



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720310/2020-11
ACÓRDÃO	2101-003.716 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE BARAO DO MONTE ALTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2015 a 30/04/2018

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

As alegações de defesa objeto do recurso voluntário que visem discutir matéria estranha à lide não devem ser conhecida.

ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E DE INSALUBRIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Tema 688 do STJ: O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

Tema 1252 do STJ: Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

Tema 689 STJ: O adicional de periculosidade constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária

HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária. Tese Repetitiva do STJ 687.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

A constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as

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

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

A Súmula CARF nº 108 determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas ao arbitramento e de desqualificação da multa de ofício e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para excluir da base de cálculo do lançamento a parcela correspondente ao terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo Município de Barão do Monte Alto contra o Acórdão nº 108-012.578, proferido em 14 de abril de 2021 pela 28ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DRJ08), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra autos de infração lavrados em 17 de novembro de 2020.

Os autos de infração foram constituídos após procedimento fiscal apurando contribuições previdenciárias patronais (empresa + GILRAT) e contribuições dos segurados

empregados, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados, constantes em folhas de pagamento, mas não declaradas em GFIP.

O crédito tributário lançado perfaz o montante R\$ 1.907.491,97 relativos à Contribuição Previdenciária da Empresa e GILRAT, e R\$ 737.369,89 referentes à Contribuição Previdenciária dos Segurados. Adicionalmente, no processo conexo 13.136-720.434/2020-98 foram lançados R\$ 35.330,72 de Contribuição Previdenciária da Empresa e GILRAT, totalizando R\$ 2.680.192,58 (dois milhões, seiscentos e oitenta mil, cento e noventa e dois reais e cinquenta e oito centavos).

O Relatório Fiscal descreve que a fiscalização realizou apuração das contribuições devidas, com base na comparação entre as demonstrações contábeis apresentadas ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), os valores declarados pelo contribuinte em Guias de Recolhimento do FGTS, de Informações à Previdência Social (GFIP) e da folha de pagamento.

As infrações apuradas referem-se a valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação mediante arbitramento, rubricas de segurados empregados não oferecidas à tributação também mediante arbitramento, e GILRAT sobre empregados não oferecidas à tributação.

Para apuração do GILRAT, a fiscalização utilizou a alíquota base de 2% (dois por cento) correspondente ao CNAE 8411-6/00 (Administração Pública em Geral), conforme Anexo V do Decreto nº 3.048/99. Essa alíquota foi ajustada pelo FAP, resultando em 3,3902% para o ano de 2016 (FAP 1,6951) e 3,0384% para o ano de 2017 (FAP 1,5192).

O Município apresentou impugnação apontando a tese de ilegalidade do arbitramento. Além disso, alegou que o arbitramento seria manifestamente ilegal porque a simples comparação entre demonstrações contábeis apresentadas ao TCE e valores declarados em GFIP não comprova a efetiva ocorrência do fato gerador. Sustentou que deveriam ter sido utilizadas as folhas de pagamento e que a documentação da administração anterior estava desorganizada.

Quanto à alíquota GILRAT, o Município sustentou que sua atividade preponderante é administrativa, de baixo risco, razão pela qual deveria ser aplicada a alíquota de 1% (um por cento), e não 2% (dois por cento) como lançado pela fiscalização.

No que tange às verbas indenizatórias, argumentou que não incidem contribuições previdenciárias sobre terço constitucional de férias gozadas, horas extras, adicional noturno e adicional de insalubridade.

Relativamente à multa aplicada, alegou ausência de previsão legal para aplicação de multa de 225% e falta de fundamentação no Relatório Fiscal para qualificação da penalidade. Por fim, contestou a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada, por ausência de previsão legal.

O Acórdão nº 108-012.578, proferido em 14 de abril de 2021 pela 28ª Turma da DRJ08, julgou procedente em parte a impugnação.

Quanto ao arbitramento, a Turma Julgadora entendeu que a alegação é imprópria, uma vez que não houve arbitramento no presente lançamento e procedimento realizado pela fiscalização foi válido e adequado, tendo em vista que o Relatório Fiscal descreveu a metodologia utilizada e que a fiscalização realizou comparações entre registros contábeis oficiais (TCE) e declarações previdenciárias (GFIP). Concluiu que a desorganização documental do contribuinte justificava o procedimento adotado.

Em relação à alíquota GILRAT, decidiu que a autoridade fiscal não realizou reenquadramento, tendo utilizado no lançamento a mesma alíquota de 2% (dois por cento) declarada pelo próprio contribuinte em GFIP, correspondente ao CNAE 8411-6/00 (Administração Pública em Geral). A Turma estabeleceu o entendimento de que a alegação de possuir atividade preponderante correspondente a alíquota GILRAT diversa daquela declarada em GFIP deve vir acompanhada com a relação completa de segurados, com suas respectivas atividades, declarados em GFIPs do período do lançamento. Concluiu que o contribuinte não apresentou documentação comprobatória suficiente para demonstrar que sua atividade preponderante seria diversa daquela declarada.

No tocante às verbas indenizatórias, a DRJ08 rejeitou integralmente a tese de não incidência sobre as verbas questionadas. Quanto ao terço constitucional de férias, aplicou o entendimento do STF no julgamento do RE nº 1.072.485 (Tema 985 da repercussão geral), segundo o qual é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias. Relativamente às horas extras, adicional noturno e adicional de insalubridade, reconheceu que o STF considerou a matéria de caráter infraconstitucional e aplicou o art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91, que estabelece rol taxativo de exclusões, no qual as verbas questionadas não se encontram incluídas.

Quanto à incidência de juros sobre multa, rejeitou a tese esclarecendo que as multas de ofício compõem o crédito tributário e que a incidência de juros moratórios sobre multa vencida e não paga decorre de determinação legal. Registrou, contudo, que no caso concreto o auto de infração não cobrou juros sobre multa, apenas sobre o tributo, razão pela qual não havia litígio instaurado sobre esta matéria.

A Turma acolheu parcialmente a impugnação no ponto referente à multa qualificada, determinando a redução da multa qualificada de 150% para 75% nas competências 05 e 06/2017 e 01 a 04/2018, uma vez que o Relatório Fiscal não continha fundamentação adequada para aplicação da multa agravada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2015 a 30/04/2018

ALÍQUOTA GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

A alegação de possuir atividade preponderante correspondente a alíquota GILRAT diversa daquela declarada em GFIP deve vir acompanhada com a relação completa de segurados, com suas respectivas atividades, declarados em GFIPs do período do lançamento.

HORAS EXTRAS, ADICIONAL NOTURNO E ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL.

O Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu o caráter infraconstitucional da incidência de contribuição previdenciária sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno' e 'adicional de insalubridade'.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O STF decidiu no julgamento do REx nº 1.072.485 que é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. FUNDAMENTAÇÃO.

A multa qualificada de 150% deve ser fundamentada no Relatório Fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

As multas de ofícios compõem o crédito tributário, razão pela qual, na sua atualização, devem incidir os juros SELIC, nos termos ali então apontados

Inconformado com a decisão de primeira instância, o Município interpôs recurso voluntário. No primeiro argumento, reitera que o arbitramento seria manifestamente ilegal porque a simples comparação entre demonstrações contábeis (TCE) e declarações (GFIP) não comprova a ocorrência efetiva do fato gerador. Sustenta que deveriam ter sido utilizadas as folhas de pagamento ou ao menos relações de funcionários, e que a autoridade fiscal não trouxe aos autos as relações de empregados nem os resumos de folha que poderiam comprovar a ocorrência do fato gerador. Argumenta que a documentação da administração anterior estava desorganizada, mas isso não autorizaria arbitramento desprovido de base fática, uma vez que a Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §3º, autoriza lançamento do "valor devido", o que pressupõe comprovação da existência da obrigação tributária. Invoca precedente do CARF no sentido de que arbitramento inadequado, sem elementos mínimos de prova, é nulo de pleno direito.

Quanto à alíquota GILRAT, o recorrente contesta a decisão da DRJ08 argumentando que, diferente do que considerou a Turma, os dados relativos aos servidores estão todos nos autos de modo que está demonstrada a atividade preponderante de risco leve. Sustenta que o Município declara sujeição à alíquota de 1% (um por cento), com o FAP declarado, e que a atividade preponderante é puramente administrativa (baixo risco). Alega que a aplicação automática da alíquota de 2% do CNAE 8411-6/00 desconsideraria a realidade da atividade efetivamente exercida. Requer que seja aplicada a alíquota de 1% (um por cento) correspondente à sua atividade preponderante.

No tocante às verbas indenizatórias, o recorrente apresenta nova fundamentação jurídica para afastar a incidência sobre as verbas questionadas. Inicialmente aponta contradição interna no acórdão recorrido, que afirma que a matéria relativa às verbas (horas extras, adicional noturno, insalubridade) é de caráter infraconstitucional, mas fundamenta sua decisão em julgamento do STF (RE 1.072.485), o que revelaria contradição. Em seguida, argumenta que os servidores municipais estão sujeitos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), não ao Regime Geral (RGPS), razão pela qual deve ser aplicado o entendimento do STF fixado no RE 593.068/SC (Tema 163 da repercussão geral), que estabeleceu não incidir 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.

O recorrente sustenta que o RE 1.072.485 (Tema 985), invocado pela DRJ08, refere-se especificamente ao terço de férias no âmbito do RGPS, não sendo aplicável aos servidores públicos vinculados a regime próprio. Invoca ainda precedente do STJ (REsp 1.230.957/RS) que distingue o tratamento entre o terço de férias gozadas (não incide no RGPS, desde que não incorporável aos proventos) e o terço de férias indenizadas (expressamente excluído pelo art. 28, §9º, "d", da Lei 8.212/91).

Relativamente à multa qualificada, o recorrente reconhece que a DRJ08 acolheu parcialmente esta tese, reduzindo a multa de 150% para 75%, mas sustenta que não há previsão legal para aplicação de qualquer percentual superior a 75%.

Por fim, quanto aos juros sobre multa de ofício, reitera a ausência de previsão legal para incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada, argumentando que a tributação é atividade vinculada à lei e que não há previsão legal expressa para cobrança de juros sobre multa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém não atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

As alegações relativas ao alegado arbitramento não comportam conhecimento, por versarem sobre matéria estranha à lide. O lançamento não foi constituído por arbitramento, consoante expressamente descrito no Relatório Fiscal, a fiscalização examinou folhas de pagamento e lançamentos contábeis do contribuinte, identificando remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados que não haviam sido declaradas em GFIP.

O próprio Acórdão recorrido já assentou que a alegação era imprópria, uma vez que não houve arbitramento. Ao reiterar essa tese no recurso voluntário, o recorrente não impugna qualquer fundamento da decisão de primeira instância, mas antes controverte procedimento que não foi adotado pela fiscalização. Falta, nesse ponto, o pressuposto de admissibilidade consistente na especificidade do ataque aos fundamentos da decisão recorrida.

Quanto às competências em que a DRJ já procedeu à redução da multa qualificada de 150% para 75%, por ausência de fundamentação no Relatório Fiscal. Portanto, os argumentos da recorrente para desqualificação da multa perderam objeto após o julgamento da DRJ.

Portanto, o recurso deve ser conhecido parcialmente, não se conhecendo dos argumentos relativos ao alegado arbitramento e de desqualificação da multa de ofício.

2. Mérito

2.1. Da alíquota GILRAT

A recorrente sustenta que sua atividade preponderante seria de risco leve, ensejando a aplicação da alíquota de 1% para o GILRAT, e não de 2% como lançado. Alega que sua argumentação encontra respaldo na Solução de Consulta COSIT nº 49/2014, na Súmula nº 351 do STJ.

A questão, contudo, não é de direito, mas de prova. O ponto central é que o próprio Município declarou em GFIP, durante todo o período fiscalizado, o CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, ao qual o Anexo V do Decreto nº 3.048/1999 atribui alíquota de 2%.

Nesse aspecto, vale registrar que a autoridade fiscal não procedeu a qualquer reenquadramento. A autoridade fiscal se limitou a utilizar a alíquota que o próprio contribuinte havia declarado para calcular a diferença sobre as remunerações omitidas.

Em primeiro lugar, para que fosse possível verificar o enquadramento da atividade da recorrente como de “baixo risco” atraindo a aplicação da alíquota de 1%, é imprescindível que o contribuinte tenha promovida tempestivamente a retificação das GFIPs – o que não foi feito.

Em segundo lugar, a pretensão de enquadramento em alíquota GILRAT em 1% exigiria que o contribuinte apresentasse a relação dos segurados empregados, com indicação de suas respectivas atividades, referente às competências do período lançado, de modo a permitir a verificação objetiva da atividade preponderante – o que também não foi feito.

Em terceiro lugar, é natural que a atividade preponderante de um Município seja justamente a “Administração pública em geral” (CNAE 8411-6/00), conforme declarado na GFIP e indicado no Cartão CNPJ do Município. Logo, a alíquota do GILRAT de um Município será, via de regra, 2%, com base na lista Anexo V do Decreto nº 3.048/1999.

Por todo exposto, o entendimento adotado no acórdão recorrido se mostra correto.

2.2. Das verbas indenizatórias

a) Horas extras, adicional noturno e adicional de insalubridade

O recorrente pretende afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre horas extras, adicional noturno e adicional de insalubridade, invocando o Tema 163 do STF (RE 593.068/SC), que fixou a tese de que não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público.

A questão envolve, preliminarmente, a determinação do regime previdenciário ao qual estão vinculados os servidores do Município de Barão do Monte Alto. O auto de infração foi lavrado em relação a contribuições previdenciárias patronais sobre remunerações pagas a segurados empregados, categoria que pressupõe vinculação ao Regime Geral de Previdência Social. Os autos não evidenciam que o Município tenha instituído Regime Próprio de Previdência Social para os servidores referidos no lançamento.

Ao referenciar o Tema 163, o recorrente parte da premissa de que seus servidores seriam vinculados a RPPS, o que, pelos elementos dos autos, não se confirma. O Tema 163 foi assentado pelo STF precisamente no contexto do regime previdenciário próprio, fundado no caráter contributivo e na correlação entre contribuição e benefício no âmbito do sistema público. Serviu de fundamento, naquele julgamento, a premissa de que seria incompatível com a dimensão contributiva do regime a cobrança de contribuição sobre verbas que não se incorporam aos proventos de aposentadoria do servidor, lógica que pressupõe, necessariamente, a existência de um regime de previdência próprio com essa característica.

Tratando-se de servidores vinculados ao RGPS, inaplicável o Tema 163. A definição da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários no RGPS é matéria infraconstitucional, como o próprio STF reiteradamente assentou, e no plano infraconstitucional o critério é o caráter remuneratório da verba.

As horas extras, o adicional noturno e o adicional de insalubridade, por retribuírem efetiva prestação de serviços ou condições especiais de trabalho, têm natureza salarial, não constam do rol de exclusões do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, e, portanto, integram o salário de contribuição, conforme é a jurisprudência do STJ:

Tema 688 do STJ: O adicional noturno constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

Tema 1252 do STJ: Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

Tema 689 STJ: O adicional de periculosidade constitui verba de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária

Sem razão o recorrente.

b) Do terço constitucional de férias

Como já assentado no acórdão da DRJ, os servidores referidos no lançamento estão vinculados ao RGPS, razão pela qual o Tema 163 do STF não se aplica. O precedente pertinente é o Tema 985 (RE 1.072.485/PR), pelo qual o STF fixou a tese de que é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Com efeito, o Plenário do STF, ao julgar o Tema 985 em 31/08/2020, modulou os efeitos da decisão para resguardar os contribuintes que, calcados na jurisprudência então consolidada do STJ, firmada no Tema 473 (REsp 1.230.957/RS) no sentido da não incidência, deixaram de recolher a contribuição previdenciária sobre essa verba em períodos anteriores ao julgamento. Para essas situações, a tese de incidência tem eficácia apenas prospectiva.

Nesse sentido, a Ilustre Conselheira Débora Fófano dos Santos, no Acórdão nº 2101-003.605, apontou as conclusões quanto ao Tema nº 985:

Tecidas essas considerações, em apertada síntese, são as seguintes conclusões do Tema 985:

- Foi reconhecida a constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, estendendo a cobrança também às contribuições destinadas a terceiros e ao RAT/SAT.
- Com a modulação dos efeitos da decisão, o STF fixou eficácia ex nunc, a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, sem efeitos retroativos, resguardando as ações ajuizadas antes dessa data e
- A decisão não beneficia os contribuintes que não submeteram a questão ao crivo judicial, ou seja, a decisão não restitui os valores recolhidos de forma indevida.

O período autuado nos presentes autos, 01/11/2015 a 30/04/2018, é integralmente anterior à data do julgamento do Tema 985. Registra-se que não foi indicada eventual ação em curso e potencial violação ao art. 170-A do CTN.

Assim, o lançamento deve ser cancelado na parcela correspondente ao terço constitucional de férias.

2.3. Os juros incidentes sobre a multa

Por fim, quanto a alegação de que os juros não podem incidir sobre a multa de ofício, o CARF possui entendimento sumulado sobre o tema:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Sem razão o recorrente.

3. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações relativas ao arbitramento e de desqualificação da multa de ofício e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para excluir da base de cálculo do lançamento a parcela correspondente ao terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto