autorizou a dispensa de apresentação de contestação, interposição de recursos, bem como a desistência dos recursos judiciais já interpostos quando versarem sobre a forma de apuração da alíquota do SAT (RAT).

Pelo exposto, faltou motivação para o lançamento de ofício (fl. 666), assim como pelo fato de que o relatório fiscal não demonstra violação de qualquer texto normativo, se limitando a descrever fatos e a alegar o pagamento a menor de tributos.

Por isso, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração.

Glosa da compensação de valores no lançamento da CPP (fl. 668):

Defende que os valores lançados a maior no campo de retenção da GFIP ocorreram por erro de fato, dado que os valores lançados a maior deveriam ter sido alocados na linha compensação da GFIP, pois tratam de débitos tributários provenientes da inclusão indevida na base de cálculo da CPP de rubrica indenizatória (fl. 668), como demonstrado em planilha (fl. 669) e relatório contábil (fl. 670).

Defende que as rubricas têm natureza indenizatória (fl. 672), sendo elas (i) o aviso prévio indenizado; (ii) o abono-assiduidade; (iii) remuneração de férias gozadas; (iv) terço constitucional de férias; (v) gratificações pagas sem habitualidade; (vi) primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença; (vii) adicional de periculosidade; (viii) de insalubridade; (ix) de horas extras; (x) noturno; (xi) de transferência.

Defende que os precedentes mencionados têm força vinculativa.

Multa. Recolhimento adequado das contribuições destinadas a terceiros (fl. 680):

Sustenta que a inserção dos códigos 0064 e 0018 ao invés do 0115, de outras entidades, corresponde a mero erro contábil que deve ser penalizado com a multa prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 sob o limite de 20%, e não com a multa de ofício de 75%.

Requer que, caso seja cancelado parcialmente o auto de infração, não se aplique a multa, por não ser evidente o enquadramento da recorrente sob o CNAE 8121-4/00 (fl. 687).

Esses são seus pedidos:

(fl. 691-692) a) o recebimento do presente Recurso Voluntário, vez que **tempestivo** e cabível;

b) seja reformado o Acórdão recorrido, reconhecendo-se que o **código CNAE adequado para a empresa recorrente é o de nº 8299-7/99**;

c) seja reformada a decisão, cancelando-se o lançamento de ofício dos valores referentes a **verbas não salariais devidamente compensados** da Contribuição Previdenciária Patronal;

d) seja reformado o Acórdão recorrido, reduzindo-se a multa para 20% do valor devido, somado aos R\$ 60,00 pelas 24 infrações, **na forma do art. 32- A**, inc. I e II, da Lei 8.212/91;

e) seja reformado o Acórdão, cancelando-se o lançamento de ofício dos valores dos valores decorrentes da **indevida majoração da alíquota do RAT**;

f) seja reformado o Acórdão, **cancelando-se a multa** de 75% sobre os tributos lançados de ofício, e, sucessivamente, seja **reduzido o total da multa** para 20% do valor devido, somado aos R\$ 60,00 pelas 24 infrações, na forma do art. 32-A, inc. I e II, da Lei 8.212/91; e,

g) seja declarada a **suspensão da exigibilidade** do crédito tributário, nos moldes do art. 151, inc. III, do CTN.

O processo foi movimentado por **Despacho** (fl. 693) À Equipe CONTANA – CONTEC – 09ª RF-VR), para “(...) formalização de minuta de cálculo dos débitos decorrentes da parte não recorrida do lançamento”. A Equipe Regional de Análise do Contencioso – CONTANA (fl. 705-706) manifestou-se no sentido de que não há parte não recorrida.

(fl. 706) Com efeito, em que pese o apontamento preliminar da Equipe Regional RFFP – CONTEC – 09ª RF – VR, supostamente relacionado a “parte não recorrida”, entendemos que o recurso contempla a totalidade dos créditos tributários (inclusive da multa aplicada de 75%), motivo pelo qual, deve o processo retornar à Equipe pré-falada para as providências supervenientes, já tendo sido atualizado o evento “Suspensão – julgamento do recurso voluntário” no “Sief Processos”.

