



<b>Processo nº</b>	10680.721546/2011-19
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-011.305 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	09 de maio de 2024
<b>Recorrente</b>	BELO HORIZONTE CAMARA MUNICIPAL
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

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

### **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENais.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula nº 28).

### **OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. PACTO FEDERATIVO. NÃO SE APLICA.**

A imunidade recíproca não se estende às contribuições sociais previdenciárias. Também não se aplica o princípio do pacto federativo diante da inclusão das pessoas jurídicas de direito público interno no polo passivo da relação jurídico-tributária, a teor do que prescrevem os artigos 195, I da CRF/88 e 15, I da Lei nº 8.212/91.

### **EQUIPARAÇÃO DO ÓRGÃO PÚBLICO À EMPRESA.**

Os órgãos públicos são equiparados à empresa para efeito da legislação previdenciária, conforme art. 15, I da Lei 8.212/91, enquadrando-se como sujeito passivo da tributação previdenciária em relação aos contratados que lhe prestem serviços.

### **DIFERENÇA DE ALÍQUOTA GILRAT/SAT.**

A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de ação fiscal desenvolvida na Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (CNPJ 17.316.563/0001-96), com base no MPF nº 06.1.01.00-2010.02436-0, cuja ciência ao sujeito passivo ocorreu através do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF em 04/01/2011.

Consoante o Relatório Fiscal - REFISC, a fiscalização constatou diferenças de alíquota do RAT, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos servidores ocupantes de cargo de recrutamento amplo, vereadores e de servidores cedidos de outros órgãos à disposição do Município de Belo Horizonte – Câmara Municipal, vinculados ao RGPS - Regime Geral de Previdência Social - no período de 06/2007 a 12/2009, inclusive décimo terceiro salário dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, tendo sido lavrado os seguintes Autos de Infração, consolidados em 29/04/2013:

DESCRIÇÃO			FATO GERADOR	VALOR
37.263.069-3	LEV - RA	Obrigações principais	Foram lançados os créditos referentes a diferença (1%) das contribuições devidas à Seguridade Social e destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultante dos riscos ambientais do trabalho - RAT.	1.221.118,24
37.263.070-7	CPL - TA	Obrigações acessórias	Apresentar GFIP com incorreções ou omissões.	9.500,00

Ainda, conforme o supracitado relatório, a fiscalização faz as seguintes observações:

a) os Órgãos e Entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, de acordo com o artigo 15, inciso I da Lei nº 8.212/1991, são considerados empresas e como tal estão obrigados a recolher as contribuições devidas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus servidores não vinculados a Regime Próprio de Previdência Social. A desobediência a esta norma, sob qualquer pretexto, implica no levantamento do débito;

b) conforme o caput do artigo 40 da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda nº 20/98, o regime próprio de previdência social é assegurado somente aos servidores titulares de cargo efetivo;

c) durante os procedimentos de auditoria, verificou-se que a Câmara Municipal de Belo Horizonte, enquadrada no CNAE - Classificação Nacional de Atividade Econômica sob o número 8411-6/00 (Administração Pública em Geral) - alíquota 2%, declarou em GFIP e procedeu o respectivo recolhimento da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultante de riscos ambientais do trabalho – RAT, aplicando a alíquota de 1% (um por cento) sobre total do salário de contribuição declarado;

d) o órgão apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com informações incorretas ou omissas, infringindo o disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/1997 e redação dada pela MP nº. 449, de 03/12/2008, publicada no DOU de 04/12/2008, convertida na Lei nº. 11.941, de 27/05/2009. Tendo deixado de informar em suas GFIP's nas competências compreendidas entre 06/2007 a 11/2008, conforme indicadas no Anexo I, parte integrante deste relatório fiscal, a alíquota de 2% relativa ao CNAE-8411-6/00

e) a multa aplicada pela infração praticada é de R\$ 9.500,00 (nove mil e quinhentos reais ) que corresponde nos termos da Lei 8.212, de 24.07.91, artigo 32-A “caput”, inciso I e parágrafos 2º e 3º com redação dada pela Medida Provisória nº. 449/2008, de 03/12/2008, convertida na Lei nº. 11.941, de 27/05/2009, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei 5.172, de 25/10/66 – CTN, ao valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de até dez informações incorretas ou omitidas, calculada conforme discriminativo Anexo I do AI DEBCAD nº. 37.263.070-7 e obedecido o valor mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), por competência, nos termos determinados pela legislação vigente;

f) face às alterações introduzidas na legislação previdenciária com o advento da MP 449/2008, procedeu-se à elaboração dos demonstrativos das penalidades a serem aplicadas ao sujeito passivo com o objetivo de possibilitar a comparação dos valores das penalidades com a indicação e aplicação da multa mais benéfica em obediência ao artigo 106, inciso II, alínea “c”, Lei nº 5.172/66, CTN. Tais demonstrativos encontram-se acostados ao presente relatório.

Por fim, esclarece que a situação descrita neste relatório, em tese, configura a prática de crime contra a Seguridade Social, motivo pelo qual se procedeu à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, acompanhada com os respectivos elementos de prova.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos Autos de Infração, a Autuada apresentou impugnação, através de seu procurador legalmente constituído, fundamentando-se nas razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

#### I – DO MÉRITO

##### a) Da Imunidade Recíproca entre os Entes Federados

Nesse tópico o Município discorre amplamente sobre o princípio da imunidade tributária recíproca, previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “a”da CFB, que impede os Entes federativos instituírem tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Defende que a contribuição previdenciária não estaria fora do campo da imunidade tributária recíproca porque que se reveste da natureza jurídica de imposto, enquadrando-se no conceito legal estipulado no artigo 16 do Código Tributário Nacional. Assevera que a incidência das contribuições previdenciárias não pode englobar os Municípios, por se tratarem de Entes políticos sujeitos à imunidade tributária recíproca, fazendo-se necessário o reconhecimento da constitucionalidade de sua exigência em relação aos mesmos.

##### b) Da Impossibilidade de Exigência de Obrigações Acessórias entre os Entes Federados

Novamente traz a questão do princípio federalista da imunidade recíproca no sentido de que a União não poderá exigir dos Estados e Municípios o cumprimento de obrigações acessórias tributárias.

Assevera que não pode um Ente federado se intrometer na forma de gestão e na administração de outro, posto que a Constituição Federal garantiu aos mesmos total autonomia e independência recíproca, razão pela qual a exigência caracteriza afronta à Constituição.

c) Da Inconstitucionalidade da Cobrança da RAT/SAT em Virtude do FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO)

Discorre sobre a alteração na sistemática da contribuição acidentária, introduzida pela Lei 10.666/03, nas quais se baseiam nos fatores de freqüência, gravidade e custo, calculados segundo o Decreto nº 6.042 e a Resolução 1.316/10 do CNPS.

Sustenta que os dispositivos da referida norma de regência não lhe são aplicáveis, porquanto não exerce qualquer tipo de atividade econômica, mas apenas presta serviços públicos obrigatórios pelo texto constitucional, assim como a União Federal.

Que o FAP foi desenhado de acordo com premissas que permitem ao próprio executivo delimitar a hipótese de incidência e a alterar a alíquota deste por mero ato executivo (infralegal), em total desacordo com o princípio da legalidade.

Defende que o artigo 150 da Constituição Federal impõe limitações ao poder de tributar, justamente para garantir ao ordenamento tributário coerência e precisão nos institutos que lhe são concernentes.

Prossegue colacionando jurisprudências que se posicionam pela inconstitucionalidade da aplicação do FAP às alíquotas do RAT, bem como pela impossibilidade dessa exigência para pessoas jurídicas de direito público que não exercem atividade econômica.

Por fim, registra a impropriedade do encaminhamento da autuação fiscal como “representação para Fins penais”, porque entende que sempre recolheu e declarou as obrigações consideradas devidas, sedo que a divergência de entendimento quanto a exigência das contribuições jamais pode caracterizar omissão para fins de enquadramento na legislação penal.

d) Da Inexistência de Débitos com a Receita em Razão do Correto Recolhimento dos Valores Acaso Devido ao INSS

Sustenta que tendo a Receita aplicado o FAP de 0,5000, ainda que anterior a regulamentação dos seus critérios, o recolhimento de 1% a título de RAT está correto porque a alíquota de 2% fica reduzida ao valor recolhido. Alega que as mudanças na legislação não se fizeram acompanhar de atualização pelo sistema de recolhimento da Receita, o que causou prejuízo não apenas ao Município como também a outros órgãos públicos.

Defende que o aumento da alíquota via Decreto por si só viola a Constituição Federal, notadamente ao princípio da publicidade por não tornar pública as mudanças na legislação.

Sustenta que o sistema da Receita deveria informar ao contribuinte que houve alterações quanto ao recolhimento das parcelas devidas. Cita o caso específico de 2009, que houve envio de retificações dos dados de 2005 a 2009, tendo sido aceitado normalmente pelo sistema, apesar do suposto enquadramento equivocado quanto à alíquota.

Prossegue alegando que não houve dolo ou culpa aos servidores responsáveis pelo cálculo do tributo e pelo envio das informações, pelo que entende como indevida a cobrança de multas

e) Do Princípio da Boa-fé e Sua Aplicação ao Presente Caso

Defende que a Receita quer cobrar suposto débitos provenientes de recolhimento a menor, mas ela própria não cumpriu suas obrigações de dar publicidade às alterações na legislação tributária e informar ao contribuinte quanto a tais alterações.

Assevera que os lançamentos não podem prevalecer porque não contribui para o suposto equívoco no recolhimento a menor.

Prosegue, alegando que o lançamento deve levar em consideração o preceito expresso no art. 100 do CTN, ou seja, o tributo, se devido, deve ser cobrado sem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

f) Da Proibição do BIS IN IDEM e Sua Aplicação ao Presente Caso

Argumenta que o único erro supostamente constante em GFIP consiste na alíquota informada, a qual já fora objeto de penalidade pelo suposto recolhimento a menor.

Esclarece que sua conduta foi o pagamento a menor, sendo o preenchimento equivocado em GFIP mera consequência ou meio daquela outra infração, não existindo conduta autônomo a ser corrigida.

g) Do Inadequado Enquadramento no Grau de Risco Médio

Defende que seu enquadramento como de risco médio não encontra fundamento legal, uma vez que a Lei 8.212/91 estabelece que o enquadramento deve considerar a atividade exercida pelo contribuinte.

Prosegue argumentando contrariamente ao seu enquadramento como de risco médio.

**II – DO PEDIDO**

Por fim, requer o cancelamento do lançamento tributário em face das razões apresentadas, e ainda, no caso do não acolhimento do pedido de cancelamento que o valor da multa seja reduzido.

É o relatório.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 10/09/2014 (fls. 205), o interessado interpôs Recurso Voluntário em 09/10/2014 (fls. 208/231), no qual trouxe argumentação defensiva semelhante àquela apresentada na impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade. Pelas razões adiante apresentadas, deve ser conhecido parcialmente.

Alegações de inconstitucionalidade

Em relação aos argumentos do recorrente relacionados à inconstitucionalidade de normas, lembro que a este Conselho não é dado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e da Súmula CARF n.º 2:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

#### Representação Fiscal para Fins Penais

Nos termos da Súmula CARF nº 28, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.”

#### Mérito

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, reproduzo no presente voto a decisão de primeira instância com a qual concordo e que adoto:

#### 1. DA IMUNIDADE RECÍPROCA ENTRE OS ENTES FEDERADOS

O Município se insurge contra o crédito tributário lançado, alegando que tal exigência em desfavor de pessoas jurídicas de direito público afeta o princípio do pacto federativo assegurado constitucionalmente (art. 150, inciso VI, alínea “a” da CFB).

Sobre o tema, esclarece-se, desde logo, que a imunidade ocorre quando a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Implica dizer que o campo de atuação do legislador ordinário, para definir a hipótese de incidência da regra de tributação, é definido pelo poder constituinte.

Especificamente no caso da alínea “a”, inciso VI, art. 150 da Constituição Federal, denominada pela doutrina como imunidade tributária recíproca, o legislador constituinte limitou a abrangência do poder de tributar apenas dos tributos não vinculados a atuação estatal, quais sejam os impostos. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

O que se quer dizer com essa vedação é que a imunidade tributária não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isso porque a exação decorre da manifestação do poder de império de um Ente político sobre o outro, ou seja, implica na superioridade de quem os exige.

No caso das contribuições previdenciárias, objeto da autuação, o legislador ordinário disciplinou no art. 15, inciso I da Lei 8.212, que os órgãos públicos são equiparados a empresa e nesta condição devem recolher as contribuições sociais e acréscimos moratórios incidentes sobre pagamento de remuneração a segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; (grifamos)

Portanto, não se estende à contribuição previdenciária, bem como à multa pelo descumprimento de obrigação acessória, a imunidade recíproca ou o princípio do pacto federativo, nem sob a ótica do supracitado artigo 15, inciso I da Lei nº 8.212/91, nem do artigo 195, inciso I da CFB/88, in verbis:

Constituição Federal Brasileira/88

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (grifamos)

[...]

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) Lei nº 8.212/91

Dessa forma, os órgãos e entidades da administração pública, dotados de personalidade jurídica de direito público, como é o caso do Município, estão sujeitos ao cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas à legislação previdenciária, como qualquer empresa que tenha segurados vinculados ao RGPS.

Em outras palavras, o fato de a municipalidade ser uma Pessoa Jurídica de Direito Público não lhe retira a condição de sujeito passivo para recolher as contribuições sociais e nem de excluí-la da sujeição aos ditames da Lei 8.212, de 1991, e da Lei 9.430, de 1996.

Diante dos motivos acima expostos, não há como afastar nem a cobrança das contribuições previdenciárias nem da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

## 2. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DA RAT/SAT EM VIRTUDE DO FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO)

O Município argumenta que normas complementares que exige o RAT/SAT baseado no FAP são ilegais e não lhe são aplicáveis, porquanto não exerce nenhuma atividade econômica. Também alega que o recolhimento de 1% a título de RAT está correto, porquanto a própria Receita considerou o FAP de 0,5000 sobre a alíquota de 2%.

Relativamente à argüição da ilegalidade dos atos infralegais, frisa-se a incompetência dos órgãos de julgamento em sede administrativa para apreciar alegações de constitucionalidade/ilegalidade de lei ou ato normativo, conforme reiteradas decisões prolatadas nessa instância, uma vez que lhe compete tão somente aplicar legislação vigente.

Convém ainda salientar que este posicionamento adotado pelos órgãos administrativos veio a ser corroborado pelo art. artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio 2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo dispositivo legal, a seguir transcritos:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com efeito, a norma cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada surte os seus efeitos enquanto estiver vigente e deve, obrigatoriamente, ser cumprida pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

No caso específico do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), tem-se que se encontrava em plena vigência quando da ocorrência dos fatos, não havendo, até a presente data, qualquer uma das hipóteses constantes do dispositivo acima citado que autorize a inaplicabilidade do mesmo.

No que concerne à alegação de que a Receita Federal considerou o FAP do Município como sendo de 0,5000, tem-se que não se pode acolhê-la. Pelo que se observa da legislação que rege a matéria, é mister notar que as previsões normativas permitem concluir que o FAP não era aplicável no período fiscalizado. Senão vejamos.

A contribuição destinada ao financiamento dos benefícios previdenciários concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT tem por fundamento o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, in verbis:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

O Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social – RPS, com suas alterações, vigente a época do lançamento, disciplina a matéria nos seguintes termos:

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.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 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.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

[...]

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

Referido Decreto, em seu anexo V, fixa os graus de risco e as correspondentes alíquotas de 1%, 2% ou 3%, e relaciona as atividades econômicas, com sua descrição e identificação nos moldes da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Esse anexo, na redação dada pelo artigo 2º do Decreto nº 6.042, de 2007, alterou o grau de risco de inúmeras atividades, mantendo inalterado de outras, sendo que o artigo 5º determinou que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação. Transcreve-se:

DECRETO N° 6.042, DE 12 DE FEVEREIRO DE 2007.

Art. 2º Os Anexos II e V do Regulamento da Previdência Social passam a vigorar com as alterações constantes do Anexo a este Decreto.

[...]

Art. 5º Este Decreto produz efeitos a partir do primeiro dia:

[...]

II - do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto à nova redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social; e

[...]

Parágrafo único. Até que sejam exigíveis as contribuições nos termos da alteração do Anexo V do Regulamento da Previdência Social e da aplicação do art. 202-A serão mantidas as referidas contribuições na forma disciplinada até o dia anterior ao da publicação deste Decreto.

Dessa forma, considerando que o Decreto nº 6.042 foi publicado no DOU do dia 13/01/2007, o quarto mês subsequente foi junho de 2007. Logo, para os recolhimentos relativos aos fatos geradores ocorridos a partir de junho/2007, o Município deverá ter observado o grau de risco e o percentual fixado para sua atividade preponderante, pela nova redação do citado anexo V dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007.

Ocorre que, ainda no período sob levantamento, o citado anexo V do Regulamento da Previdência Social sofreu nova alteração, desta vez pelo art. 2º do Decreto nº 6.957, de 09 de setembro de 2009, cujo início de vigência é a competência janeiro/2010, consoante o seu artigo 4º a seguir:

Art. 2º Os Anexos II e V do Regulamento da Previdência Social passam a vigorar na forma dos Anexos a este Decreto.

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos, quanto à nova redação dada ao Anexo V do Regulamento da Previdência Social, a partir do primeiro dia do mês de janeiro de 2010, mantidas até essa data as contribuições devidas na forma da legislação precedente.

Saliente-se que o supracitado Decreto, também, alterou o Regulamento da Previdência Social, incluindo o art. 202-A que trata da redução ou agravamento das alíquotas 1%, 2% ou 3%, in verbis:

Art.202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinqüenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

[...]

§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação.

[...]

Note-se que os efeitos tributários do agravamento ou redução (ou manutenção) das alíquotas constantes nos incisos I a III do artigo 202 começam a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da divulgação do FAP, que ocorreu em setembro de 2009. Portanto, os efeitos tributários do FAP aplicam-se a partir da competência janeiro de 2010.

Nesse compasso, resta consignado que a vigência das alterações ocorridas na redação do anexo V e a aplicação das alíquotas nele fixadas, independe da vigência do Fator Acidentário de Prevenção.

Vale dizer, enquanto não se iniciarem os efeitos tributários do FAP, as alíquotas a serem aplicadas continuam sendo aquelas previstas no art. 202, isto é, 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco da atividade preponderante de cada empresa definido nos termos do anexo V do citado Regulamento, observadas as datas de vigência de cada alteração por ele sofrida.

### 3. DO INADEQUADO ENQUADRAMENTO NO GRAU DE RISCO MÉDIO

Outro ponto abordado pela defesa diz respeito ao seu inadequado enquadramento no grau de risco médio, porquanto sustenta que sua atividade é burocrática.

Consoante o já referido anexo V, o grau de risco para as atividades referentes ao CNAE 84.11-6/00 – Administração Pública em Geral– é GRAU 2 (Riscos Médio - Taxa 2,00%).

Pelo que se denota, o legislador determinou, como regra geral, a incidência da alíquota de 2% sobre todo o órgão executivo do Município.

Nesse sentido, imperiosa a análise na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, com suas alterações, que trata da determinação da atividade preponderante para efeito da incidência do grau de risco:

Art. 86 . As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta IN, são:

[...]

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 71, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- a) um por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) dois por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
- c) três por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

[...]

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput, será definida da seguinte forma:

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, obedecendo as seguintes disposições:

- a) a empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;
- b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;
- c) a empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em todos os estabelecimentos, prevalecendo como preponderante a atividade que ocupe o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, considerados todos os estabelecimentos; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

d) os órgãos da administração pública direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembléias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

[...]

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:

- a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)

b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;

[...]

IV - verificado erro no auto-enquadramento, a SRP adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo ao lançamento do crédito relativo aos valores porventura devidos.

§ 9º Na hipótese de um órgão da administração pública direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do § 1º deste artigo. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)

Consoante se infere da legislação, para apurar a atividade preponderante, a empresa, sob sua responsabilidade, fará o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, mensalmente, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco prevista no Anexo V do RPS.

No caso em comento, tendo em vista que a Prefeitura possui vários órgãos vinculados ao seu CNPJ, ou seja, sem inscrição própria, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do § 1º do artigo 86, acima colacionado.

Observadas as disposições da legislação previdenciária, resta claro que a responsabilidade pelo enquadramento no grau de risco baseado na atividade preponderante é única e exclusivamente do sujeito passivo, assim entendendo a atividade que ocupe, em todos os estabelecimentos, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Tal responsabilidade, inclusive, foi disciplinada no parágrafo 13, do Decreto nº 3.048/99, supra, onde dispõe que é de responsabilidade do sujeito passivo declarar, mensalmente, em GFIP a alíquota correspondente ao grau de risco da respectiva atividade preponderante.

Assim, embora correta a assertiva da Prefeitura quanto à possibilidade da determinação do grau de risco baseado na atividade preponderante, equivoca-se quando pretende se eximir da responsabilidade pelo enquadramento pretendido. Explico.

Primeiramente, porque o lançamento tomou por base as informações prestadas mensalmente em GFIP (CNAE 84.11-6) pela Prefeitura, onde a mesma se enquadrou como de grau médio. Significa dizer que, caso entendesse que sua atividade, de fato, era burocrática deveria ter procedido, mensalmente, a informação em GFIP no CNAE correspondente.

Segundo, porque, ainda que o Município não tenha informado em GFIP o CNAE pretendido, nenhum documento foi trazido aos autos capaz de fazer prova de suas alegações no sentido de que a sua atividade preponderante era de natureza burocrática.

Por fim, porque a incidência do percentual de dois por cento (2%) tem previsão legal e não pode ser excluída por força do princípio da legalidade estrita dos atos administrativos, que somente podem ser afastado quando não existirem mais no mundo jurídico.

#### 4. DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ E SUA APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO

Defende que a Receita quer cobrar suposto débitos provenientes de recolhimento a menor, mas ela própria não cumpriu suas obrigações de dar publicidade às alterações na legislação tributária e informar ao contribuinte quanto às tais alterações.

Assevera que não contribui para o suposto equívoco no recolhimento a menor e que, portanto, o tributo, se devido, deve ser cobrado sem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De pronto, tem-se que não há como aplicar no caso em questão o Princípio da Boa-fé, em face da ausência de previsão legal para o abrandamento da multa conforme perquirido.

Sobre o assunto o artigo 136 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Como se denota da leitura do dispositivo acima reproduzido, a responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva. Isso implica dizer que não é necessário identificar a presença de eventual elemento subjetivo para a aplicação da multa.

Portanto, deve-se manter a multa nos patamares lançados, em observância ao princípio da legalidade.

##### 5. A PROIBIÇÃO DO BIS IN IDEM E SUA APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO

Assevera que sua conduta foi o pagamento a menor do SAT/RAT, sendo o preenchimento equivocado em GFIP da alíquota aplicável uma mera consequência ou meio daquela outra infração.

De pronto, tem-se que o pensamento do Defendente encontra-se equivocado, porquanto não há que confundir obrigação tributária principal (de pagar), daquela outra espécie obrigacional dita acessória (de fazer ou não fazer alguma coisa), claramente diferenciada pelo CTN, em seu art. 113, §§ 1º e 2º.

A infração por recolher a menor a contribuição previdenciária devida a título de SAT/RAT caracteriza o descumprimento do dever de pagar e sujeita ao contribuinte à multa regulamentar na forma dos artigos 35 e 35-A, ambos da Lei nº 8.212, de 1991 (inserido pela MP nº 449/2008), a seguir colacionados:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Restabelecido pela Lei nº 9.528, de 1997).

[...]

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: (Restabelecido pela Lei nº 9.528, de 1997).

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Por outro lado, a infração por apresentar GFIP com incorreções ou omissões caracteriza o descumprimento do dever instrumental de prestar informação, na forma do art. 32 e caput do art. 32-A, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Departamento da Receita Federal (DRF) todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Note-se que, na seara previdenciária, as multas por descumprimento de obrigação principal e descumprimento de obrigação acessória são lançadas em autos de infração distintos, como no caso dos autos. O descumprimento da obrigação principal foi lançado no AI sob DEBCAD nº 37.263.069-3 e o descumprimento de obrigação acessória no AI sob DEBCAD nº 37.263.070-7.

Demais disso, para as infrações cujo fato gerador é anterior à competência 11/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449/2008, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. II, alínea “c”), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, o que restou atendido pela fiscalização.

Pelo que se verifica do cálculo comparativo efetuado na planilha, anexa à fl. 23, nos autos de infração por descumprimento de obrigação tributária principal, no período de 06/2007 a 11/2008, foi aplicada a multa de mora (24%), acrescida da multa por descumprimento de obrigação acessória. Nas demais competências, 12/2008 a 13/2009, foi aplicada a multa de 75%, sem aplicação concomitante de autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, é perfeitamente legal a cobrança de juros moratórios calculados pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), uma vez que o artigo 34 da Lei nº 8.212/91, vigente à época do lançamento, prescrevia a sua utilização no caso das contribuições previdenciárias recolhidas com atraso. Atualmente, por força das alterações promovidas pela MP nº 449/08, convertida na Lei 11.941/09, o emprego

da taxa SELIC está disposto no art. 35 da mesma Lei 8.212/91, o qual remete aos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

Por todo exposto, tem-se como correta as penalidades aplicadas.

Doutrina e Jurisprudência reproduzidos no recurso

Em relação à jurisprudência e à doutrina reproduzidas na peça recursal, observo que não se enquadram como norma complementar (art. 100 do CTN), motivo pelo qual não vinculam a decisão deste colegiado.

Ademais, o artigo 506 do Código de Processo Civil estabelece que "a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros". Assim, considerando que o contribuinte não foi parte nos litígios julgados, não pode usufruir dos efeitos dessas decisões, posto que os efeitos são "inter partes" e não "erga omnes".

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por **conhecer parcialmente** do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny