



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.721521/2023-71
ACÓRDÃO	2101-003.507 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE MIRADOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. GILRAT. DIFERENÇA. AUTOENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

É devida a cobrança da diferença de alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela CNAE, vigente à época dos fatos geradores.

É responsabilidade da empresa o autoenquadramento na atividade preponderante, cabendo ao fisco, em caso de erro no autoenquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção. Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

ALÍQUOTA GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A alíquota GILRAT aplicável é aquela atribuída à atividade na qual se encontram o maior número de segurados empregados ou trabalhadores

avulsos. Cabe ao contribuinte apresentar provas que contradigam as informações prestadas por ela mesma no preenchimento da GFIP.

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.

GASTO DE PESSOAL COM AS CONTRATAÇÕES NULAS. SÚMULA Nº 363 TST. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A nulidade da contratação de servidor público, sem prévia aprovação em concurso público, não impede ao trabalhador o recebimento da remuneração correspondente ao período trabalhado, até porque não se admite a prestação de trabalho sem a respectiva remuneração. Ainda que o entendimento adotado pelo TST e pelo STF possuir o condão de dispensar o contratante do pagamento de verbas trabalhistas indenizatórias, em nenhum momento afasta a incidência, em relação aos salários pagos ou devidos, das contribuições previdenciárias incidentes na espécie.

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. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. CABIMENTO.

O não atendimento das intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos autoriza o agravamento da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2.048/2.061) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (fls. 2.002/2.018), que julgou a impugnação improcedente, mantendo em parte o crédito tributário formalizado nos Autos de Infração abaixo relacionados, lavrados em 08/08/2023, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 21/34):

- Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 17.747.844,20, já incluídos juros de mora

(Calculados até 08/2023) e multa proporcional (Passível de Redução), referente contribuição previdenciária patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), ajustada pelo FAP, incidentes sobre o total das remunerações paga, devidas ou creditadas aos segurados empregados que lhes prestaram serviços, não declarados em GFIP (fls. 02/12) e

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS, no montante de R\$ 6.795.456,89, já incluídos juros de mora (Calculados até 08/2023) e multa proporcional (Passível de Redução), referente contribuições a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre as remunerações pagas, não declaradas em GFIP (fls. 14/19).

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o seguinte excerto extraído do acórdão recorrido (fls. 2.003/2.005):

Dos lançamentos

O contribuinte em epígrafe teve lavrados em seu desfavor os seguintes autos de infração:

- Auto de Infração "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador", fls. 2/12, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, nas competências janeiro de 2019 a dezembro de 2019, inclusive gratificação natalina (competência 13/2019);

- Auto de Infração "Contribuição Previdenciária dos Segurados", fls. 14/19, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parcela dos segurados, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, nas competências janeiro de 2019 a dezembro de 2019, inclusive 13/2019.

Os créditos tributários lançados atingiram os montantes de R\$ 17.747.844,20 (dezessete milhões, setecentos e quarenta e sete mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e vinte centavos) e R\$ 6.795.456,89 (seis milhões, setecentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais e oitenta e nove centavos), respectivamente, perfazendo o valor total de R\$ 24.543.301,09, aí incluídos o principal, juros de mora e multa proporcional.

No Relatório Fiscal de fls. 21/34, a autoridade lançadora presta informações acerca do contribuinte e da ação fiscal desenvolvida junto a este, bem assim no tocante aos autos de infração lavrados.

Observa, inicialmente, que a ação fiscal foi instaurada em 23/09/2022, quando da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), por meio do qual foi

solicitada, ao contribuinte, a apresentação de documentos e arquivos digitais necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias do ano de 2019, competências 01/2019 a 13/2019.

Em 16/11/2022, considerando o não atendimento do TIFP, foi reiterada a solicitação de documentos através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (TIF-1), que também não foi atendido. Seguiram-se a este os TIFs nºs 2, 3 e 4, para cientificar o contribuinte da prorrogação e continuidade do procedimento fiscal e solicitar a apresentação de documentos relativos ao salário-família, os quais também não foram atendidos.

A auditoria fiscal relata que, em consequência, buscou outros meios e fontes para aferir o cumprimento das obrigações tributárias previdenciárias por parte do contribuinte. Destaca, nesse sentido, a prestação de contas do ano de 2019, entregue pela prefeitura ao Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE/MA), as informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB), quais sejam a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), o Sistema de Inteligência Fiscal (SIF), bem como a base da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), além das informações contábeis prestadas à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

Visto, ainda, que a Prefeitura de Mirador também não informou, embora lhe tenha sido solicitado, se possui Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), foi realizada consulta ao Sistema CADPREV, que não identificou a existência de regime próprio, fato que levou a auditoria fiscal a considerar a vinculação do contribuinte ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Demonstra, em sequência, os exames e procedimentos realizados com vistas à apuração das bases de cálculo e das alíquotas consideradas na lavratura dos autos de infração de fls. 2/12 e 14/19, inclusive quanto à multa qualificada e agravada.

Destaca, ainda, a juntada, aos autos, dos documentos considerados na ação fiscal, reunidos nos Anexos 1 a 25, fls. 36 a 1912,

Notícia, por fim, a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), conforme processo nº 11234.721.527/2023-49.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 16/08/2023 (AR de fl. 1.922) e apresentou impugnação em 15/09/2023 (fls. 1.926/1.938), acompanhada de documentos (fls. 1.939/1.989) com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 2.005/2.007):

(...)

Da impugnação

O contribuinte teve ciência do lançamento em 16/08/2023, por via postal, fl. 1922, e impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 1926/1938, protocolizado em 15/09/2023.

Após breve relato dos fatos, impugna as alíquotas utilizadas na apuração das contribuições destinadas ao GILRAT.

Afirma que o RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), antigo SAT, representa uma contribuição dos empregadores à Previdência Geral, prevista no inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que consiste em um percentual que mede o risco da atividade econômica, com base no qual é cobrada a contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa. A alíquota de contribuição é de 1% se a atividade é de risco mínimo, 2%, se de risco médio, ou 3%, se de risco grave, incidente sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O FAP, por sua vez, é um multiplicador do RAT, que afere o desempenho da empresa (empregador), dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos em um determinado período. O FAP consiste em um multiplicador variável de 0,5% a 2%, aplicado com quatro casas decimais sobre a alíquota do RAT, levando em consideração, principalmente, os índices de frequência, gravidade e custo e rotatividade.

Da multiplicação desses dois conceitos, resulta o "RAT Ajustado", que corresponde à alíquota incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, para custear as aposentadorias especiais e aqueles benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. As alíquotas sobre as quais incide o FAP encontram-se identificadas na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE). "De acordo com o anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999 (com redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009), a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco (conforme a CNAE) para a atividade de "Administração Pública em geral" (8411- 6/00) é de risco médio (2%)."

Demais, para que as atividades sejam classificadas em risco mínimo, médio ou grave (1%, 2% e 3%, respectivamente), deve-se levar em conta a atividade preponderante realizada, qual seja aquela que ocupa o maior número de segurados, conforme parágrafo 3º do artigo 202 do Decreto nº 3.048, de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social.

Isto posto, o contribuinte afirma que a maior parte de seus servidores atua na área da educação, bem como em atividades burocráticas. "Logo, de acordo com a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco

(conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas) as atividades de ensino correspondem ao risco leve, equivalente ao percentual de 1%."

No que se refere ao FAP, destaca que não há registros de acidentes de trabalho ocorridos no Município, "razão pela qual devemos considerar o índice 0,00 (zero) para frequência, gravidade e custo e rotatividade, podendo concluir que o FAP correto para o caso em análise seria de 0,5% (meio por cento) sobre a alíquota RAT."

Cita decisões judiciais acerca da matéria.

Conclui que a alíquota do RAT aplicada ao Município deve-se limitar ao percentual de 1%, fixando-se a alíquota do FAP para os lançamentos impugnados no mínimo de 0,5%.

Em sequência, afirma a impossibilidade material de cumprimento dos termos de intimação fiscal, de sorte que as multas previdenciárias proporcionais lançadas nos autos de infração impugnados restaram arbitradas de forma irregular.

Observa que, segundo o auto de infração e o termo de lançamento fiscal, a infração cometida corresponderia a não exibição de documentos, arquivos digitais, com o evidente intuito de sonegar contribuições previdenciárias. Assim, com base no artigo 44, I, parágrafo 2, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, foi aplicada a multa previdenciária ao impugnante.

Esclarece que todas as tentativas de diálogo com os representantes da administração anterior (2017-2020), objetivando uma transição de governo que permitisse o planejamento e organização da nova administração municipal, restaram frustradas. Notícia, nesse sentido, o ajuizamento do Mandado de Segurança nº 0800918-14.2020.8.10.0099, "objetivando o provimento judicial que determinasse o início da transição imediatamente."

Em assim sendo, a atual prefeita municipal, após sua posse no cargo, em 1º de janeiro de 2021, teria encontrado os prédios, veículos e demais bens públicos em estado precário, e, no que interessa ao caso em apreço, sem qualquer arquivo documental.

Assim, a não exibição dos documentos ou livros requeridos não se deu por mera liberalidade do impugnante, "haja vista que é materialmente impossível fornecer as informações solicitadas nos Termos de Intimações Fiscais constantes nos autos."

Não é, portanto, razoável a aplicação das multas previdenciárias, ora impugnadas, que devem ser canceladas em ambos os autos de infração.

Em seguimento, afirma a existência de divergências nas bases de cálculo dos autos de infração e a consequente necessidade de exclusão da folha de pagamentos referente a contratos nulos.

Assevera que, nas bases de cálculo autuadas, foram incluídas todas as folhas de pagamento do Município, "alcançando equivocadamente o gasto de pessoal com as contratações nulas realizadas pela gestão no exercício 2019."

Observa que a contratação de servidor público sem prévia aprovação em concurso público, após a Constituição Federal de 1988, encontra óbice no respectivo artigo 37, II, e parágrafo 2, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário-mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS, nos termos da Súmula nº 363 do Tribunal Superior do Trabalho (TST).

Destaca, a propósito, decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.140, com repercussão geral reconhecida, em que restou firmada a tese de que as contratações sem concurso pela administração pública não geram quaisquer efeitos jurídicos válidos a não ser o direito aos salários do período trabalhado e ao levantamento dos depósitos efetuados no Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

Tem, assim, que devem ser excluídos das bases de cálculo lançadas os valores referentes aos contratos nulos, em razão do óbice estabelecido na Súmula nº 363 do TST.

Por derradeiro, afirma a necessidade de exclusão do terço de férias das bases de cálculo das contribuições lançadas.

Assevera que a questão relativa à incidência de contribuição sobre o abono constitucional de férias encontra-se pacificada desde o julgamento, pelo STF, do Recurso Extraordinário nº 593.068, no qual restou fixada a Tese de Repercussão Geral (Tema 163), segundo a qual "Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade."

Resta, em consequência, indevida a inclusão de valores empenhados nesta rubrica, para fins de base de cálculo das autuações impugnadas.

Ao final, requer seja recebida a presente impugnação, para o fim de, caso não sejam cancelados os autos de infração, sejam eles revisados, de forma "que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo Lançamento com novo prazo para apresentação de defesa, considerando todos os termos expostos acima, sobretudo a multa previdenciária proporcional."

Postula, ainda, seja reconhecida a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, conforme dispõe o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 6ª Turma da DRJ10, em sessão de 21 de outubro de 2024, no acórdão nº 110-012.530 (fls. 2.002/2.018), julgou a impugnação improcedente, mantendo parcialmente o crédito tributário em decorrência da redução da multa de ofício qualificada para 100%, com a aplicação da retroatividade benéfica, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional (CTN), em razão da alteração na redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, pela Lei nº 14.689 de 2023. Segue a ementa do julgado abaixo reproduzida (fls. 2.002/2.003):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

EFEITO SUSPENSIVO.

A impugnação tempestiva do lançamento suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O salário de contribuição, para o segurado empregado, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por ele auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário de contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

GILRAT. ALÍQUOTA. CNAE.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa (GILRAT) é apurada com base no código CNAE correspondente à atividade do contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

MULTA QUALIFICADA. AGRAVAMENTO. INTIMAÇÃO. DESATENDIMENTO.

A multa qualificada é aumentada por metade em decorrência do não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para prestar esclarecimentos.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO DE OFÍCIO.

Em se tratando de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado do acórdão em 27/11/2024 (AR de fl. 2.045) e interpôs recurso voluntário em 27/12/2024 (fls. 2.048/2.061), acompanhado de documentos (fls. 2.062/2.071), em que repisa os mesmos argumentos apresentados na impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I – Os Fatos

II - Da Tempestividade

III – O Direito

3.1. Das alíquotas de RAT e FAT (gilrat) utilizadas no auto de infração – aplicabilidade de rat (1%) e fap (0,5%) para o município de Mirador/MA.

3.2. Da impossibilidade material de cumprir os termos de intimação fiscal - multa previdenciária.

3.3. Da divergência na base de cálculo do auto de infração – da necessidade de exclusão da folha de pagamentos referente aos contratos nulos - SÚMULA 363 TST

3.4 - Da necessidade de exclusão do terço de férias da base de cálculo.

IV - Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

V - Dos pedidos

Diante do exposto requer-se:

a) o conhecimento do presente recurso, uma vez que tempestivo e pertinente;

b) que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente Auto de Infração, conforme dispõe o artigo 151, III, do CTN, bem como seja reconhecido o efeito suspensivo ao presente recurso, conforme estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72;

c) à vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer o recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado, caso não seja acolhido o cancelamento do Auto de Infração, o entendimento da Ilma. Autoridade Administrativa, que este, então, seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo Lançamento com novo prazo para apresentação de defesa, considerando todos os termos expostos acima, sobretudo a multa previdenciária proporcional.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

As questões meritórias giram em torno das seguintes matérias:

Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.

O interessado requer seja reconhecida a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

Deste modo, as reclamações e recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário em litígio, consoante artigo 151, III do CTN combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Das Alíquotas de RAT e FAP (GILRAT) Utilizadas no Auto de Infração – Aplicabilidade de RAT (1%) e FAP (0,5%) para o Município de Mirador/MA.

O Recorrente afirma que no município de Mirador/MA, assim como na maioria dos demais municípios do país, a maior parte dos servidores atua na área da Educação, bem como em atividades “burocráticas” (Ex.: assistentes administrativos...). Logo, de acordo com a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco (conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas) as atividades de ensino correspondem ao risco leve, equivalente ao percentual de 1%.

Quanto ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), destaca que não há registros de acidentes de trabalho ocorridos no município razão pela qual deve ser considerado o índice 0,00 (ZERO) para frequência, gravidade e custo e rotatividade, podendo concluir que o FAP correto para o caso em análise seria de 0,5% (meio por cento) sobre a alíquota RAT.

No caso dos autos, o contribuinte alega que a alíquota do GILRAT a ser aplicada seria de 1% e não de 2%, visto que a maior parte dos servidores integrantes da estrutura administrativa do município atua na área da Educação e em atividades de natureza preponderantemente burocrática, com baixo grau de risco de acidente laboral.

Ocorre que o Recorrente não juntou aos autos qualquer elemento probatório para comprovar tal alegação. Cabe destacar que, para os órgãos da administração pública em geral, categoria na qual se insere o Recorrente, com a mudança implementada pelo Decreto nº 6.042 de 2007, o correspondente GILRAT passou de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir de

06/2007, quando entrou em vigor a tabela CNAE-FISCAL e o correto enquadramento do Órgão passou a ser no código 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, conforme anexo V.

Ou seja, a Administração Pública em Geral (categoria em que se enquadra a Prefeitura Municipal), código CNAE (8411-6/00), passou a ser classificada como de risco médio, devendo, portanto, ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) prevista na alínea "h" do inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212 de 1991, a partir de 06/2007, o que não foi observado pelo Recorrente.

Vale lembrar que o FAP foi incorporado ao Decreto nº 3.048 de 1999 a partir do advento do Decreto nº 6.042 de 2007, que acrescentou o artigo 202-A e determinou a aplicação desse multiplicador variável apenas a partir do ano de 2010, por força de seu artigo 5º, inciso III, na redação do Decreto nº 6.577 de 2008, o que foi corretamente observado pela fiscalização.

Diante destas considerações, não há como acolher os argumentos do Recorrente, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Da Impossibilidade Material de Cumprir os Termos de Intimação Fiscal - Multa Previdenciária.

O Recorrente requer o cancelamento das multas agravada e qualificada aplicadas em relação aos dois autos de infração lançados justificando que a não exibição de documentos ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212 de 1991 ou apresentação que não atenda as formalidades legais exigidas, não se deu por mera liberalidade do impugnante, haja vista que é materialmente impossível fornecer as informações solicitadas nos Termos de Intimações Fiscais constantes nos autos.

Tal argumento já compôs a impugnação, sendo apenas novamente repetido em sede recursal. Por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, que deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo reproduzidos, adoto-os como razões de decidir no presente tópico, tendo em vista a disposição contida no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fls. 2.015/2.018):

(...)

Das multas proporcionais lançadas

A auditoria fiscal informa, no Relatório Fiscal, que foi aplicada a multa de ofício qualificada e agravada de 225%, incidente sobre as bases de cálculo apuradas, sob o fundamento de que "o contribuinte não atendeu as diversas intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos e arquivos digitais, conforme fartamente demonstrado neste relatório fiscal, além de estar comprovado o evidente intuito, por parte do sujeito passivo, de sonegar contribuições previdenciárias, incidindo no crime, em tese, de sonegação fiscal (art. 71 da Lei nº 4.502/1964)".

A multa em tela foi lançada com suporte no artigo 44, inciso I, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que rezam:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º **O percentual de multa** de que trata o inciso I do *caput* deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão **aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela [sic] sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - **prestar esclarecimentos;** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) — Grifou-se.

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se observa, a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, foi, por primeiro, qualificada, passando para 150%, consoante o disposto no parágrafo 1º desse mesmo artigo 44, em face do "evidente intuito, por parte do sujeito passivo, de sonegar contribuições previdenciárias", conforme asseverado pela auditoria fiscal.

Note-se que a qualificação da multa de ofício não foi objeto de contestação por parte do contribuinte.

Em um segundo momento, essa multa qualificada de 150% foi agravada em 50%, atingindo o percentual lançado de 225%, em cumprimento às determinações contidas no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, supratranscrito, visto que o

contribuinte "não atendeu as diversas intimações^{1 (4)} para prestar esclarecimentos e apresentar documentos e arquivos digitais".

Quanto a esse aspecto, registre-se, inicialmente, que o Município, na condição de pessoa jurídica de direito público interno^{2 (5)}, dotado de personalidade jurídica própria, responde por suas obrigações previdenciárias, como contribuinte, independentemente de quem seria o seu gestor à época da ocorrência dos fatos geradores.

Quanto ao não atendimento das intimações que foram dirigidas ao Município, com vistas à apresentação de documentos e à prestação de informações necessárias aos trabalhos da fiscalização da RFB, a atual administração alega em síntese que, ao assumir o executivo municipal, não teria encontrado qualquer arquivo documental.

Deve-se considerar, todavia, que a posse da atual prefeita municipal ocorreu em 12 de janeiro de 2021, ao passo que o procedimento de auditoria fiscal foi iniciado em 23 de setembro de 2022, com a ciência do TIFP de fls. 1882/1886^{3 (6)} posteriormente reiterado em 24 de novembro de 2022, conforme TIF nº 01^{4 (7)} nenhum dos quais foi atendido.

Não é crível nem aceitável que, no intervalo de quase dois anos decorrido entre essas datas, o Município ainda não se houvesse reorganizado em face da situação alegadamente promovida pela administração municipal anterior. Demais, apesar das reiteradas intimações da RFB, o contribuinte sequer se dignou a apontar, à época da auditoria fiscal, as dificuldades supostamente encontradas na apresentação dos documentos e demais informações que lhe foram solicitadas.

Tem-se, destarte, que o quanto alegado pelo contribuinte não constitui justificativa válida ao não atendimento das intimações que lhe foram encaminhadas pela auditoria fiscal.

Resta, em consequência, mantida a multa de ofício qualificada e agravada de 225%, incidente sobre as contribuições não recolhidas, relativas ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2019.

Essa multa deve, contudo, ser reduzida de ofício, a teor do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: ... tratando-se de ato não definitivamente julgado: ... quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

^{1 (4)} Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIFP) e Termos de Intimação Fiscal (TIFs) nºs 01 a 04, reunidos no Anexo 24, fls. 1882/1910.

^{2 (5)} Artigo 41, inciso III, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 — Código Civil.

^{3 (6)} Data da entrega, por via postal, fl. 1888, do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

^{4 (7)} Data da entrega, por via postal, fl. 1896, do Termo de Intimação Fiscal nº 1.

No caso, o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, teve sua redação alterada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, nos termos seguintes:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689/2023)

[...]

VI - **100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício**; (Incluído pela Lei nº 14.689/2023). — Grifou-se.

Isto posto, tem-se por devida, no caso concreto, a aplicação da multa qualificada, incidente sobre o valor das contribuições lançadas, **reduzida de ofício ao percentual de 100%**, consoante o disposto no artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, e **agravada em 50%**, em decorrência do não atendimento das intimações dirigidas ao contribuinte, conforme delineado neste voto.

Devem, em consequência, ser mantidos em parte os Autos de Infração "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador" e "Contribuição Previdenciária dos Segurados", haja vista a redução de ofício da multa qualificada e agravada, de 225% para 150%.

(...)

Do exposto, nada a prover.

Da Divergência na Base de Cálculo do Auto de Infração – Da Necessidade de Exclusão da Folha de Pagamentos Referente aos Contratos Nulos - Súmula 363 TST.

O Recorrente alega que foram incluídos indevidamente na composição da base de cálculo, todas as folhas de pagamento do Município, alcançando equivocadamente o gasto de pessoal com as contratações nulas realizadas pela gestão no exercício 2019, os quais devem ser excluídos em razão do óbice legal encontrado na respeitável Súmula nº 363 do TST, ensejando a necessária revisão dos valores apontados no procedimento em análise.

Neste ponto também o contribuinte apenas repisa os mesmos argumentos apresentados por ocasião da 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 (fls. 2.011/2.012), com os quais concordo, motivo pelo qual os utilizo como razão de decidir no presente tópico, 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:

(...)

Das bases de cálculo autuadas

O impugnante afirma, em suas razões, que devem ser excluídos, das bases de cálculo autuadas, os valores de gastos de pessoal decorrentes de "contratações nulas realizadas pela gestão no exercício 2019." Destaca, acerca da matéria, a Súmula nº 363, do TST, e o acórdão proferido pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.140- RS.

Veja-se, por primeiro, o teor da Súmula nº 363 do TST, que reza:

CONTRATO NULO. EFEITOS (nova redação) - Res. 121/2003, D.I 19, 20 e 21.11.2003

A contratação de servidor público, após a CF/1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no respectivo art. 37, II e § 2º, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS.

Nesse sentido também o STF, que, no julgamento do RE nº 705.140 - RS, fixou a seguinte tese, para fins de repercussão geral:

A Constituição de 1988 comina de nulidade as contratações de pessoal pela Administração Pública sem a observância das normas referentes à indispensabilidade da prévia aprovação em concurso público (CF, art. 37, § 22), não gerando, essas contratações, quaisquer efeitos jurídicos válidos em relação aos empregados contratados, **a não ser o direito à percepção dos salários referentes ao período trabalhado** e, nos termos do art. 19-A da Lei 8.036/90, ao levantamento dos depósitos efetuados no Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS.

Como se observa, em que pese a nulidade da contratação de servidor público, sem prévia aprovação em concurso público, **o trabalhador tem o direito ao recebimento da remuneração correspondente ao período trabalhado**, até porque não se admite a prestação de trabalho sem a respectiva remuneração. Tal fato — pagamento de remuneração decorrente do trabalho prestado — atrai a obrigatoriedade de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo segurado e pela empresa, estatuídas nos artigos 20 e 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinados com os artigos 198, "caput", 201,

inciso I, e 202, inciso I, do Regulamento da Previdência Social, objeto das autuações impugnadas.

Veja-se, ainda, que o entendimento adotado pelo TST e pelo STF, se possui o condão de dispensar o contratante do pagamento de verbas trabalhistas indenizatórias, em nenhum momento afasta a incidência, em relação aos salários pagos ou devidos, das contribuições previdenciárias incidentes na espécie.

Registre-se, por derradeiro, que, consoante o disposto no artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, "a definição legal do fato gerador é interpretada **abstraindo-se [...] da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes**, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto **ou dos seus efeitos**". (Grifou-se.)

Destarte, também por isso, ainda que o lançamento contemple contratos nulos, celebrados entre servidores e a administração pública municipal, tal fato não inibe a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, tampouco afasta a sua incidência no caso concreto.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima expostos e tendo em vista os fatos relatados de forma pormenorizada pela fiscalização no Relatório Fiscal (fls. 21/34), para elidir do lançamento as parcelas que entende não serem passíveis de incidência de contribuições previdenciárias, cabia ao Recorrente comprovar suas alegações mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Em não o fazendo, não se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)⁵, de modo não merecer qualquer reforma o acórdão recorrido neste ponto.

Da Necessidade de Exclusão do Terço de Férias da Base de Cálculo.

O Recorrente destaca a necessidade da exclusão do terço de férias da base de cálculo ante o fato de restar pacificada, desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, ocorrido em outubro de 2018, do Recurso Extraordinário RE 593.068, no qual se fixou a seguinte Tese de repercussão geral (Tema 163): "Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade."

A decisão recorrida justificou a manutenção de tal parcela sob o fundamento de que, com base em diversos dispositivos legais e normativos (artigos 28, inciso I e § 9º da Lei nº 8.212 de 1991; artigos 57, inciso I e 58 da IN RFB nº 971 de 2009; artigo 97, inciso VI c/c artigo 175, inciso I e artigo 111 do CTN) uma vez que nenhum deles autoriza a exclusão das bases de cálculo

⁵ **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.

(...)

das contribuições previdenciárias lançadas, de valores relativos ao pagamento do terço constitucional de férias.

Especificamente sobre a questão dos Temas 163 e 985 do STF apresentou as seguintes considerações (fls. 2.013/2.015):

(...) no tocante ao Tema 163, referido pelo impugnante, que a decisão exarada pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.068 - SC (Leading Case) refere-se a questão específica, concernente a Regime Próprio dos Servidores Públicos, situação diversa daquela enfrentada nestes autos, em que se trata de trabalhadores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

(...)

Veja-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485 - PR, adotou a seguinte tese — Tema nº 985:

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

Registre-se que o STF, em sede de embargos de declaração, interpostos no referido RE, modulou 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."

Há que se considerar, contudo, que o Recurso Extraordinário nº 1.072.485 não transitou em julgado, havendo sido interposto recurso de Embargos de Declaração em 14/10/2024.

Demais, a RFB somente deve submeter-se ao entendimento consignado pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito dos recursos extraordinários com repercussão geral, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por intermédio de nota explicativa, tendo em vista o disposto no artigo 26-A, parágrafo 6º, II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no artigo 19-A e parágrafo 1º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

Nada há a reparar, portanto, quanto às bases de cálculo consideradas pela auditoria fiscal no lançamento das contribuições previdenciárias objeto dos autos de infração de fls. 2/12 e 14/19, que devem ser mantidos.

(...)

O STF certificou o trânsito em julgado, em 24/09/2025, da decisão dos EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485/PR⁶, que rejeitou os embargos

⁶ EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485 PARANÁ.

opostos pela União. Assim, certificado o trânsito em julgado que reconheceu a legalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, tal decisão vincula os membros das turmas de julgamento do CARF, nos termos do artigo 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023⁷.

Por fim, ainda que tenha sido reconhecida a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, com modulação dos efeitos da decisão a contar da data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, ou seja, 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", no caso em análise, além de alegações, tanto na fase da impugnação como em sede recursal, não houve por parte do contribuinte a comprovação de que tal verba compôs a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, uma vez que alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

Em vista dessas considerações, nada a prover.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO DE FÉRIAS. REJEIÇÃO.

I. CASO EM EXAME

1. Embargos de declaração em que se pretende rediscutir a modulação de efeitos realizada no julgamento de embargos anteriores, quanto à sua necessidade e aos seus marcos temporais.

2. O acórdão embargado atribuiu efeitos *ex nunc* ao reconhecimento da constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, a contar da publicação da ata do julgamento de mérito. Foram ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão restituídas pela União.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. Discute-se a presença de omissão ou contradição no acórdão recorrido quanto à modulação temporal dos efeitos da decisão de mérito e às ressalvas nela contidas.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração opostos pela União, nos termos do voto do Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 1.8.2025 a 8.8.2025.

⁷ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

ACÓRDÃO 2101-003.507 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11234.721521/2023-71

DOCUMENTO VALIDADO