A Equipe Regional de Preparo e Controle de Processos de Lançamentos da Fiscalização – CONFISC atestou a tempestividade (fl. 725) do Recurso.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

A Equipe Regional de Preparo e Controle de Processos de Lançamentos da Fiscalização – CONTFISC atestou a tempestividade do Recurso:

(fl. 725) Analisando o contido nos presentes autos, verificamos a **tempestividade** do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte em epígrafe, tendo em vista que a ciência do Acórdão nº 16- 86.213, proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, ocorreu em 21/03/2019 (fls. 625-650), e o protocolo do questionamento, em 16/04/2019 (fls. 651 e 653-692), o qual foi apresentado via Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte – e-CAC e assinado, digitalmente, por seu representante legal (fls. 722-724).

Corroboro com a análise e concluo pela tempestividade.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade (fl. 692), ele é consequência da tempestividade do Recurso Voluntário.

2. Adequado enquadramento no CNAE.

Conforme o Relatório fiscal, o código CNAE no qual se enquadrou o ora Recorrente estava dissociado da realidade, o que levaria ao pagamento do RAT em alíquota de 2%. Nos termos da IN 971/2009 da RFB, o CNAE correto levaria ao tributo calculado com alíquota de 3%.

Como se depreende da planilha colacionada no Relatório Fiscal, a autoridade administrativa entendeu que 97% do quadro de funcionários da companhia estava relacionado com a atividade-fim da empresa, enquanto 3% estava relacionado à atividade-meio:

(fl. 33 e 34) Enquadramento na Atividade Econômica Preponderante da Empresa

21. Para demonstrar o correto enquadramento da atividade econômica nos moldes previstos no art. 202 do Decreto 3048/1999, utilizamos única e exclusivamente como fonte de informações aquelas contidas na folha de pagamento fornecida pela empresa em meio digital, por ser este o documento, onde, diferentemente da GFIP, constam as informações relativas à denominação dos cargos e que indicam as funções exercidas por empregado.

22. Desta forma, com base nos dados das folhas de pagamento fornecidas pela EMPARLIMP, relacionamos todos os cargos que compõem o seu quadro de pessoal permanente, indicando o número de ocupantes de cada cargo, classificando-os de acordo com a vinculação na atividade-fim ou na atividade-meio desenvolvidas na empresa, conforme demonstrado na tabela a seguir: (...)

23. Conforme se verifica na tabela acima, apenas 3% da estrutura de pessoal da empresa, composta por 14 colaboradores, exerce atividades-meio, enquanto 1195 deles, ou seja, 97% do contingente de pessoal, estão alocados na atividade-fim da empresa, que são os serviços de limpeza e conservação.

24. Entende-se por atividade-fim aquela inerente às ações essenciais da empresa para a consecução do seu objetivo social que, no caso da EMPARLIMP, são os serviços de limpeza e conservação, executados mediante cessão de mão-de-obra

nas dependências das empresas contratantes, enquanto que a atividade-meio é aquela inerente aos trabalhos secundários, de apoio, não relacionados diretamente à atividade principal da empresa, correspondendo às atividades administrativas que dão suporte a atividade principal.

25. Da análise do quadro de segurados empregados e suas respectivas funções, detalhado no quadro acima, é obrigatória a conclusão de que o maior número de segurados está alocado na execução da atividade preponderante da empresa - serviços de limpeza e conservação - o qual, de acordo o anexo V do Decreto 3.048/1999, submete a EMPARLIMP à alíquota de 3% relativa à contribuição previdenciária para o RAT.

O Recorrente impugnou afirmando que o código CNAE adequado para a sua atividade é o de nº 8299-7/99.

Já o Acórdão recorrido defende que deveria ser enquadrado no código CNAE 8121-4/00. Segundo a autoridade administrativa, apesar de a EMPARLIMP possuir um objeto social com mais de uma atividade, a Fiscalização constatou, com base na folha de pagamento e na tabela do item 22 do Relatório Fiscal, que o enquadramento da empresa é no CNAE 8121-4/00 - “limpeza em prédios e em domicílios”, grau de risco grave (3%), por ter preponderantemente a maior quantidade de segurados nesta atividade (fl. 604).

Com isso, a autoridade administrativa acertou ao autuar a sociedade empresarial por ter reduzido indevidamente os valores da contribuição previdenciária ao informar nas GFIP's a alíquota RAT ajustada pelo FAP com índices inferiores aos devidos (fl. 606).

Em razão disso, não se pode alegar que o auto de infração seria nulo, dado que não se constata a presença dos vícios constantes nos arts. 59 do Decreto n. 70.235/1972 e 12 do Decreto n. 7.574/2011 (fl. 608).

Traz o contribuinte no Recurso Voluntário que a alíquota correta seria de 2%, e não de 3% (fl. 636), haja vista que seu correto enquadramento seria 8299-7/99, e não 8121-4/00 (fl. 660). Isso porque sua atividade não estaria limitada a serviços de limpeza e conservação, e 49,04% dos empregados da atividade-fim da empresa correspondem a cargos como operário rural, copeiro, auxiliar de serviços gerais, jardineiro, controlador de acesso, auxiliar de cozinha, recepcionista, porteiro e cozinheiro (fl. 660). Além disso, do percentual restante, 87% são serventes, que podem ocupar atividades de limpeza, mas não estão adstritos a ela (fl. 661).

Sua atividade-fim seria a prestação de serviços terceirizados de atividades administrativas a outras empresas, como consta no contrato social (fl. 661) e nos seus contratos de prestação de serviços (fl. 662). Sustenta que não é possível expandir o código CNAE 8121-4/00 para toda atividade de limpeza e conservação, mas tão somente limpeza em prédios e edifícios (fl. 663):

(fl. 660) **3.1.1.19** – Defendeu-se no Acórdão *a quo* o acerto do relatório fiscal, ratificando-se que o enquadramento deveria ser realizado no código 8121-4/00 e

não no 8299-7/99 sob o argumento de que, **analisando a folha de salários, os 95% de empregados na atividade-fim destinam-se a atividades de “serviço de limpeza e conservação”**.

3.1.1.20 – Contudo, equivocada a decisão. Isto porque, **a folha de salários, mesmo analisando-se somente a atividade-fim da empresa**, conforme consignado no próprio relatório fiscal, **não está limitada a serviços de limpeza e conservação**. **3.1.1.21** – A destarte, a ocupação de cargos como: operário rural, copeiro, auxiliar de serviços gerais, jardineiro, controlador de acesso, auxiliar de cozinha, recepcionista, porteiro e cozinheiro, certamente não pode ser considerada como atividades de limpeza.

3.1.1.22 – Conforme se observa na tabela colacionada próprio no relatório, a ocupação destes cargos corresponde a 49.04% do total de empregados na atividade-fim da empresa.

3.1.1.23 - Ademais, os outros 50% de empregados na atividade-fim são: serventes, varredores, encarregados de limpeza, operador de máquina costal, lavador de vidros e supervisor de limpeza. Sendo que, neste universo, 87% destes empregados labora na função de servente.

3.1.1.24 – Pois bem, a função de servente é assim definida no Cadastro Brasileiro de Ocupações:

Ajudante de obras, Ajudante de saneamento, Auxiliar de pedreiro, Meia-colher, Servente (construção civil), Servente de pedreiro”

3.1.1.25 – Desta feita, tem-se que o empregado na função de servente pode se ocupar de atividades de limpeza, mas não está adstrito a ela.

3.1.1.26 - Com efeito, restou demonstrado que **o objeto social do CONTRIBUINTE/RECORRENTE não é a prestação de serviços de limpeza, mas a prestação de toda sorte de serviços necessários**, e que não constituem a atividade-fim das empresas cessionárias da mão de obra.

3.1.1.26 - Com efeito, restou demonstrado que o objeto social do CONTRIBUINTE/RECORRENTE não é a prestação de serviços de limpeza, mas a prestação de toda sorte de serviços necessários, e que não constituem a atividade-fim das empresas cessionárias da mão de obra. Diante deste paradigma, colaciona-se parcela do contrato social da empresa Impugnante onde consta seu objeto social:

3.1.1.27 – Em outras palavras, o CONTRIBUINTE/RECORRENTE presta serviços terceirizados de atividades administrativas a outras empresas, tal qual previsto no código 8299-7/99, de modo que a prestação de serviço de atividades de limpeza não é a atividade econômica preponderante da empresa impugnante. Fato que restou evidenciado na impugnação com a juntada de diversos contratos de prestação de serviços realizados pelo CONTRIBUINTE/RECORRENTE, bem como de seus livros fiscais e balanços.

3.1.1.28 – Ademais, juntou-se ao processo administrativo e contratos de prestação de serviço firmados pela parte impugnante, nos quais **evidencia-se que sua atividade preponderante não é a “limpeza de prédios e em domicílios”**.

3.1.1.29 – Além disso, o relatório fiscal expandiu indevidamente a abrangência do código CNAE 8121-4/00, pois defendeu-se que toda atividade de “limpeza e conservação” está ligada a este código. Contudo, analisando a Classificação Nacional das Atividades Econômicas, o referido código se refere a “*Limpeza em prédios e em domicílios*”, de modo que não atinge as chamadas atividades de “conservação” como defendido pelo r. auditor fiscal.

De acordo com as disposições constantes especificamente nos parágrafos §§ 3º a 5º do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, verifica-se ser de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco, constante no Anexo V, para fins de recolhimento da contribuição ao RAT, de acordo com a sua atividade econômica preponderante em cada estabelecimento que tenha número de CNPJ, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

SÚMULA Nº 351

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Por sua vez, uma vez constatado erro no autoenquadramento, o § 6º do referido artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, assim estabelece:

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, 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 dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

O artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009 repisa a regra do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999. Entende-se do dispositivo que o CNAE (Classificação Nacional da Atividade Econômica) preponderante é a atividade na qual o empregador tem mais empregados atuando no mês no estabelecimento na atividade-fim.

Para as empresas que só têm uma atividade cadastrada o CNAE Preponderante sempre será a atividade cadastrada como CNAE Principal, que consta no cadastro do CNPJ. Se o empregador, além da atividade principal, executar outra atividade, deverá verificar mensalmente a quantidade de trabalhadores na atividade fim indicada e alterar a CNAE Preponderante, se for o caso.

Mesmo se tomado como pressuposto o argumento no sentido de que os percentuais apontados pela fiscalização não procedem, o contribuinte atesta que ao menos 50% dos empregados da companhia exercem atividades de limpeza, inclusive os serventes:

(fl. 660) 3.1.1.23 - Ademais, os outros 50% de empregados na atividade-fim são: serventes, varredores, encarregados de limpeza, operador de máquina costal, lavador de vidros e supervisor de limpeza. Sendo que, neste universo, 87% destes empregados labora na função de servente.

A respeito da alegação de que não é possível expandir o código CNAE 8121-4/00 para toda atividade de limpeza e conservação, mas tão somente limpeza em prédios e edifícios (fl. 663), tal afirmação não prospera. Como se depreende da Comissão Nacional de Classificação (IBGE)¹, esse CNAE compreende *os serviços de limpeza geral (não especializada) de prédios de qualquer tipo: residências, escritórios, fábricas, armazéns, hospitais, prédios públicos e outros prédios que desenvolvem atividades comerciais e de serviços*.

Pelo exposto, nego o pedido do contribuinte.

3. Glosa da compensação de valores no lançamento da CPP.

A Fazenda aduz em seu relatório que há discrepância entre os **valores inscritos nas notas fiscais como retidos pela cessionária de mão de obra** e os **valores compensados pela Impugnante em GFIP**. O Acórdão recorrido manteve o entendimento de que o contribuinte realizou compensações em desacordo com a legislação tributária.

A alegação do contribuinte é de que:

(fl. 668) **3.2.3** – Com efeito, o que ocorreu foi erro de fato no lançamento por homologação. Isto ocorreu porque foram compensados os 11% na forma prescritas na norma legal, **no entanto houveram compensações superiores aos 11% da retenção legal lançadas na linha retenção na GFIP**. Todavia, o lançamento a maior na linha retenção, trata-se de erro de fato no lançamento, uma vez que **os valores lançados a maior, deveriam ter sido alocados na linha compensação da GFIP**, pois se tratam de indébito tributário provenientes da inclusão indevida na base de cálculo da CPP de **rubrica indenizatória**. (...)

(fl. 671) **3.2.10** – Inclusive, algumas das rubricas constantes do relatório contábil supramencionado não sofrem incidência da contribuição previdenciária patronal, pois sua natureza não é salarial por expressa disposição legal. O **aviso prévio indenizado**, por exemplo, é previsto na Lei 12.506/11, a qual lhe garante a feição de verba indenizatória.

3.2.11 – Já quanto ao **abono-assiduidade**, a própria PGFN emitiu parecer em que reconhece a jurisprudência consolidada do STJ e afasta a necessidade de se recorrer em decisões sobre o tema, veja-se o teor da NOTA PGFN/CRJ/Nº 101/2016:

¹ Disponível em <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?subclasse=8121400&view=subclasse>

(fl. 673) **3.2.13** - Apesar de a Consolidação das Leis do Trabalho prever que a **remuneração das férias** terá natureza salarial, é nítida a percepção de que no período das férias gozadas não há efetiva prestação de serviço pelo empregado, razão pela qual as férias gozadas devem ser entendidas como compensação ou indenização legalmente prevista com o intuito de auxiliar o trabalhador.

(fl. 674) **3.2.16** – No que se refere às **gratificações**, é fundamental a análise do Recurso Extraordinário n.º 565160/SC, julgado sob o regime de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal – STF, pois este precedente definiu que sobre as verbas de caráter não habituais não incide o tributo previdenciário. (...)

3.2.18 – Em se tratando de **adicionais**, estes são verbas nitidamente compensatórias. Tem por fim indenizar o trabalhador como consequência de ter que prestar seus serviços em condições penosas, extenuantes, arriscadas, etc. Nas palavras de Mauricio Godinho Delgado, (...)

3.2.19 – As verbas pagas a título de **aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença adicional de periculosidade, de insalubridade, horas extras, noturno e de transferência** têm caráter indenizatório e, portanto, não integram a remuneração dos trabalhadores para fins de cálculo da contribuição previdenciária.

(fl. 675) **3.2.20** – Os adicionais de **periculosidade, insalubridade e noturno** indenizam os funcionários por conta das situações desfavoráveis do trabalho a que estão submetidos, em decorrência das condições mais gravosas ou do trabalho mais extenuador.

3.2.21 – O **adicional de transferência**, por sua vez, é pago aos funcionários para suprir os ônus decorrentes da mudança temporária do local de trabalho, no período em que permanecem longe de sua casa e família.

3.2.22 – Com relação ao **adicional de horas extras**, além de possuir caráter indenizatório (pelo trabalho realizado além da jornada habitual), não é pago com habitualidade.

3.2.23 – O Supremo Tribunal Federal – STF, através do Recurso Extraordinário nº 593.06810, já reconheceu a existência de repercussão geral sobre a constitucionalidade, ou não, da exigibilidade de contribuição previdenciária sobre os **serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade** (entre outros), tendo em vista a natureza jurídica (indenizatória) de tais verbas. (...)

Por outro lado, o Acórdão recorrido foi irretocável em suas considerações, razão pela qual tomo as razões de decidir, conforme o art. 114, §12, I do RICARF:

6.25.2. Nesta linha, a Constituição Federal, em seu artigo 201, parágrafo 11º (redação da Emenda Constitucional nº 20/98), determina expressamente que:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

6.25.3. Nota-se que o alcance do salário de contribuição não deve ser exclusivamente interpretado de acordo com os artigos 457 e 458 da CLT, 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 de Custeio da Seguridade Social (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.

6.25.4. 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, sendo que o parágrafo 9º deste mesmo artigo elenca, taxativamente, as verbas não integrantes do salário de contribuição, ou seja, aquelas não sujeitas à incidência de contribuições: (...)

6.25.5. Também o inciso I, do artigo 22, da Lei no 8.212/91, prescreve a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo do empregador, sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, dispondo em seu parágrafo 2º: “Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28”. (g.n.).

6.25.6. Conforme dispositivos legais acima transcritos, nos limites da Lei nº 8.212/91, a remuneração engloba não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive os adicionais, as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

6.25.7. Cabe salientar que o art. 28 da Lei nº 8.212/91 fala em “retribuição”, não em “contraprestação” (uma prestação por outra).

Adicionais

6.25.8. Como exposto, acima, os adicionais de periculosidade, insalubridade, noturno, de transferência, e de horas extras, citados pela Impugnante inserem-se dentro do conceito de remuneração, a teor do inciso I do art. 28 da Lei 8.212/1991, pois correspondem a benefício concedido em razão do contrato de trabalho. Além do que, não se encontram nas exclusões arroladas exaustivamente no § 9º do artigo 28, da mesma lei.

Férias

6.25.9. No que tange à incidência sobre valores correspondentes à remuneração de férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

6.25.9.1. A referida verba está inserida dentro do conceito de remuneração, a teor do inciso I do art. 28 da Lei 8.212/1991, pois corresponde a um benefício concedido em razão do contrato de trabalho. Por consequência, é passível de incidência de contribuições para a Seguridade Social.

6.25.9.2. Esta também é a orientação que consta do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999: (...)

Do Aviso Prévio Indenizado

6.25.11. Quanto ao aviso-prévio indenizado, em virtude de a Suprema Corte entender inexistente a repercussão geral sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, por se tratar de matéria infraconstitucional, e da pouca chance de os recursos extraordinários impetrados pela PGFN prosperarem, foi emitida a Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, reconsiderando o entendimento anterior da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, e estabelecendo a dispensa de os procuradores contestarem/recorrerem quando a matéria for unicamente a incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado: (...)

6.25.12. Foi, entretanto, feita a ressalva de que o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, consoante precedentes dessa Corte Superior.

6.25.13. A referida Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, de 30/05/2016, foi aprovada em 02/06/2016, e encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, em especial o §9º do art. 3º: (...)

6.25.15. E na esteira deste entendimento, a IN 925/2009 foi alterada pela IN 1730/2017, em 15/10/2017: (...)

6.25.16. Deste modo, resta clara a incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado até a competência maio de 2016, cabendo destacar, ainda, que a correspondente parcela do 13º salário tem caráter remuneratório, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, fato salientado na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016.

Gratificações

6.25.17. Como visto, 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, e o parágrafo 9º deste mesmo artigo elenca, taxativamente, as verbas não integrantes do salário de contribuição.

6.25.17.1. Dentre estas regras, está a exclusão dos “ganhos eventuais” (art. 28, § 9º, e, item 7). No entanto, somente podem ser considerados “ganhos eventuais” aqueles ganhos aleatórios, não previamente ajustados (mesma inteligência do art. 457, § 1º, da CLT, quanto às gratificações não ajustadas), inesperados por parte do trabalhador e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

6.25.18. E no caso das “gratificações” pagas pela Impugnante, não houve qualquer prova no sentido de que não tenham sido pactuadas, “combinadas”, “prometidas”.

6.26. Por todo o exposto, não há que se falar que o Contribuinte tenha “compensado devidamente os valores referentes a verbas não salariais”, não se verificando nulidade ou improcedência no levantamento de que trata a infração GLOSA DE RETENÇÃO (PRESTADOR DE SERVIÇOS) (2414).

Quanto ao terço constitucional de férias, o Supremo Tribunal Federal fixou orientação geral e vinculante, por meio do RE 1.072.485:

Tema 985: É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Dado que o trânsito em julgado ocorreu somente em 24/09/2025, este Processo Administrativo ficou com julgamento sobrestado.

No caso concreto, a EMPARLIMP compensou indevidamente valores correspondentes às contribuições sobre o terço de férias, como explanado no Relatório:

(fl. 36) 30. Ao efetuar compensações em GFIP de retenções de 11% em montantes superiores àqueles efetivamente destacados em suas notas fiscais de prestação de serviço e efetivamente retidos por seus tomadores; ao declarar em GFIP alíquota do RAT inferior à devida; e, ao declarar em GFIP contribuições sociais destinadas aos "TERCEIROS" menores que as devidas, a empresa EMPARLIMP reduziu indevidamente o montante de contribuições previdenciárias e das destinadas aos "TERCEIROS" declaradas à RFB. Desta forma, como a EMPARLIMP também não recolheu as mencionadas contribuições declaradas a menor, incorreram os responsáveis pela citada pessoa jurídica, em tese, no crime contra a ordem tributária previsto no inciso I, do artigo 1º, da lei nº 8.137/90.

Pelo exposto, negado o pedido do contribuinte.

4. Redução da multa para 20%.

Alega o contribuinte que a inserção na GFIP dos códigos 0064 e 0018 ao invés do 0115, de outras entidades, corresponde a mero erro contábil que deve ser penalizado com a multa prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 sob o limite de 20%, e não com a multa de ofício de 75%.

(fl. 682) **3.3.6** – Não obstante, a própria autoridade fiscal em seu relatório reconhece a ocorrência de erro no lançamento realizado pela empresa que, ao

invés de inserir o código de outras entidades 0115, inseriu os códigos 0064 e 0018.

3.3.7 – Ocorre que se trata de erro contábil no lançamento, de modo que não se deve afastar a cobrança das diferenças devidas a título de contribuição a entidades terceiras, tal como apontado no relatório fiscal.

3.3.8 – Isto ocorre porque o erro contábil na declaração em GFIP viola o art. 32, inc. IV, da Lei 8.212/91, segundo o qual é obrigação da empresa contribuinte o preenchimento da GFIP de forma adequada.

3.3.9 – Não obstante, para esta espécie de violação, há previsão específica de multa, contida no art. 32-A da Lei 8.212/91, cuja redação é a seguinte: (...)

(fl. 684) **3.3.19** – Sendo assim, o art. 32-A da Lei 8.212/91 afasta a incidência de multa no percentual de 75%, tal como imposto pela autuação e defendido no relatório fiscal. Aplicando-se, pois, multa de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas, somadas a 2% ao mês sobre as contribuições devidas, declaradas e não pagas, limitando-se o percentual a 20%. (...)

(fl. 685) **3.3.24** – Nesta senda, impõe-se a redução da multa, com substituição da forma de cálculo mediante aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 em detrimento do art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96.

Ocorre que o equívoco resultou em declaração a menor e consequente recolhimento inferior das contribuições devidas a terceiros, de modo que incidem os arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/1991, os quais determinam que, nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições sociais e às devidas a terceiros, aplica-se a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença não recolhida.

O art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, por sua vez, destina-se às infrações acessórias (atraso ou erro na entrega da GFIP) e não alcança hipóteses em que há efetiva diferença de tributo.

Lei 8.212/91

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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:

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

Não há o que se falar em aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8212/1991, que corresponde à conduta de não entrega de GFIP de contribuições recolhidas. E nem é possível ao Conselho fazer qualquer espécie de redução que não esteja prevista na legislação, dada a atividade não discricionária do julgamento.

Não merece reparo o Auto de Infração relativo às contribuições devidas a Terceiros, nem a imposição da multa de ofício, incidente sobre as contribuições lançadas, no percentual de 75%.

Conclusão.

Conheço o recurso voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho