



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722886/2018-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.762 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2019
Recorrente MUNICIPIO DE ANAGE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Impossibilidade da exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária de verbas de natureza indenizatória amparada apenas em alegações genéricas sem provas ou comprovação de que as mesmas integraram o montante lançado.

ALÍQUOTA RAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A alíquota RAT aplicável é aquela atribuída à atividade na qual se encontram o maior número de segurados empregados ou trabalhadores avulsos. Cabe à Contribuinte apresentar provas que contradigam as informações prestadas por ela mesma no preenchimento da GFIP.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO NO PRAZO ESTIPULADO.

O não atendimento às intimações da fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício.

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE. DA RAZOABILIDADE. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 02.

A alegação de que a multa é confiscatória e que não atende os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 69.939,00.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.700/1.740) interposto contra decisão no acórdão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) de fls. 1.664/1.691, a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário formalizado no presente processo, constituído pelos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 19/6/2018:

I. Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (fls. 2/15)

No montante de R\$ 26.405.334,84, já inclusos os juros de mora (calculados até 6/2018) e multa proporcional, composto pelas seguintes infrações:

Infração: DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO

Valor da contribuição devida R\$ 118.495,08

Infração: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

FPAS: 5620 - ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO / ORGANISMOS INTERNACIONAIS/ OAB

Valor da contribuição devida R\$ 226.693,92

Infração: RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO

FPAS: 5620 - ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO / ORGANISMOS INTERNACIONAIS/ OAB

Valor da contribuição devida R\$ 8.881.739,18

Infração: GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO

FPAS: 5620 - ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO / ORGANISMOS INTERNACIONAIS/ OAB

Valor da contribuição devida R\$ 1.393.050,04

II. Auto de Infração – MULTAS PREVIDENCIÁRIAS (fls. 16/20)

No montante de R\$ 69.939,00, por descumprimento de obrigação acessória referente à infração de não exibição de documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas.

Da Impugnação

Devidamente cientificado do auto de infração por via postal em 24/8/2018, conforme AR de fl. 1.600, o contribuinte apresentou sua impugnação em 28/8/2018 (fls. 1.606/1.647), acompanhada dos documentos de fls. 1.648/1.656, alegando em síntese, conforme resumo constante no acórdão recorrido (fls. 1.672/1.683):

Da inexistência da relação jurídico-tributária. Inclusão de verbas indevidas na base de cálculo da contribuição previdenciária.

- O crédito tributário constituído em face do Auto de Infração, ora impugnado, não pode subsistir, uma vez que foram incluídas verbas patentemente ilegais na sua base de cálculo, tendo em vista o seu caráter indenizatório, exsurto, portanto, a sua ilegalidade.
- Nesse diapasão, passemos a analisar as verbas que foram incluídas indevidamente na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado

- Como narrado, a Constituição Federal, no seu artigo 195, inc. I, "a", outorgou a competência para a União instituir a contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, conhecida comumente de "contribuição patronal".
- Nesse diapasão, o legislador ordinário, buscando delimitar o âmbito de atuação da norma constitucional, conceituou, a título previdenciário, o que seria empresa, conforme se depreende do artigo 15 da Lei 8.212/91.
- Constata-se que o Executivo Municipal, tendo em vista ser uma entidade da Administração Pública direta, figura entre os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, devendo, portanto, recolher as contribuições previdenciárias patronais.
- Entretanto, não basta somente determinar os sujeitos das relações obrigacionais, pelo contrário, o legislador ordinário deve delimitar, entre outras matérias, a base de cálculo do tributo para que o contribuinte possa preencher um dos pressupostos da regra matriz de incidência.
- Observa-se que tanto o texto legal, quanto o regulamentar, dispõe que somente os valores pagos pelo empregador a título de remuneração constituirão a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, sendo que aqueles com caráter indenizatório deverão ser excluídos da base de cálculo, sob pena de violação do princípio da legalidade.
- Entretanto, a Receita Federal, contrariando preceito legal, determina que os contribuintes a incluam na base de cálculo das contribuições previdenciárias, as verbas atinentes ao aviso prévio indenizado, exsurto a primeira ilegalidade a ser combatida nessa demanda.
- O aviso prévio indenizado consiste em verba garantida ao empregado como indenização pela dispensa imediata do emprego, sem a prestação de serviços no período correspondente, não devendo, pois, submeter-se à incidência da Contribuição Previdenciária, porquanto não se reveste de natureza salarial. É patente a natureza indenizatória desta verba, afastando-se do conceito de remuneração estatuído pela Lei n. 8.212/91.
- Destaca-se que mesmo estando as hipóteses de não incidência contributiva expressas no artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/91, a incidência da contribuição previdenciária deve ser regulada pelas características essenciais da verba paga ao empregado, vale dizer, se a mesma detém natureza remuneratória ou indenizatória, sendo certo que apenas as primeiras estão sujeitas à incidência da exação, como já ressaltado.
- Urge necessário ressaltar, ainda, que a modificação realizada pelo Decreto 6.727/2009 – a qual incluiu o aviso prévio na base de cálculo da contribuição – não teve o condão de

modificar a base de cálculo do supracitado tributo, haja vista a ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

- O preceito normativo em destaque tem como principal objetivo obstar que o ente federado efetue eventuais distorções semânticas para englobar uma situação fática que esteja fora do seu âmbito de atuação, pois "o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado utilizados para definir aquele campo" (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 13º Ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, P. 220).
- Nesse diapasão, queda-se impossível modificar a extensão do sentido de verbas remuneratórias para englobar as quantias atinentes ao aviso prévio indenizado, pois, como o próprio nome diz, este tem a natureza meramente indenizatória, ficando, dessa forma, fora do âmbito de incidência da norma tributária.
- O entendimento pretoriano, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, é pacífico acerca da impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio, como se verifica nos seguintes julgados: (Reproduz ementa)
- Diante dessa situação, urge necessária a anulação do auto de infração, sob discussão, uma vez que fora incluída na sua base de cálculo a verba acima elencada, sendo tal comportamento vedado pelo ordenamento jurídico nacional.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre As Horas-Extras

- Perfilhando o mesmo entendimento acima exposto, eis que surge a discussão em torno da possibilidade ou não de inclusão das horas extras na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.
- Essa discussão gira em torno do caráter remuneratório ou indenizatório dessa verba, pois, caso se entenda que seja remuneratória ela deverá fazer parte da base de cálculo, caso seja indenizatória não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária.
- Uma análise pormenorizada do instituto em discussão evidencia o caráter indenizatório das horas extras, haja vista que tal montante não se incorpora aos proventos de aposentadoria e sobre a retribuição paga ao empregado doente nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do trabalho.
- Ora, se as horas extras tivessem natureza remuneratória elas seriam incorporadas aos proventos de aposentadoria, o que não ocorre, exsurgindo o seu caráter indenizatório, retirando-lhe da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.
- Nesse momento, mister se faz ressaltar que o objeto processual em discussão diz respeito aos servidores públicos do Município-autor, tendo estes um regramento específico, como será demonstrado a seguir, diferenciando-se do tratamento dispensado aos empregados da iniciativa privada.
- A Constituição Federal, regulamentando a concessão de aposentadoria dos servidores públicos, afirma in verbis:

Art. 40. [...]

§ 2º - Os proventos de aposentadoria e as pensões, por ocasião de sua concessão, não poderão exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referência para a concessão da pensão.

- De acordo com o mandamento constitucional, vislumbra-se que os proventos de aposentadoria e as pensões - verbas fomentadas pela contribuição previdenciária - terão como limite a remuneração recebida pelo servidor durante o seu período de atividade, ou quando estava em vida, evidenciando que as verbas transitórias, v.g. horas extras, não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária, em face da sua não incorporação à remuneração.

- O Supremo Tribunal Federal, corroborando a interpretação dada ao §2º do artigo 40 da Constituição Federal, já se manifestou nesse sentido:

Correta, portanto, a fundamentação do aresto recorrido no sentido de que o benefício, nos termos do disposto no art. 40, §2º, da CF, não pode exceder a remuneração do servidor falecido no cargo que serviu de referência para a concessão da pensão pleiteada. Dessa forma, a dedução dos benefícios previdenciários da pensão recebida pela recorrida é medida que se impõe, pois o quantum a receber não pode extrapolar a totalidade dos vencimentos recebidos pelo servidor à época de seu falecimento.

- Dessa forma, quedando-se impossível a incorporação das horas extras à remuneração dos servidores públicos, exsurge a impossibilidade de tal verba fazer parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.
- Além dessa circunstância, verifica-se que o pagamento das horas extraordinárias laboradas não configura uma remuneração ao trabalho depreendido, pelo contrário, consiste numa compensação pelo trabalho realizado em hora de lazer, consistindo numa indenização pelo lazer perdido a bem do serviço público ou de terceiro.
- Como afirmado no ponto anterior, o Código Tributário Nacional, no seu artigo 110, dispõe que os institutos, assim como os conceitos, do direito privado não poderão ser modificados para aumentar o âmbito de atuação do Estado na seara tributária, fazendo com que toda atividade fiscal seja realizada dentro dos limites instituídos pelo direito privado.

Corroborando esse entendimento, o festejado doutrinador Ives Gandra da Silva Martins.

- Urge necessário destacar, também, que a Lei nº 8.212/91 não traz mandamento expresso incluindo tal instituto na base de cálculo do tributo em comento, sendo necessária somente a constatação da sua natureza remuneratória para afastar a incidência tributária.
- Nesse diapasão, constata-se a impossibilidade dos valores pagos à título de adicional de hora extra serem incluídos na base de cálculo, haja vista a sua natureza jurídica indenizatória, e não remuneratória como determina o mandamento constitucional e infraconstitucional.

Da Ilegalidade Da Inclusão Da Gratificação Sobre o Exercício De Cargo de Direção ou Comissionado Para os Servidores Efetivos na Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal

- No ponto anterior, evidenciou-se que as verbas utilizadas para o cálculo dos proventos de aposentadoria são somente aquelas que possam ser incorporadas, vedando-se a inclusão na base de cálculo do INSS de valores passageiros, v.g. horas extras, haja vista que o caso em discussão diz respeito a servidores públicos pertencentes à máquina administrativa Municipal, diferenciando-se das situações envolvendo entidades privadas.
- Nesse diapasão, por força constitucional, - art. 40, §2º - verifica-se que o valor atinente ao seu provento não poderá superar a remuneração do servidor no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria.
- Há de se destacar que o legislador constitucional, ao regulamentar a matéria, utilizou a expressão remuneração consistindo esta no vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei.
- Observa-se, dessa forma, que o valor a ser calculado para definição da aposentadoria diz respeito ao vencimento do servidor e as parcelas permanentes, sendo que as temporárias, nos dizeres do constituinte, não deverão integrar o cálculo do provento.
- Tal explanação se mostrou necessária, pois, assim como as horas extras, constata-se que a inclusão das gratificações atinentes ao exercício de função comissionada ou de direção não podem fazer parte da base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista a impossibilidade de incorporação na remuneração do servidor.

- A Administração Pública, em qualquer dos seus âmbitos, institui gratificações, com percentuais variáveis, para os servidores públicos efetivos que estejam no exercício de cargo de comissão ou direção, haja vista a assunção de um plexo de responsabilidades e deveres para com todos os integrantes da máquina administrativa assim como com a sociedade.
- A título exemplificativo, constata-se que os professores, seja no ensino fundamental ou médio, podem ser alçados à função de direção ou coordenação dos complexos escolares em que exercem suas atividades, percebendo, dessa forma, uma gratificação em cima dos seus vencimentos básicos, por conta do cargo de direção exercido.
- Nesse mesmo diapasão, verifica-se que um agente fiscal pode ser nomeado para diretor de tributos do Município, ganhando, também, uma gratificação pelo exercício do cargo em questão.
- Todas essas situações são passageiras, como se pode observar, uma vez que dificilmente um servidor será entronizado num cargo de direção, haja vista a mudança sistemática da máquina pública a cada quadriênio, por conta das eleições municipais, sendo muitos desses cargos reservados à aliados políticos do chefe do executivo em exercício no momento.
- Assim, constata-se o caráter transitório das gratificações em discussão, impossibilitando, dessa forma, a sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.
- A jurisprudência, tanto no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, quanto nos Tribunais Superiores, já pacificou o seu entendimento.
- Ademais, a contribuição previdenciária não deve incidir sobre a função comissionada recebida pelos servidores públicos efetivos, uma vez que não possui caráter permanente e, portanto, não são incorporáveis aos proventos de aposentadoria.
- Verifica-se que após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 proibiu-se ao servidor inativo, em face do regime atuarial e contributivo do modelo previdenciário, perceber proventos superiores à remuneração do cargo efetivo. Portanto, o servidor público, ao aposentar-se, não fará jus ao correspondente valor da função comissionada, assim, não há razão para a cobrança da contribuição social sobre a respectiva rubrica.
- Observa-se, ainda, que a regra específica prevista no art. 40, §3º, da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional nº 41/2003 (Para o cálculo dos proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão consideradas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdência de que tratam este artigo o art. 201, na forma da lei) fortalece o entendimento acima exposto, porquanto estabelece claramente uma correlação entre as parcelas que se incorporam aos proventos de aposentadoria e aquelas que servem de base de cálculo da contribuição a cargo do servidor.
- Anote-se, por fim, que a existência de recentes julgados do Supremo Tribunal Federal (v.g. AgRgRE 545.317-1/DF, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ14/03/2008; AgRgRE 389.903/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 05/05/2006) que robustecem a linha de raciocínio, na medida que consolida o entendimento de que a contribuição previdenciária devida pelo servidor público não deve incidir sobre parcelas que não se incorporam aos proventos, a exemplo do adicional de um terço de férias e das gratificações pelo exercício de cargo de confiança.
- Nesse diapasão, constata-se a impossibilidade dos valores pagos a título de gratificação por exercício de cargo de comissão e confiança serem incluídos na base de cálculo, haja vista o seu caráter temporário, não incorporando aos proventos de aposentadoria, como determina o ordenamento jurídico nacional.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre Pagamento Do Terço Constitucional De Férias.

- Prosseguindo na análise das ilegalidades cometidas pela Receita Federal, eis que surge a impossibilidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o pagamento do terço constitucional de férias.
- O pagamento do terço constitucional de férias está previsto no art. 7º, XVII, da Constituição Federal/1988, que assegurou aos trabalhadores urbanos e rurais o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do salário normal. Tal adicional objetivou proporcionar um reforço financeiro para que o trabalhador pudesse usufruir, de forma plena, o período de descanso remunerado.
- Daí porque é incorreta a afirmativa de que o valor em questão deteria natureza remuneratória, ao contrário, o adicional de férias não possui caráter salarial, posto que não visa remunerar os serviços prestados pelo empregado ou o tempo que o mesmo fica à disposição do empregador.
- Há de se destacar, ainda, que tal quantia não se incorpora ao salário, para fins de aposentadoria, demonstrando o seu caráter meramente indenizatório, sendo que por tal desiderato não pode fazer parte da base de cálculo do tributo em destaque.
- O Supremo Tribunal Federal tem entendimento sedimentado nessa direção. (reproduz ementa).
- Dessa forma, não há que se falar em inclusão do terço constitucional das férias na base de cálculo, como faz o embargado, fazendo-se necessária a declaração desse juízo de inexigibilidade do crédito tributário.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre As Férias Indenizadas.

- Urge necessário ressaltar que o rol de ilegalidades cometidas pela União é extenso, sendo que a sua exposição pode se tornar cansativa, mas se faz necessária para evidenciar à V. Ex. os percalços enfrentados pelo autor, que, além de ter que conviver com as dificuldades inerentes à promoção das políticas públicas e sociais, se vê assaltado pela União de forma velada, tendo parte da sua renda vilipendiada por este ente federado, em face das cobranças efetuadas.
- Pois bem. Evidencia-se que a Receita Federal inclui na base de cálculo da contribuição previdenciária as quantias atinentes às férias indenizadas, sendo que tais verbas não detêm natureza remuneratória, pelo contrário, trata-se de uma indenização que o empregador paga para que o empregado trabalhe durante o período de gozo das férias.
- Destarte, para que ocorra uma melhor compreensão da abrangência que deve ser emprestada à expressão "férias indenizadas", destaco que esta parcela se fará presente em toda e qualquer situação que se verificar o recebimento da remuneração atinente às férias em momento que não coincida com o gozo do direito, ou seja, do descanso em si, independentemente se tal situação decorreu da expiração do período concessivo, bem como por haver sobrevindo a extinção do contrato de trabalho.
- A própria doutrina trabalhista, notória por proteger o trabalhador/segurado, afirma que "Pagas as férias na rescisão do contrato de trabalho, terão natureza de indenização, pois só teriam natureza salarial se fossem gozadas. Neste caso, como são indenizadas, perdem sua natureza salarial, quando pagas na rescisão do contrato de trabalho. Férias proporcionais pagas na rescisão do contrato de trabalho não são férias, mas indenização de férias". (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 24a ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 348).
- Nesse diapasão, manifesta-se a jurisprudência do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região: (reproduz ementa).
- Como se não bastasse os argumentos acima depreendidos a própria Lei nº 8.212/91 não inclui as férias indenizadas na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, nos termos do artigo 28, §9º, "d".
- Diante o exposto, o ato do demandado não encontra respaldo no ordenamento jurídico nacional devendo ser repellido urgentemente, sob pena de causar maiores prejuízos ao

contribuinte, fazendo-se necessária a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre Vale Transporte

- A Lei nº 8.212/91, que disciplina a contribuição previdenciária patronal, estabelece no seu artigo 28, §9º, "f" que não fará parte da base de cálculo da contribuição em comento a "parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria".

- Como se pode perceber, a expressão "na forma da legislação própria" faz remissão ao regramento incidente sobre o vale transporte, qual seja, a Lei nº 7418/85 e Decreto nº 95247/87, sendo que este último corpo normativo estabelece que o empregador deverá entregar o vale-transporte ao empregado, vedando a sua substituição por dinheiro, conforme mandamento legal.

- Parte da doutrina, especialmente aquela vinculada à Procuradoria da Fazenda Nacional, entende que o vale-transporte somente estará fora da base de cálculo se ele for entregue dentro dos limites estabelecido pelo artigo 5º do Decreto nº 9.5247/87, pois, caso haja a substituição por dinheiro, ocorrerá a incidência do tributo em discussão.

- No que pese o entendimento esposado pelo nobre acórdão transcrito, constata-se que o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, pacificou a discussão em torno do tema, afirmando que o vale-transporte, mesmo quando substituído por dinheiro, não perde o seu caráter indenizatório, haja vista que "a admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. [...] qualquer ensaio de relativização do curso legal da moeda nacional afronta a Constituição enquanto totalidade normativa. Relativizá-lo, isso equivaleria a tornarmos relativo o poder do Estado, dado que [...] parte do poder do Estado é integrado a cada unidade monetária, de modo tal que à oposição de qualquer obstáculo ao curso legal da moeda estaria a corresponder indevido questionamento do poder do Estado".(KE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-052010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166).

- Na esteira desse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça modificou seu antigo posicionamento, defendendo que o vale-transporte, não importando se entregue na forma de ticket ou em dinheiro, não faz parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, em face do seu caráter indenizatório e por força do artigo 28, §9º, "f", da Lei 8212/91.

- Assim, urge necessário evidenciar a necessidade do Tribunal Regional da 1ª Região modificar o seu entendimento em torno do tema, haja vista que os tribunais superiores, entre eles o Supremo Tribunal Federal, já se posicionaram contrariamente à inclusão do vale-transporte na base de cálculo quando pago em dinheiro.

- Diante dessa situação, urge necessária a anulação do auto de infração, sob discussão, uma vez que fora incluída na sua base de cálculo a verba acima elencada, sendo tal comportamento vedado pelo ordenamento jurídico nacional.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre Os 15 (quinze) Dias De Afastamento Do Trabalhador Em Face De Acidente De Trabalho.

- Prosseguindo na análise do tema, constata-se que o réu, através dos seus diversos órgãos, defende que o auxílio-doença pago pelo empregador durante os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do trabalhadores em face do acidente de trabalho deve fazer parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

- Esse entendimento, data vénia, não pode prosperar, haja vista que a natureza jurídica do auxílio-doença não se coaduna com a exigida pela norma constitucional e infraconstitucional que regulamenta o INSS-empresa, pois, ao contrário do disposto na ordem jurídica, essa quantia tem caráter meramente indenizatório.

- O auxílio-acidente ostenta natureza indenizatória, porquanto se destina a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer

natureza, resultarem seqüelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, consoante o disposto no § 2º do art. 86 da Lei n. 8.213/91, razão pela qual consubstancia verba infensa à incidência da contribuição previdenciária.

- Há de se destacar, ainda, que a parcela paga a título de auxílio-acidente/doença não se incorpora à aposentadoria, exsurgindo, dessa forma, a sua natureza indenizatória, afastando da incidência da contribuição previdenciária patronal.
- Não é por outro motivo que o Superior Tribunal de Justiça, juntamente com o Tribunal Regional Federal da 10ª Região, tem jurisprudência pacífica acerca do tema.
- Nesse diapasão, constata-se a impossibilidade de incidir a contribuição previdenciária sobre as quantias pagas durante os 15 (quinze) dias iniciais do afastamento por conta de acidente de trabalho.

Da Ilegalidade Da Cobrança Da Contribuição Previdenciária Sobre Os Valores Das Diárias/Ajuda de Custo.

- O empregado, termo utilizado em sentido lato, englobando todos aqueles que recebem verbas remuneratórias do contribuinte do INSS-empresa, quando efetua viagens a trabalho, tem o direito de ser ressarcidos de todas as despesas oriundas desse deslocamento. A essa restituição, o ordenamento jurídico nacional, juntamente com a doutrina, deu o nome de diárias/ajuda de custo.
- As diárias/ajuda de custo constituem valores pagos pelo empregador ao obreiro que efetua despesas necessárias e indispensáveis à execução do contrato de trabalho, por cada dia fora da sede do estabelecimento a que esteja vinculado.
- Pelo conceito acima estabelecido, percebe-se que tal verba tem caráter indenizatório, impossibilitando-se a sua incorporação à remuneração e a inclusão na base de cálculo da contribuição social patronal, haja vista que o empregador faz simplesmente o reembolso de despesas efetuadas pelo empregado no exercício das suas atividades básicas, inexistindo qualquer remuneração ao serviço prestado pelo obreiro.
- Há de se ressaltar que a Consolidação das Leis do Trabalho, assim como a legislação previdenciária, buscando evitar a fraude das leis trabalhistas, instituiu um limite ao pagamento dessas diárias, sendo que o pagamento além desse teto acarretaria na modificação da natureza jurídica das diárias, passando a ser incorporada na remuneração.
- Assim, pode-se afirmar que o pagamento das diárias que não excedam a 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado não faz parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, haja vista que consiste em verba indenizatória, fora do âmbito de atuação da exação em discussão.
- Há de se destacar, contudo, que o disposto no artigo 457, §2º, da CLT, assim como a Súmula 101 do TST, não consiste numa presunção absoluta, haja vista que se o reembolso efetuado, acima dos 50% (cinquenta por cento) da remuneração do empregado, consistir efetivamente em restituição de despesas, comprovado mediante a apresentação de notas fiscais, a natureza da verba é indenizatória e não remuneratória, como se pode imaginar.
- O Tribunal Superior do Trabalho, analisando essa circunstância, admite a relativização da Súmula 101 da sua Corte, como se observa no seguinte julgado: (reproduz ementa).
- A decisão, ora transcrita; demonstra com clareza que a quantia paga a título de diárias/ajuda de custo, mesmo acima do limite de 50% (cinquenta por cento) instituído pela CLT, tem natureza indenizatória não se incorporando às remunerações pagas aos empregados e, conseqüente, sendo excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.
- Nessa toada, chegamos a duas conclusões:
 - a) A quantia paga a título de diária/ajuda de custo, desde que os dispêndios sejam efetivamente comprovados, tem natureza indenizatória, impossibilitando, dessa forma, a sua inclusão na base de cálculo da exação em discussão;

b) Caso não se possa comprovar a totalidade dos gastos efetuados pelo empregado, a contribuição previdenciária somente incidirá sobre a parcela que extrapolar o limite de 50% (cinquenta por cento) instituído pelo artigo 457, §2º, da CLT, assim como a Súmula 101 do TST - em face da sua natureza remuneratória, conforme o entendimento pretoriano elencado.

- Nesse diapasão, constata-se a impossibilidade de incidir a contribuição previdenciária sobre as quantias pagas a título de diárias/ajuda de custo, haja vista o seu caráter indenizatório.

Da Ilegalidade da Cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o Salário-Família.

- Por fim, vislumbra-se a impossibilidade do salário-família fazer parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, haja vista disposição legal expressa acerca do tema.

- Observa-se, dessa forma, o nítido caráter previdenciário da verba em discussão, tendo o legislador excluído expressamente da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, nos dizeres da aliena "a" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

- A jurisprudência pátria, em face da disposição expressa de lei, referendou o entendimento acima exposto, como se constata nos seguintes julgados: (reproduz ementa).

- Nesse diapasão, constata-se a impossibilidade de incidir a contribuição previdenciária sobre as quantias pagas a título de salário-família, em face de disposição legal expressa.

Da multa de ofício. Valor confiscatório. Violação do artigo 150, iv, da constituição federal.

- O auto de infração em discussão diz respeito à multa por força de declarações inexatas, tendo como base o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- O auto de infração em destaque afirma que houve a inclusão de informações falsas nas GFIPS referentes às competências 01/2014 a 12/2015, pois nelas não fez constar a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme planilhas anexadas aos autos e encaminhadas ao autuado.

- Observa-se, Excelência, que a multa aplicada é de 75% (setenta e cinco por cento) do valor tido como devido, acrescido da agravante constante no §2º do artigo 44 transcrito acima que aumenta a multa em 50% (cinquenta por cento), sendo tal padrão punitivo totalmente descabido, haja vista o poder confiscatório que detém sobre o contribuinte.

- O efeito confiscatório no âmbito tributário ocorre justamente quando a aplicação de uma norma tributária excede o limite racional, econômico e moral da fonte de arrecadação, a ponto de colocar a sobrevivência do cidadão-contribuinte em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica moralmente.

Da aplicação de alíquota indevida a título de sat/rat.

- A majoração da alíquota de 1% (um por cento) para 2% (dois por cento) com base no Decreto nº 6.042/2007 é totalmente ilegal, haja vista que as atividades desenvolvidas pelos servidores públicos são eminentemente burocráticas, inexistindo risco de acidentes e exposição a fatores nocivos.

- A jurisprudência nacional é pacífica acerca do tema: (reproduz ementa)

- Nesse diapasão, vislumbra-se a ilegalidade do cálculo da contribuição previdenciária ser em 2%, devendo ser aplicada 1%, uma vez que as atividades desenvolvidas pelos servidores municipais são burocráticas inexistindo alto risco de acidentes de trabalho ou outros fatores nocivos.

Da multa por descumprimento de obrigação acessória.

- O lançamento em discussão diz respeito à violação do artigo 33, § 2 e 3, da Lei 8.212/91.

- A União afirma que houve violação porque o demandante deixou de apresentar os demonstrativos contábeis; as folhas de pagamentos, as listagens de processos pagos, bem como os demais documentos constantes do Termo de Início de Procedimento Fiscal, incidindo o preceito normativo em destaque, assim como não apresentou as folhas de pagamento nos termos da legislação vigente.
- Excelência, o contribuinte em mais de uma oportunidade, tendo sido reconhecido pelo órgão responsável. pela fiscalização, afirmou que não detinha nenhum documento contábil, tendo o ex-prefeito extraviado todos os documentos fiscais, fazendo com que o pedido solicitado não fosse atendido, uma vez que seria impossível entregar aquilo que não existe.
- Afasta-se, também, a argumentação que a atual gestão poderia efetuar os balancetes contábeis, pois, como bem dito, não havia nenhum documento para tanto, inviabilizando, dessa forma, o cumprimento da ordem emanada da Receita Federal do Brasil.
- Nesse diapasão, afastam-se as infrações arguidas, uma vez que não há como o demandante entregar a documentação solicitada, haja vista que o ex-gestor, em atitude temerária, extraviou todos os documentos da prefeitura, sendo materialmente impossível a confecção de novos documentos fiscais.

Das Provas.

- Tendo em vista que a atual administração não possui os documentos do setor pessoal, assim como os contábeis, o contribuinte vem requerer que a Receita Federal do Brasil oficie o Ministério do Trabalho para que traga ao presente processo os arquivos da RAIS dos anos de 2014 a 2015, nas quais será possível o perito ter acesso a folha de pagamento completa, evidenciando o lançamento de verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição previdenciária, assim como a utilização da alíquota correta do GILRAT.
- Recebido os arquivos RAIS do Ministério do Trabalho, o contribuinte requer que seja realizada uma perícia contábil, com a apresentação dos quesitos no momento de deferimento da mesma, evidenciando que o valor ora cobrado não condiz com o valor correto, uma vez que foram incluídas verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição previdenciária.

PEDIDO

A interessada requer:

- *À luz de todo o exposto requer sejam acolhidas as presentes argumentações de defesa, no sentido da improcedência do Auto de Infração lançado no COMPROT 10580.722886/2018-53, para anular os referidos lançamentos, uma vez que foram constituídos em desacordo com a ordem jurídica nacional.*
- *Requer, ainda, que Vossa Senhoria, tendo em vista a apresentação tempestiva da presente defesa administrativa, declare a suspensão da exigibilidade dos supostos créditos discutidos na presente demanda administrativa.*

Da Decisão da DRJ

A 3ª Turma da DRJ/REC, em sessão de 12 de dezembro de 2018, no acórdão nº 04-47.440, julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 1.664/1.665):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/12/2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Impossibilidade de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando, na constituição do crédito previdenciário, a autoridade fiscal não as segrega devido a não apresentação das folhas de pagamentos analíticas pelo sujeito passivo.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT/RAT. GRAU DE RISCO.

Para os órgãos da Administração Pública em geral a alíquota SAT/RAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio) a partir de 06/2007, em decorrência da edição do Decreto 6042, de 12/02/2007, que modificou o anexo V do Regulamento da Previdência Social. Inexiste, no período do lançamento, norma que permita a redução da alíquota.

AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração à lei a conduta de a empresa deixar de apresentar à fiscalização os Livros Contábeis e Folhas de Pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. CONFISCO.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. REQUERIMENTO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Cabe ao julgador administrativo apreciar o pedido de realização de perícia, indeferindo-o se a entender desnecessária, protelatória ou impraticável, ou ainda, não conhecê-lo quando o requerimento não preencher os requisitos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 7/1/2019 (AR de fl. 1.698) e interpôs recurso voluntário em 21/1/2019 (fls. 1.606/1.647), conforme despacho de encaminhamento de fl. 1.741, que se constitui em cópia *ipsis literis* da peça contestatória apresentada ao juízo *a quo*, verificando-se, apenas, que em relação àquela houve a exclusão do tópico “3 – Das Provas” em que era requerida a realização de perícia contábil.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

I. Da Tempestividade

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

II. Do Mérito

O Recorrente em sua peça recursal reitera os termos da impugnação, não apresentando novos argumentos ou documentos, invocando a insubsistência do auto de infração e pretensa ilegalidade pela inclusão na base de cálculo da contribuição patronal de verbas de caráter indenizatório. Discorre sobre a suposta ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: aviso prévio indenizado, horas extras, gratificação sobre o exercício de cargo de direção ou comissionado para os servidores efetivos, terço constitucional de férias, férias indenizadas, vale transporte, 15 dias de afastamento do trabalhador em face de acidente de trabalho, diárias/ajuda de custo e salário família.

Conforme relatado pela autoridade lançadora (fl. 26), apesar do contribuinte ter sido intimado a apresentar os documentos relacionados no Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), cujo pedido foi reiterado no Termo de Intimação Fiscal nº 02, deixou de atender ao solicitado, razão pela qual o fisco utilizou para apuração da base de cálculo das contribuições lançadas os valores informados pelo sujeito passivo e constantes nos Sistemas Informatizados GFIP-WEB, DIRF, TCM-BA e SICONFI, subsumindo o fato descrito à situação descrita no artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212 de 1991¹, que autoriza a autoridade reputar de ofício a importância considerada devida.

Além de alegações genéricas acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas de natureza indenizatória referidas acima, em momento algum apresentou provas nesse sentido. Ressalte-se que não há indícios de que tais verbas estão incluídas na base de cálculo da contribuição lançada.

Nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972² é ônus do contribuinte apresentar os motivos de fato e direito em que se fundamenta sua defesa,

¹ Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

² Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

os pontos e as razões e provas que possuir, bem como as diligências e perícias que pretende que sejam efetuadas. No caso concreto o contribuinte em momento algum se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Logo, o lançamento deve ser mantido, não merecendo reparo a decisão de primeira instância.

II.2 Das Multas de Ofício e por Descumprimento de Obrigação Acessória

O Recorrente alega que, não bastasse a condição confiscatória da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com fulcro no artigo 44, I da Lei 9.430 de 1996 com redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007, houve ainda a sua majoração em 50% (cinquenta por cento), prevista no § 2º da referida Lei, razão pela qual ela foi elevada ao patamar de 112,5%(cento e doze vírgula cinco por cento).

O artigo 44, I, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996 assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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 pelo 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)

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)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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)

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

(...)

No caso concreto, de acordo com informações constantes no Relatório Fiscal (fl. 32) o agravamento da multa de ofício decorreu do fato do contribuinte deixar de prestar esclarecimentos solicitados nos termos de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e de Intimação Fiscal (TIF).

Ocorre que, além do agravamento previsto no artigo 44, I, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996, foi ainda imputada ao contribuinte a multa prevista no artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212 de 1991, com redação da MP 449 de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, tendo por capitulação os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212 de 1991 e os artigos 283, II, alínea “j” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, com o agravamento previsto no artigo 290, V do referido Decreto nº 3.048 de 1999, sob a alegação de ter descumprido a obrigação acessória de apresentar os demonstrativos contábeis, as folhas de pagamentos, as listagens de processos pagos, bem como os demais documentos constantes no TIPF e TIF nº 01.

Os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212 de 1991, reproduzidos a seguir, assim estabelecem:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

(...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Como pode-se observar, a multa prevista no artigo 92 é residual e, portanto, somente aplicável quando da ausência de penalidade específica à infração cometida. No caso dos presentes autos, a penalidade para o não atendimento de termo de intimação está expressamente prevista no artigo 44, I, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996, de modo que a aplicação conjunta desta com a penalidade do artigo 92 da Lei nº 8.212 de 1991 resultou em dupla cominação pela mesma infração.

Ademais, o fato do contribuinte não ter atendido às intimações, levou o fisco a se socorrer das informações que foram prestadas pelo próprio contribuinte ao Tesouro Nacional, no endereço eletrônico www.contaspublicas.cx.gov.br/, em forma de Balanço (anexos) e no sítio do Ministério da Previdência Social (www.previdenciasocial.gov.br).

Do exposto, deve ser cancelada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 69.939,00.

O Recorrente afirma que a fixação das multas tributárias deve obedecer os padrões do princípio da razoabilidade, levando em conta se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa. Para que os princípios constitucionais sejam observados, deve ser considerada confiscatória e assim inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 20% do tributo.

Nos casos de lançamento de ofício, como se configura a situação presente, as multas aplicadas são as previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996³. Desse modo, é insubsistente o pedido formulado de redução da multa aplicada de 75% para o percentual de 20%.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada em razão da sua natureza de confisco, deve-se ressaltar que a autoridade julgadora de instância administrativa não tem competência para se manifestar acerca da constitucionalidade e legalidade das normas regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário. Além do mais a matéria encontra-se sumulada (Súmula CARF nº 2), a seguir reproduzida e, por conseguinte, de observância obrigatória pelos membros deste Conselho Administrativo, nos termos do artigo 72 do RICARF. Assim dispõe a referida súmula:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não há como ser reconhecido o pedido do contribuinte.

II.3 Da Aplicação de Alíquota Indevida a Título de SAT/RAT

O Recorrente argumenta que a majoração da alíquota SAT/RAT para 2%, com base no Decreto nº 6.042/2007 é ilegal, haja vista que a atividade desenvolvida pelos servidores públicos é eminentemente burocrática, inexistindo risco de acidentes e exposição a fatores nocivos.

De acordo com o relatório pelo juízo *a quo* (fl. 1.686):

Para os órgãos da Administração Pública em geral, categoria na qual se insere a impugnante, a aludida alíquota foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir de 06/2007, em conformidade com o Decreto 6.042, de 12/02/2007, que em seu artigo 2º modificou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048, de 06/05/1999.

No Anexo V do citado Regulamento encontravam-se fixados os graus de risco e as correspondentes alíquotas de 1%, 2% ou 3% e elencadas as atividades econômicas, com sua descrição e identificação nos moldes da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Tal Anexo, na redação dada pelo artigo 2º do Decreto nº. 6.042, de 2007, publicado no Diário Oficial da União de 13/01/2007, alterou para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades, sendo o artigo 5º do Decreto 6.042, de 2007, determinou que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I-um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II-dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III-três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

(...)

ANEXO V – Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Redação dada pelo Decreto 6042/2007)

CNAE	DESCRIÇÃO	% NOVO
(...)	(...)	(...)
8411-6/00	Administração Pública em Geral	2%
(...)	(...)	(...)

Conforme dispositivo normativo acima reproduzido, a apuração da alíquota do RAT não será feita com base no CNAE principal, e sim com base na atividade preponderante. Para identificar qual é a atividade preponderante, deve-se respeitar o artigo 72, § 1º, I, "b", da IN RFB nº 971 de 2009, vigente à época, segundo a qual é preponderante a atividade que dispuser do maior número de segurados empregados ou trabalhadores avulsos.

Para o CNAE 8411-6/00 - administração pública em geral, a alíquota do RAT corresponde a 2%. Apesar de alegar o Recorrente não comprova que sua atividade é preponderantemente burocrática e, portanto, tem baixo grau de periculosidade, trazendo unicamente decisões judiciais que determinam a aplicação da alíquota de 1% para outras municipalidades.

Portanto, não é possível dar provimento ao pleito do contribuinte nesse ponto.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 69.939,00.

Débora Fófano dos Santos