



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720197/2024-04
ACÓRDÃO	2302-004.613 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE PORTO SEGURO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2021 a 31/12/2021

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Para que o julgador administrativo avalie o caráter confiscatório da multa, haveria necessariamente de adentrar no mérito da constitucionalidade da lei que estabelece a mencionada sanção, o que se encontra vedado pela Súmula CARF nº 2.

INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

BASE DE CÁLCULO. DIVERGENCIA FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

O registro de fatos geradores de contribuição previdenciária na folha de pagamento, não declarados nas respectivas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), enseja o lançamento das contribuições.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS. TEMA 985 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar Tema 985, consolidou a cobrança de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a partir de 15 de setembro de 2020.

HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

GRATIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA.

Verbas pagas mensalmente, semestralmente ou anualmente, como prêmio de incentivo ao empregado, por desempenho ou tempo de serviço, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. J

PERÍCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O pedido de perícia deve atender aos requisitos do inciso IV do artigo 16, do Decreto 70.235/72.

MULTA DE MORA E MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. NÃO CONFIGURADO.

Se as penalidades aplicadas consubstanciam materialidades distintas, uma referindo ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra decorrente de lançamento de ofício, não há que se cogitar de dupla penalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosimery Brandao Barbosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 104-016.801 da 7ª Turma de Julgamento da DRJ/04, no qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O processo em análise trata de Autos de Infração relativo ao lançamento das seguintes contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social: • Contribuição risco ambiental/aposentaria especial; • Contribuição previdenciária patronal – contribuição da empresa/empregador; • Contribuição dos segurados – lançamento de ofício, relativos ao período de 01 a 12/2021 (incluindo reflexos sobre o 13º salário).

O Relatório Fiscal (e-fls. 17-36), em síntese, aponta:

- A auditoria fiscal procedeu à apuração de obrigações tributárias de natureza previdenciária decorrentes do fato de o fiscalizado ter apresentado GFIP, com declaração apenas parcial de segurados e suas remunerações.

- As declarações em GFIP foram confrontadas com as folhas de pagamentos apresentadas à fiscalização, sendo que as planilhas de fls. 26 e 28, respectivamente, resumem a relevante divergência entre quantidade de segurados e entre remunerações, escrituradas nas folhas de pagamento e nas GFIP.

- O contribuinte utiliza o código CNAE 8411-6/00, referente à atividade econômica “Administração pública em geral”, cujo grau de risco foi estabelecido em médio com alíquota de 2%, conforme o anexo V do RPS. O Fator Acidentário de Prevenção – FAP está definido em 1,7553 para o exercício de 2021.

- Não houve aproveitamento de recolhimentos excedentes em face da ausência de retificação, apesar da intimada para tanto.

- Foi aplicada multa qualificada em 100%, de acordo com a previsão do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996.

- Informa a representação fiscal para fins penais e representação por ato de improbidade administrativa.

Cientificado do lançamento o Contribuinte apresentou duas impugnações em 18/04/2023 (e-fls. 72141 a 72268 e 72271 a 72398), sustentando, em síntese: a) cerceamento de defesa no decorrer da ação fiscal; b) foram incluídas indevidamente contribuições sobre verbas de natureza indenizatória, bem como sobre verbas pagas sem habitualidade e sobre aquelas que não compõe a base de cálculo; c) ocorreu a majoração da alíquota GILRAT para 2%, quando seus servidores desempenham tarefas preponderantemente burocráticas, de baixo grau de risco, cuja alíquota é de 1 %; d) a multa aplicada de 100% tem a natureza de confisco; e) ocorrência de *bis in idem* em decorrência da aplicação de multas de mora concomitantemente com multas de ofício; f) requer prova pericial para apuração da verdade material.

Em julgamento, a DRJ decidiu pela manutenção do crédito tributário, cuja decisão recebeu a seguinte ementa (e-fls. 72406-72418):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2021 a 31/12/2021

BASE DE CÁLCULO. DIVERGENCIA FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

O registro de fatos geradores de contribuição previdenciária na folha de pagamento, não declarados nas respectivas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), enseja o lançamento das contribuições.

HORAS EXTRAS. INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas/creditadas aos segurados empregados a título de horas extras integram a remuneração e o salário-de-contribuição para fins da legislação previdenciária.

GRATIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA.

Verbas pagas mensalmente, semestralmente ou anualmente, como prêmio de incentivo ao empregado, por desempenho ou tempo de serviço, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. DUPLICIDADE. AUSÊNCIA

Se as penalidades aplicadas consubstanciam materialidades distintas, uma referindo ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra decorrente de lançamento de ofício, não há que se cogitar de dupla penalização ou bis in idem.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2021 a 31/12/2021

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO VEDADA.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário, é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 72438-72517) sob os seguintes argumentos: a) Cerceamento de defesa – Violação ao art. 15 do CPC c/c art. 489, § 1º, incisos I, II, III, IV e V; §§ 2º e 3º do CPC – art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72; b) Cerceamento de defesa – Violação ao art. 5º, IV da CRFB/88 - arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72; c) Confisco – Multas aplicada em patamares elevados – Multa moratória – Multa isolada – bis in idem; d) Contribuição para o SAT/RAT, e) Bis in idem – Ratificação GFIP.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atendem aos demais requisitos de admissibilidade.

Contudo, conforme constou no Relatório, o Recorrente sustenta o caráter confiscatório da multa aplicada. Ocorre que tal argumento não pode ser conhecido, uma vez que se trata de matéria estranha à competência deste Colegiado, tendo em vista que, para tanto, estaria o órgão administrativo realizando controle de constitucionalidade, o que é exclusivo do Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2).

Ainda, a alegação de “Bis in idem – Ratificação GFIP” igualmente não pode ser conhecida, tendo em vista que não constou na Impugnação e, por consequência, não foi apreciada em primeira instância. As matérias trazidas apenas em grau de recurso para as quais a autoridade julgadora de primeira instância não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar, não podem ser apreciadas em sede recursal, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

Assim, o recurso merece ser parcialmente conhecido.

2. Preliminar

2.1 Cerceamento de defesa – Violação ao Art. 15 do CPC c/c Art. 489, § 1º, incisos I, II, III, IV e V; §§ 2º e 3º do CPC – Art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72

O Recorrente sustenta que a decisão recorrida não enfrentou os argumentos trazidos pela defesa, violando por completo às disposições do art. 15 do CPC c/c art. 489, § 1º, incisos I, II, II, IV e V; §§ 2º e 3º do CPC. Aduz que o acórdão se limitou “a dizer que foram feitas impugnações genéricas, o que não é verdade, e mais deveria o órgão julgador buscar a verdade material, quedando-se inerte.” Ainda, o acórdão não se pronunciou sobre a alegação de que foram incluídas na base de cálculo de contribuições previdenciárias verbas isentas e de natureza indenizatória, bem como sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre diárias. Colaciona decisões do CARF e do Poder Judiciário para fundamentar as alegações.

Assim consta na decisão da DRJ:

Voto

(...)

DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

O contribuinte traz em seu socorro a alegação de que teriam sido incluídas verbas indevidas na base de cálculo dos Autos de Infração que integram o presente processo administrativo. Vejamos:

a) **O apontamento genérico de incidência sobre adicionais, abonos, gratificações e prêmios pagos sem habitualidade não ajuda a autuada tendo em conta a dicção da regra que estabelece a incidência tributária.**

Observe-se: Lei 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Assim, **não detalhando as rubricas que estariam no campo das exceções do referido artigo em seu § 9º, não fundamento que ampare sua pretensão.**

b) Em relação às citadas rubricas: **férias indenizadas, quinze dias, diárias, auxílio alimentação, abono assiduidade, ajuda de custo, auxílio transporte, salário maternidade, aviso prévio indenizado, prêmio por dispensa incentivada, gratificação por dedicação exclusiva/ assiduidade, salário família**, estas não foram computadas na planilha de apuração anexada à f. 38. Por esse motivo, **se constituem em matéria estranha ao julgamento.** (Grifei)

c) Quanto às rubricas que seguem, incluídas na apuração fiscal, passemos à análise individualizada:

c.1) terço de férias

O Regulamento da Previdência, § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99, estabelece que o adicional de férias compõe o salário-de-contribuição, ou seja, tem natureza remuneratória.

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

A matéria foi pacificada no STF por ocasião do julgamento do RE nº 1.072.485/PR, sob a sistemática da repercussão geral, no qual foi fixada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

A incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o terço constitucional de férias é objeto de duas Soluções de Consulta emitidas pela COSIT, com efeitos vinculantes para Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB: Solução de Consulta COSIT nº 143/2019, de 28/03/2019, publicada em 02/04/2019; e a Solução de Consulta COSIT nº 25/2022, de 14/06/2022, publicada em 14/07/2022. Veja-se a conclusão de ambas:

Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Do exposto, e em sintonia com o artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, a rubrica em foco integra o conceito de salário-de-contribuição, sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias

c.2) horas extras

Trata-se de horas trabalhadas além da jornada normal, razão pela qual a contraprestação a cargo do empregador também deverá ser maior; resta evidente que esta remuneração tem como objetivo retribuir o trabalho prestado e como tal deve ser incluída no salário-de-contribuição.

A própria Constituição Federal aponta a natureza salarial de tais verbas, ao equipará-las a remuneração, em seu artigo 7º, inciso XVI: CF/1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

(...)

Do exposto, e em sintonia com o artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, a rubrica em foco integra o conceito de salário-de-contribuição, sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias.

c.3) licença prêmio

A despeito de referir a rubrica como sendo “indenizada”, em sua defesa, o contribuinte classifica apenas licença prêmio na modalidade de verba salarial, usufruída, conforme planilhas de incidência de fls. 273 a 280, apresentadas ao Fisco.

Trata-se de pagamento de natureza salarial e como tal deve ser incluída no salário-de-contribuição, conforme preconiza o art. 28 da Lei 8.212/91.

c.4) gratificações de Produtividade/ Chefia/ Difícil acesso

Cabe mencionar, na matéria, que as gratificações, sendo concedidas, pelo trabalho, de forma habitual, confirme folhas de pagamento, são consideradas como parcelas remuneratórias integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a amplitude do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, já transcrito anteriormente neste voto. Cumpre realçar, ainda, que tais recebimentos tampouco foram excepcionados pelo § 9º do mesmo artigo.

Por último, relevante apontar que as rubricas constantes nos itens c1 a c4 foram reconhecidas pela própria autuada como base de incidência previdenciária, conforme planilhas de incidência de fls. 273 a 280, apresentadas ao Fisco.

Assim, não logrou êxito a defesa em comprovar a alegação de indevida inclusão de rubricas na apuração do salário de contribuição.

Do acima transcrito, extrai-se o seguinte entendimento: o contribuinte simplesmente alegou que o AI incluiu verbas de natureza indenizatória na base de cálculo do

lançamento, sem demonstrar em números, por competência, quanto e quais seriam essas verbas, mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, o erro no lançamento.

Desse modo, não se verifica equívoco na posição firmada pela DRJ, uma vez que não nela não consta qualquer causa que pudesse configurar preterição ao exercício do direito de defesa.

Vale ressaltar que haveria cerceamento de defesa caso não fosse dado ao contribuinte saber qual a infração que lhe estava sendo imputada, tendo em vista que isso o impediria de contraditá-la por qualquer meio, bem como não lhe fosse oportunizado impugnar o lançamento com argumentos e elementos capazes de afastar a exigência fiscal.

Apenas à título de complementação, relativamente ao terço de férias, salienta-se, que o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento final do RE 1.072.485, estabeleceu que a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba somente será exigida a partir de 15/09/2020.

Contudo, considerando que o lançamento em exame abrange o período de 01/01/2021 a 31/12/2021, período notadamente posterior a data da exigência estabelecida pelo STF, tem-se que é devida a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre o terço constitucional de férias.

Além disso, relativamente às horas extras, o posicionamento da DRJ não merece reforma, acrescenta-se apenas que o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou a seguinte tese:

Tema nº 687 - As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Assim sendo, a preliminar deve ser rejeitada.

2.2 Cerceamento de defesa – Violação ao Art. 5º, IV da CRFB/88 - Arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72.

O Recorrente sustenta que o indeferimento da prova pericial acarreta cerceamento de defesa. Fundamenta suas razões com a transcrição de decisões do Poder Judiciário.

A alegação não merece prosperar, tendo em vista que a decisão recorrida entendeu que o pedido foi genérico, “dada a ausência de quesitos e de indicação de assistente técnico (perito).”

A decisão não merece reforma, pois o pedido de perícia deve atender aos requisitos do inciso IV do artigo 16, do Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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.

Além disso, é faculdade do órgão julgador indeferir os requerimentos de diligência ou perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163 - O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Desta forma, a preliminar deve ser rejeitada.

3. Mérito

3.1 Multas aplicadas em patamares elevados – Multa moratória – Multa Isolada – *Bis in idem*

O Recorrente se insurge contra a manutenção das multas sustentando a aplicação de patamares elevados e *bis in idem*.

Não assiste razão ao Recorrente.

No tocante à multa de ofício qualificada, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 condiciona a sua aplicação aos casos de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos denominados de conduta qualificada.

No caso em exame, o percentual de 100% aplicado está em conformidade com redação Lei nº 14.689/23.

Ainda, não há que se falar em *bis in idem*, pois, como bem observado pela decisão de piso, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê “duas cominações pecuniárias para as condutas de não pagar e não declarar os tributos devidos: (i) os juros de mora; e (ii) a multa qualificada.”

3.2 Contribuição para o SAT/RAT

O Recorrente sustenta ser indevida a alíquota de 2% para a contribuição GILRAT, tendo em vista que os servidores do poder municipal desempenham tarefas preponderantemente burocráticas, de baixo grau de risco, sendo consenso que a alíquota a ser aplicada é de 1%.

Sobre o tema, assim consta na decisão de piso:

DO GILRAT / SAT

No tema, cumpre repisar que o presente lançamento decorre da constatação de que a edilidade declarou apenas parcialmente, em GFIP, os empregados constantes nas suas folhas de pagamento.

Conforme se pode verificar nas GFIP do contribuinte, de 01/2021 a 12/2021, a CNAE preponderante declarada foi 8411-6/00 – Administração Pública em Geral. Tal enquadramento, a despeito de eventual jurisprudência dissonante, estando de acordo com o Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 (redação do Decreto 10410/2020) já sujeitaria o interessado ao recolhimento das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho à alíquota de 2% (dois por cento), incidente sobre a remuneração dos segurados empregados.

Na mesma direção, verificou-se que o contribuinte, ratificou o referido percentual, declarando-o no campo “Alíquota RAT” das referidas GFIP.

Assim, cancelando-se a classificação da atividade e a alíquota declarada pelo contribuinte, não há reparo a ser feito no lançamento realizado pela fiscalização

Diante do acima exposto, não encontro justificativa capaz de demonstrar equívoco no posicionamento. Assim, por concordar com o entendimento firmado, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz