



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720142/2022-83
ACÓRDÃO	2101-003.795 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE APICUM-ACU
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.

O adicional constitucional de férias integra o salário de contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485/PR. TEMA 985. MODULAÇÃO EFEITOS.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias. Em sede de embargos de declaração opostos foi modulado os efeitos da decisão, a contar da data da publicação

da ata de julgamento da decisão de mérito, ou seja, a contribuição previdenciária das empresas deve ser cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, com exceção das contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

ALEGAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INFIRMAR O LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a exemplo da falta de recolhimento do tributo que é punida com a aplicação da multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido pelo sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos acerca da multa confiscatória e multa previdenciária; na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Júnior – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral),

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MUNICIPIO DE APICUM-ACU (e-fls 464/470) em face do Acórdão nº 101-023.236 (e-fls. 443/455) da 5ª. Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O lançamento se refere às contribuições sociais dos segurados relacionadas a quota do segurado descontada da remuneração paga/creditada, retida pelo sujeito passivo e não recolhida à Previdência Social nas competências 01/2019 a 13/2019, inclusive 13º salário, no valor de R\$ 2.601.366,81.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 10/20):

O sujeito passivo deixou de apresentar à fiscalização quase toda documentação objeto do procedimento fiscal, solicitada por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, de 07/10/2021.

Em razão da não apresentação da documentação solicitada no TIPF, foi lançado de ofício o montante das contribuições devidas, com fundamentação legal no artigo 33, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991; inclusive, com a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no Inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991.

Os dados foram apurados por meio dos seguintes dos registros contábeis do contribuinte lastreados na documentação da prestação de contas do município junto ao TCE-MA, obtida através do endereço internet <https://www6.tce.ma.gov.br/PCA/visualizarestrutura.zul>: Ofício de Apresentação da Prestação de Contas Ano 2019; Relação de Empenho por Unidade Orçamentária – Analítica; Livro Diário; Nota de Empenho, Nota de Subempenho, Nota Liquidação, Ordem de Pagamento, Folha de Pagamento Analítica e Recibo Pagamento.

DA BASE DE CÁLCULO.

Segurado Empregado – Base de Cálculo da Contribuição da Empresa/Empregador e da Contribuição do Segurado Empregado

Foi considerada como base de cálculo dos lançamentos os pagamentos/créditos efetuados pelo sujeito passivo, do total de vencimentos, vantagens salariais e de remuneração devidos, integrantes do salário de contribuição, destinados a retribuir a prestação dos serviços, em caráter não eventual (Artigo 28, Inciso I da

Lei nº 8.212/1991), realizados por servidores municipais cargos efetivos, servidores municipais ocupantes de cargos, exclusivamente, comissionados, servidores municipais cargos temporários/contratados por tempo determinado, e agentes políticos, não filiados a Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, enquadrados pela fiscalização como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, no tipo de categoria “empregado”.

A falta de recolhimento, no prazo legal, de contribuição destinada à previdência social, que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados configura, "em tese", o crime de Apropriação Indébita Previdenciária, definido pelo Código Penal Brasileiro, Art. 168-A, inciso I, motivo pelo qual será objeto da emissão de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal.

A contribuição foi apurada sobre os valores considerados como base de cálculo para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS pela própria empresa, que, no momento do pagamento, realizou o desconto da contribuição dos servidores destinada ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

Os dados foram apurados através da “Planilha Apuração Fato Gerador Contribuição Previdenciária para o RGPS – Jan/2019 a Dez/2019 FPA Servidores Filiados ao RGPS”, Arquivo 01 do Processo Administrativo Fiscal – PAF vinculado 11234-720.141/2022-39, e da “Planilha Apuração Fato Gerador Contribuição Previdenciária para o RGPS Declarado na GFIP – Jan/2019 a Dez/2019”, Arquivo 05 do PAF vinculado 11234-720.141/2022-39; consolidados sob a forma de resumo, por competência mensal da prestação dos serviços, na “Planilha Consolidada Lançamento Fato Gerador Contribuição Previdenciária para o RGPS Omitido na GFIP – Jan/2019 a Dez/201”, item “FG GERADOR OMITIDO NA GFIP – LANÇADO APURAÇÃO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO”, coluna “INSS DESC” – Contribuição do segurado descontada da remuneração paga/creditada, retida pelo sujeito passivo, e não recolhida ao Instituto Nacional do Segurado Social - INSS, caracterizando o crime de Apropriação Indébita”, Arquivo 06 do PAF vinculado 11234-720.141/2022-39, e registrados no “Demonstrativo de Apuração” do auto de infração lavrado (Código de Receita e Infração abaixo relacionados), no levantamento do montante das contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo.

DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO SUJEITO PASSIVO.

Os Recolhimentos realizados pelo contribuinte em Guias da Previdência Social – GPS, anteriores ao início do procedimento fiscal, Código de Recolhimento 2402, foram apropriados na quitação dos fatos geradores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

ACRÉSCIMOS LEGAIS DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS APLICADO.

Sobre a contribuição previdenciária lançada foi aplicada a multa de ofício de 75% e o débito foi acrescido de juros de mora à taxa SELIC.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestiva, alegando, preliminarmente, a não incidência de contribuição previdenciária sobre diversas verbas que classifica como de natureza indenizatória, tais como o terço constitucional de férias (gozadas ou indenizadas), aviso prévio indenizado, valores pagos nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, salário-maternidade, gratificações, horas extras, adicional noturno e adicional de insalubridade. Fundamenta sua tese em precedentes do STJ, especialmente no REsp nº 1.230.957, bem como em decisão do STF no RE nº 576.967, além de invocar temas repetitivos e entendimentos administrativos no âmbito do CARF.

Alega, ainda, que a fiscalização teria procedido de forma genérica e por amostragem, sem análise adequada dos documentos, o que comprometeria a liquidez e certeza do crédito tributário, ensejando a nulidade do lançamento.

Sustenta também a aplicação da Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, que orienta a dispensa de contestar e recorrer em hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, argumentando que a própria Fazenda Nacional reconhece a pacificação da matéria nos tribunais superiores, o que deveria vincular a atuação fiscal e administrativa.

No mérito, defende a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre remunerações pagas a trabalhadores avulsos, contribuintes individuais e prestadores de serviços, sob o argumento de ausência de previsão constitucional para tributação de valores que não configurem efetiva retribuição ao trabalho. Aduz que o lançamento teria sido realizado com base em aferição indireta e arbitramento indevido, ao considerar a totalidade dos empenhos liquidados, desconsiderando recolhimentos já efetuados e inexistindo, portanto, fato gerador em relação a parte das exigências.

No tocante à penalidade, alega inexistência de dolo, afirmando que não restou demonstrado o elemento subjetivo necessário para a qualificação da multa, defendendo, quando muito, a ocorrência de culpa. Sustenta, ainda, que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, especialmente nos percentuais de 75% a 150%, em afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, requerendo sua redução ou cancelamento. Por fim, contesta a incidência de juros e a aplicação da taxa SELIC, reiterando a ilegalidade das exigências e pleiteando a nulidade ou revisão integral do lançamento.

Adveio o julgamento no qual a decisão de piso negou provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme Acórdão que restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. AFERIÇÃO INDIRETA. LEGITIMIDADE.

É legítimo o lançamento de contribuição previdenciária por meio de aferição indireta quando o contribuinte não apresenta a documentação solicitada pela fiscalização.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. VERBA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de terço constitucional de férias gozadas natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS INDENIZADAS.

A falta de comprovação de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os primeiros quinze dias de auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias indenizadas impede eventual retificação do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa de ofício lançada à alíquota de 75% tem como fato gerador a mera inadimplência do contribuinte quanto ao pagamento ou recolhimento de tributos ou a omissão ou inexatidão na prestação de declarações, constatados em procedimento de ofício, independentemente da gravidade da infração e da intenção do sujeito passivo, consoante determinação legal.

O princípio da vedação ao confisco é endereçado ao legislador e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de piso em 24/02/2023 pela via eletrônica (e-fl. 519), foi juntado aos autos Recurso Voluntário em 13/03/2023, conforme Termo de Solicitação de Juntada (e-fl. 462), por meio do qual a Recorrente reitera os termos da impugnação.

No recurso, a recorrente sustenta, inicialmente, a impossibilidade de constituição do crédito tributário mediante arbitramento ou aferição indireta, alegando que o lançamento foi realizado com base em critérios genéricos, sem a devida consideração dos documentos disponíveis, o que comprometeria a identificação correta dos fatos geradores e resultaria na cobrança indevida de contribuições sobre valores que não correspondem a rendimentos do trabalho.

Reitera a tese de que a contribuição previdenciária somente pode incidir sobre rendimentos efetivamente destinados à retribuição do trabalho, defendendo a exclusão da base de cálculo de diversas verbas de natureza indenizatória, como o terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e valores pagos nos primeiros dias de afastamento por doença. Argumenta, ainda, que não é legítima a incidência sobre valores “devidos” e não pagos ou

creditados, nem sobre remunerações que não guardem relação direta com a prestação de serviços.

Sustenta também a impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre remunerações pagas a trabalhadores avulsos, contribuintes individuais e prestadores de serviços, sob o fundamento de ausência de previsão constitucional para tal exigência, bem como a necessidade de compensação de valores eventualmente já recolhidos.

A recorrente também questiona a multa de ofício, afirmando que os percentuais aplicados são excessivos e possuem caráter confiscatório, além de não haver comprovação de dolo que justifique eventual qualificação da penalidade.

Por fim, contesta o entendimento de preclusão adotado na decisão recorrida, defendendo interpretação mais ampla das normas processuais administrativas, com fundamento nos princípios da verdade material, ampla defesa e contraditório, de modo a permitir a análise de argumentos e provas apresentados ao longo do processo, ainda que não tenham sido integralmente desenvolvidos na impugnação inicial.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do recurso, para cancelamento ou revisão do lançamento, com o afastamento das incidências impugnadas, adequação das penalidades e análise integral das alegações, bem como a manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o sobrestamento da Representação Fiscal para Fins Penais até decisão definitiva.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

O recorrente sustenta que a multa de ofício aplicada seria confiscatória.

Não se pode conhecer da alegação de confisco por se tratar de matéria de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Com relação as multas previdenciárias objeto da autuação, a decisão de piso registrou que na impugnação não houve questionamento acerca da matéria. Já o recorrente sustenta que não deve ser reconhecida a existência de matéria não impugnada, defendendo interpretação ampla da impugnação e afastamento da aplicação rígida da preclusão, com fundamento nos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material.

Argumenta que o CARF, como instância revisora, deve admitir a análise de argumentos e provas ainda que não detalhados na fase inicial, adotando interpretação abrangente do conceito de “matéria”. Por fim, invoca precedentes e doutrina para defender a mitigação da preclusão no processo administrativo, com a consequente apreciação de alegações apresentadas em momento posterior.

Nos termos do artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, a impugnação deve abranger, sob pena de preclusão, todos os motivos de fato e de direito, bem como os pontos de discordância que o sujeito passivo entenda pertinentes à sua defesa. O artigo 17 do mesmo diploma processual é expresso ao considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada naquela oportunidade, vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

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

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício

ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, é no momento da impugnação que se concentra a fase de defesa ampla, assim como se inaugura a fase litigiosa, não sendo lícito ao contribuinte inovar em recurso com teses que poderia e deveria ter apresentado na fase própria.

Para o adequado deslinde da controvérsia tributária, incumbe ao julgador delimitar com precisão o objeto do litígio, atuando exclusivamente dentro do espaço processual delineado. Esses limites são definidos, de um lado, pela pretensão deduzida pela Administração Tributária e, de outro, pela resistência apresentada pelo contribuinte, resultando na decisão proferida em primeira instância, posteriormente submetida à revisão recursal.

Nesse cenário, a impugnação assume papel essencial na estabilização da relação processual, fixando o âmbito de debate entre as partes. Desse modo, as questões suscitadas em sede recursal devem guardar estrita correspondência com aquelas originalmente articuladas na impugnação, sendo vedada a inovação argumentativa que venha a surpreender a Fazenda Pública ou alterar o objeto litigioso, sob pena de violação à preclusão processual.

A inovação processual afronta diretamente os princípios da preclusão e da estabilização da lide administrativa, os quais visam conferir celeridade e segurança jurídica ao processo fiscal.

Por essa razão, não há que se falar em aplicação do princípio da verdade material para o conhecimento dessas teses. Embora tal princípio sirva de orientação interpretativa, não possui a força de afastar comandos legais expressos que regem o processo administrativo fiscal, especialmente no que toca à delimitação do objeto de defesa e à preclusão das alegações não oportunamente deduzidas.

Assim, conclui-se que as alegações introduzidas somente em sede recursal configuram inovação processual indevida e, por conseguinte, não merecem conhecimento.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos argumentos acerca da multa confiscatória e multa previdenciária.

2. Preliminar

O recorrente sustenta, inicialmente, a impossibilidade de utilização da técnica de arbitramento ou aferição indireta para a constituição dos créditos tributários, embora reconheça que tal procedimento encontra previsão legal. Argumenta que, no caso concreto, a fiscalização aplicou indevidamente essa metodologia, desconsiderando elementos reais da contabilidade e apurando a exigência com base em valores genéricos, o que comprometeria a validade do lançamento.

Não procedem as alegações da recorrente quanto à impossibilidade de utilização da aferição indireta. No caso concreto, restou devidamente comprovado que o contribuinte, embora regularmente intimado, deixou de apresentar a documentação essencial à verificação das bases de cálculo e dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, limitando-se a cumprir de forma parcial a requisição fiscal.

Diante dessa omissão, a fiscalização não dispunha de elementos suficientes para apuração individualizada das remunerações pagas e não declaradas, circunstância que legitimou a adoção da aferição indireta, nos termos da legislação previdenciária aplicável. Trata-se, portanto, de procedimento excepcional, porém expressamente autorizado, justamente para situações em que há recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações pelo contribuinte.

Ademais, a apuração do crédito tributário foi realizada com base em documentos oficiais disponíveis, notadamente aqueles constantes da prestação de contas apresentada pelo próprio ente público perante o Tribunal de Contas, o que afasta a alegação de arbitrariedade ou ausência de lastro fático.

No tocante à base de cálculo, não há qualquer demonstração concreta de que tenham sido incluídos valores estranhos à incidência das contribuições. A recorrente limita-se a apresentar alegações genéricas, sem indicar especificamente quais verbas teriam sido indevidamente tributadas ou apontar inconsistências nos valores apurados.

Assim, verifica-se que o lançamento foi realizado em estrita observância à legislação de regência, sendo a utilização da aferição indireta consequência direta da conduta omissiva do próprio contribuinte, não havendo que se falar em nulidade ou ilegalidade do procedimento fiscal.

3. Mérito

Alega que a autuação promoveu a incidência de contribuição previdenciária sobre valores que não configuram rendimentos do trabalho, inclusive sobre quantias não efetivamente pagas ou creditadas, o que violaria os parâmetros constitucionais da regra matriz de incidência. Defende que a base de cálculo da contribuição deve estar estritamente vinculada à folha de salários, não podendo abranger verbas de natureza indenizatória ou valores que não representem contraprestação laboral.

Sustenta que é ilegal a cobrança de contribuição previdenciária sobre remunerações “devidas” a prestadores de serviço, por ausência de previsão constitucional, afirmando que houve inclusão indevida de valores na base de cálculo, sem a necessária correlação com a efetiva prestação de trabalho.

A legislação previdenciária é expressa ao estabelecer que a prestação de serviço, ainda que sem vínculo empregatício, enseja a filiação obrigatória ao Regime Geral de Previdência Social, na condição de contribuinte individual, sendo a remuneração auferida considerada salário-de-contribuição.

Nesse contexto, a obrigação tributária não se limita às quantias efetivamente pagas, mas alcança também aquelas devidas ou creditadas, conforme expressamente previsto na legislação de regência. Ademais, compete à empresa contratante proceder à retenção e ao recolhimento das contribuições incidentes sobre tais valores, inclusive as devidas pelo segurado e as patronais.

No caso concreto, restou evidenciado que o Município realizou pagamentos a prestadores de serviços pessoas físicas sem promover a devida declaração e recolhimento das contribuições correspondentes, o que justifica plenamente a constituição do crédito tributário. Assim, a exigência fiscal encontra respaldo direto na legislação aplicável, não havendo qualquer afronta ao texto constitucional ou ilegalidade no procedimento adotado.

A seguir trecho esclarecedor do Relatório Fiscal:

a) Segurado Empregado – Base de Cálculo da Contribuição da Empresa/Empregador e da Contribuição do Segurado Empregado

O pagamento/crédito efetuado pelo sujeito passivo acima já qualificado, do total de vencimentos, vantagens salariais e de remuneração devidos, integrantes do salário de contribuição, destinados a retribuir a prestação dos serviços, em caráter não eventual, realizados por servidores municipais cargos efetivos, servidores municipais ocupantes de cargos, exclusivamente, comissionados, servidores municipais cargos temporários/contratados por tempo determinado, e agentes políticos, não filiados a Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, tendo em

vista a inexistência de fundo dessa natureza na estrutura administrativa do Município de Apicum-Açu – MA. Referidos servidores foram enquadrados pela fiscalização como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, no tipo de categoria “empregado”, de acordo com o Art. 12, inciso I, alíneas “a”, “g”, “j”, § 6º, combinado com Art. 13; ambos, da Lei nº 8.212/1991.

A falta de recolhimento, no prazo legal, de contribuição destinada à previdência social, que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados configura, "em tese", o crime de Apropriação Indébita Previdenciária, definido pelo Código Penal Brasileiro, Art. 168-A, inciso I, motivo pelo qual será objeto da emissão de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal.

O recorrente sustenta a não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas que entende possuir natureza indenizatória, especialmente o terço constitucional de férias (indenizadas ou gozadas), o aviso prévio indenizado e os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença. Argumenta que tais parcelas não constituem contraprestação pelo trabalho, razão pela qual não poderiam integrar a base de cálculo das contribuições.

Defende, ainda, que, no período inicial de afastamento por incapacidade, o valor pago pelo empregador teria natureza de benefício transferido pela Previdência Social, e não de salário, afastando, portanto, a incidência tributária. Nesse sentido, invoca entendimento consolidado na jurisprudência, especialmente em sede de recursos repetitivos, no sentido de reconhecer a natureza não remuneratória dessas verbas.

O recorrente também menciona precedentes administrativos que teriam adotado a mesma orientação, reforçando a tese de que tais rubricas devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com possibilidade de compensação dos valores recolhidos indevidamente.

Por fim, alega que o lançamento fiscal careceria de liquidez e certeza, sob o argumento de que a fiscalização teria realizado apuração genérica e por amostragem, sem análise adequada dos documentos, reiterando que a base de cálculo foi indevidamente composta por verbas não tributáveis.

Neste ponto o contribuinte apenas reitera os argumentos apresentados em sede de impugnação, não apresentando fatos ou documentos novos capazes de alterar o que foi decidido pelo juízo *a quo*, de modo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, reproduzidos no excerto abaixo, com os quais concordo, motivo pelo qual os utilizo como razão de decidir no presente assunto, tendo em vista o disposto no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

De início, registre-se que o contribuinte, em que pese alegar a existência de verbas indenizatórias incluídas na base de cálculo das contribuições apuradas pela fiscalização, não anexou à sua defesa documentos que pudessem identificar o pagamento das supostas verbas.

Importante aqui lembrar que a autoridade fiscal apurou a base de cálculo das contribuições previdenciárias por meio de documentos do próprio Município, obtidos junto ao TCE MA. São eles: Apresentação da Prestação de Contas Ano 2019; Relação de Empenho por Unidade Orçamentária – Analítica; Livro Diário; Nota de Empenho, Nota de Subempenho, Nota Liquidação, Ordem de Pagamento, Folha de Pagamento Analítica e Recibo Pagamento.

Dessa forma, havendo discordância quanto à base de cálculo levantada, deveria o contribuinte apresentar os valores que julga corretos e apresentar a documentação de suporte para cada um dos meses fiscalizados, o que não foi feito.

Assim, nada de novo foi trazido aos autos na presente fase processual capaz de desqualificar o trabalho da fiscalização, que, frise-se, deu-se com base em documentação do próprio contribuinte.

De todo modo, em relação às verbas citadas (terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; aviso prévio indenizado; e quinze dias que antecedem o auxílio-doença), convém trazer os esclarecimentos que seguem.

(...)

A lei de custeio da Seguridade Social, ao definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, utilizou um critério amplo, incluindo na remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Pretendendo o legislador excluir determinada verba da incidência da contribuição previdenciária, o fez de maneira expressa pelas disposições do § 9º do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991, através de relação exaustiva. É o que se observa com as importâncias recebidas a título de **terço constitucional de férias indenizadas** apontada pela impugnante:

(...)

De fato, algumas das verbas, mesmo não integrantes do referido rol de exclusão, foram reconhecidas, no âmbito do poder judiciário, como de não incidência de contribuições previdenciárias, com efeito vinculante para a RFB, conforme disposto no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, entre elas estão os **primeiros 15 dias de afastamento do empregado que antecedem ao auxílio-doença e o aviso prévio indenizado**.

Entretanto, conforme já dito, não restou comprovado pela impugnante, de forma consistente e com a apresentação de documentos hábeis, inclusive a folha de pagamento e contabilidade, que tivesse havido o pagamento de verbas pelo contribuinte a título de primeiro 15 dias de afastamento por doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias indenizadas. A impugnante limitou-se a

informar a existência de supostas verbas de caráter indenizatórios, sem demonstrar a existência delas.

Com relação ao terço constitucional de férias, embora o STF tenha posteriormente reconhecido a constitucionalidade da incidência da contribuição no RE 1.072.485/PR, essa decisão teve modulação de efeitos *ex nunc*, a partir de 15/09/2020, conforme embargos de declaração julgados em 12/06/2024.

Assim, como o presente caso trata de períodos de 2019, o Município defende que a cobrança é indevida, devendo os valores correspondentes serem excluídos do lançamento, por se referirem a período anterior à modulação estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Na análise do tópico em questão, necessário recordar que, em 2014, ao analisar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.230.975/RS de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constituía ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não seria possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese:

“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”, decidindo pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Dessa decisão foram opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Além disso, após a prolação do acórdão de mérito, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, requereu a suspensão nacional de todos os processos sobre a matéria, uma vez existir nos autos os referidos embargos de declaração visando à modulação dos efeitos da decisão, ao passo que os Tribunais Regionais Federais vinham aplicando, de forma ampla, o Tema 985.

Da mesma forma, diversos processos foram julgados no âmbito do CARF, entre 2014 e 2020, aplicando o entendimento vinculante proferido pelo STJ quanto à não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e, após o julgamento do mérito realizado pelo STF, imediatamente aplicou-se o novo entendimento aos processos em trâmite no

âmbito do CARF e do judiciário, gerando graves entraves à segurança jurídica e à isonomia entre os contribuintes.

Diante do pedido feito pela ABAT, em meados de 2023, o ministro André Mendonça, relator à época do Tema 985, proferiu decisão determinando a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos – o que inclui o CARF – versando sobre a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Com relação aos embargos de declaração opostos acerca da modulação dos efeitos, o STF se posicionou conforme a ementa a seguir transcrita:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO .

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. Questão em discussão

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. Razões de decidir

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. Dispositivo

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas

as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I. Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio. (RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJS/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Os novos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional com intuito de alterar o marco temporal ou os efeitos da modulação não foram acolhidos.

Conforme se verifica no andamento processual no sítio eletrônico do STF, em 24/09/2025 foi certificado o trânsito em julgado do RE nº 1.072.485 (Tema 985).

Dessa forma restou fixado pelo Tema 985 do STF que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias gozadas, ao considerar que este tem natureza salarial e habitual. Contudo, por segurança jurídica, esse entendimento, quando há questionamentos tempestivos, valerá apenas para fatos geradores a partir de 15/09/2020, data de publicação da ata do julgamento do mérito do RE nº 1.072.485, e não retroage.

Ocorre que, no presente caso, em que pese o recorrente afirmar que teria anexado documentos de comprovação acerca das supostas verbas indenizatórias, a realidade fática demonstra que não fora juntada aos autos comprovante de que as contribuições objeto da autuação incidiram sobre tais verbas.

Resta evidenciado que o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar documentalmente, para elidir do lançamento as parcelas que entende não serem passíveis de incidência de contribuições previdenciárias.

Entendo que cabia ao recorrente comprovar suas alegações mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Em não o fazendo, não se desonerou do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)¹, de modo não merecer qualquer reforma o acórdão recorrido neste ponto.

4. Da multa de ofício aplicada

¹ **LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015.** Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

O recorrente sustenta que a aplicação de multas nos percentuais de 75% a 150% seria excessiva, por assumir caráter confiscatório, em afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Argumenta que, especialmente no caso da multa qualificada de 150% do tributo devido, haveria evidente desproporção punitiva, razão pela qual requer a redução das penalidades e dos encargos moratórios.

A questão da confiscatoriedade não foi conhecida conforme descrito no tópico destinado a admissibilidade.

Ademais, cumpre esclarecer que não houve, no caso concreto, aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, como alegado. Conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal, a penalidade aplicada foi a multa de ofício no percentual de 75%, devidamente fundamentada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, em conjunto com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

A multa de ofício aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas na legislação retro mencionada.

Dessa forma deve ser mantida a multa aplicada.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos argumentos acerca da multa confiscatória e multa previdenciária, na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior