



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720480/2021-34
ACÓRDÃO	2402-012.917 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	03 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE ITINGA DO MARANHAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

AFERIÇÃO INDIRETA

Na impossibilidade de identificação do salário-de-contribuição de cada segurado, em razão do descumprimento das obrigações da empresa, preconizadas no artigo 32, aplica-se o §3º do art. 33 da Lei 8.212/91, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ALÍQUOTA RAT-RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO

De acordo o código CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, encontra-se a "administração pública em geral" na relação de atividades preponderantes enquadrada no grau de risco médio (2%).

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são apurados, no período de inadimplência, conforme taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA APLICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONAL.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício estabelecida em Lei.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), permanecendo hígido, entretanto, seu agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, aplicado pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 11ª Turma da DRJ01, consubstanciada no Acórdão 101-017.227 (p. 2.417), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Tratam-se de Autos de Infração relativos a contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive GILRAT/SAT, e pelos empregados, incidentes sobre a remuneração destes, bem como, àquelas referentes aos contribuintes individuais, patronais e do segurado, no total de R\$ 30.333.245,14, destinadas à Seguridade Social.

Tudo, conforme informações detalhadas no Relatório Fiscal do Auto de Infração de fls.2317/2319.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada, a autuada apresentou suas Impugnações, fls. 2325/2410, asseverando, em apertada síntese, que:

1 – Preliminarmente, os juros e multas possuem caráter confiscatório e incidem em bitributação, sendo que basta a Selic, como índice corretivo,

afastando juros de mora, multa de ofício, multa isolada e a incidência de 50% sobre o disposto no art. 44 I da Lei 9.430/97, conforme preleciona o STF.

Se a Selic já engloba juros em seu cálculo, a incidência cumulada da Selic com juros de 1% ao mês configuraria repetição de juros sobre um mesmo débito, o que claramente causa enorme insegurança jurídica e indevida majoração dos valores devidos em execuções trabalhistas.

2 – A cobrança de contribuições segurados sem apresentação da base de cálculo impossibilita e impede a defesa de se manifestar de forma correta.

3 – Foi lançada multa isolada sob alegação de que houve falsidade nas declarações,

fato que não ficou comprovado nos autos mais influentes, que ainda estão em sede de manifestação de inconformidade, portanto incabível a multa isolada, menos a sobrevivência deste auto de infração.

Aqui se vê que não deve incidir multa em dobro, menos com a aplicação de 225%, menos ainda a de 150%, já que elas têm caráter de confisco, não devendo ser utilizada nos procedimentos administrativos na espécie.

4 – A fiscalização não analisou os documentos, tendo feito levantamento de forma genérica e por amostragem.

5 – Foram lançadas contribuições previdenciárias incidindo sobre verba indenizatória, o que é proibido por lei.

6 – Não houve hipótese de falsidade de declaração por parte do Município, tampouco, houve omissão de informação, o que afasta o dolo por não alterar a verdade dos fatos. Portanto, não é cabível multa. O processo ainda está na fase de instrução e não foi comprovado que o município preencheu todos os elementos do tipo penal. Não há decisão definitiva que ateste cometimento de crime, sendo esta, a primeira manifestação de defesa por parte do contribuinte.

7 – Quanto à aplicação da alíquota RAT, o Decreto nº 6.042/2007 não revogou o Decreto nº 3.048/1999 por completo, permanecendo intacta a norma que estabeleceu como preponderante a atividade que ocupa na empresa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Assim, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região decidiu unanimemente pela ilegalidade na aplicação do percentual de 2% no recolhimento da RAT pelos Municípios. Assim, há de se respeitar a alíquota de 1% por ser atividade meramente burocrática.

8 – Em relação ao valor dívida, não pode incidir multa e juros que representam e adquirem caráter de confisco. Deve haver um limite para a cobrança da exação fiscal e esse limite foi ultrapassado, violando o princípio constitucional que veda o confisco, havendo que ser reconhecida a nulidade.

9 – A Receita utiliza-se de juros aplicados e calculados progressivamente, ultrapassado o limite constitucional de 12% ao ano, afrontando o disposto no artigo 192, parágrafo 3º, do Texto Constitucional, que é autoaplicável. Caracterizam-se duas ilegalidades: A limitação constitucional dos juros a 12% ao ano e a prática do anatocismo, ou seja, a capitalização de juros.

10 – Vedada pelo Decreto nº 22.626/33, chamado de Lei da Usura, a capitalização de juros vem sendo praticada deliberadamente, prejudicando os contribuintes.

11 – Pelo princípio da hierarquia das leis, ao impor o limite constitucional de juros à taxa de 12% ao ano, perde a validade qualquer legislação infraconstitucional que pretenda regulamentar taxa de juros acima do disposto no Texto Constitucional. Consequentemente, esse procedimento de aplicação de multas e juros impraticáveis faz com que o Estado obtenha lucro sobre a cobrança dos tributos, ferindo assim diretamente princípios constitucionais como o da moralidade, vedação ao enriquecimento ilícito e do não confisco.

Ao final, requer:

... a extinção o auto em epígrafe no valor de R\$ 22.176.058,80 (vinte e dois milhões, cento e setenta e seis mil, cinquenta e oito reais e oitenta centavos), por ser medida a se impor, sendo reconhecida a repetição do indébito no valor

de R\$ 44.352.117,60 (quarenta e quatro milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, cento e dezessete reais e sessenta centavos), tendo como consequência a extinção da multa isolada no auto de infração por ser descabida neste momento processual e não ficar comprovado crime ou má-fé do município nos dados apresentados, extinguindo de pronto a representação fiscal para fins penais.

Seja acatada a preliminar de mérito recursal, suspendendo a exigibilidade do crédito com base no art. 151 do CTN.

SUBSIDIARIAMENTE

Seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário em debate por força do art. 151 do CTN.

Seja acatada a preliminar da aplicação da SELIC PURA;

Requer sejam acatadas as preliminares, extinguindo o auto em combate, por não possuir certeza e liquidez, aliada a incidência de contribuição previdenciária em cima de base de cálculo de verba indenizatória, o que é proibitivo legal;

Reiterando, Por fim, requeremos a extinção o auto em epígrafe no valor de R\$ 22.176.058,80 (vinte e dois milhões, cento e setenta e seis mil, cinquenta e oito reais e oitenta centavos), por ser medida a se impor, sendo reconhecida a repetição do indébito no valor de R\$ 44.352.117,60 (quarenta e quatro milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, cento e dezessete reais e sessenta centavos), tendo como consequência a extinção da multa isolada no auto de infração por ser descabida neste momento processual e não ficar comprovado crime ou má-fé do município nos dados apresentados, extinguindo de pronto a representação fiscal para fins penais.

Que todas as intimações sejam direcionadas à Rua Visconde da Parnaíba, nº 2790, bairro Horto, CEP. 64.052-825, CNPJ: 23.654.635/0001 08, Teresina-Piauí, fone: (86)9961-8302, Teresina-Piauí, email: consultoria.renzo@gmail.com, sob pena de nulidade

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 101-017.227 (p. 2.417), conforme ementa abaixo reproduzida:

Nulidade do Lançamento. Inocorrência.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

Aferição Indireta

Na impossibilidade de identificação do salário-de-contribuição de cada segurado, em razão do descumprimento das obrigações da empresa, preconizadas no artigo

32, aplica-se o §3º do art. 33 da Lei 8.212/91, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ALÍQUOTA RAT-RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO

De acordo o código CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, encontra-se a "administração pública em geral" na relação de atividades preponderantes enquadrada no grau de risco médio (2%).

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são apurados, no período de inadimplência, conforme taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Multa Aplicada. Caráter confiscatório e desproporcional.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

Multa de Ofício Qualificada e Agravada

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício estabelecida em Lei.

Jurisprudências. Não observância

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Efeito Suspensivo. Impugnação. Medida Necessária.

No ato do recebimento das contestações e dos recursos, faz-se necessária a suspensão da exigibilidade dos respectivos créditos tributários exigidos.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 2.436), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- * aplicação da Taxa SELIC pura como índice de atualização monetária;
- * nulidade do lançamento fiscal por vício material (cerceamento do direito de defesa);
- * impossibilidade de se exigir contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória;
- * ausência de dolo por parte da Recorrente;
- * aplicação do RAT / FAP no menor patamar, por se tratar de atividade meramente burocrática;
- * não aplicação de multa isolada;
- * multa e juros indevidos por ter natureza de confisco e não poderem ultrapassar 100% do valor do tributo;
- * limitação dos juros a 12% ao ano; e

* aplicação da lei vigente ao tempo.

Na sessão de julgamento realizada em 07 de maio de 2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a autoridade administrativa fiscal informasse, em síntese, a natureza jurídica das verbas / parcelas extraídas do Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2017 e que compõem a base de cálculo objeto da presente autuação fiscal, sinalizando, de forma expressa, se a verba referente ao terço constitucional de férias faz parte (ou não) da referida base de cálculo.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal e respectivos anexos (p. 2.517), em relação ao qual, devidamente cientificada (p. 2.553), a Contribuinte quedou-se silente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as seguintes contribuições previdenciárias a cargo do ente público, relativas ao período de janeiro/2017 a dezembro/2017:

a) incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (parte patronal e GILRAT) pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social, inclusive décimo terceiro salário (competência 13/2017);

b) incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (parte patronal);

c) devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas pelo sujeito passivo na condição de responsável.

De acordo com Relatório Fiscal (p. 20), tem-se que a Fiscalização, *de posse dos documentos disponibilizados pelo sujeito passivo, de sua prestação de contas junto à Secretaria do Tesouro Nacional e das informações extraídas da base de dados da Receita Federal do Brasil, constatou a existência de divergências entre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais informadas nas folhas de pagamento, no Balanço de Despesas Orçamentárias e nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP, relativos ao ano de 2017, conforme tabela abaixo:*

Tipo de Segurado	Folhas de Pagamento	Balço de Despesas Orçamentárias	GFIP
Segurados Empregados	R\$ 28.395.897,09	R\$ 35.835.516,96	R\$ 6.529.286,42
Contribuintes Individuais	0,00	R\$ 1.311.931,72	0,00

Ato contínuo, a autoridade administrativa fiscal informou que *se viu obrigada a lançar mão de meios indiretos para obtenção das reais bases de cálculo das contribuições devidas*. Para tanto, destacou que:

Conforme tabela comparativa acima, as bases de cálculo declaradas em GFIP pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no ano de 2017, foram significativamente inferiores às incluídas nas folhas de pagamento apresentadas a esta fiscalização e às informadas no Balço de Despesas Orçamentárias apresentado em sua prestação de contas junto à Secretaria do Tesouro Nacional, para fins de consolidação, por força do art. 51, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme consulta ao sítio deste órgão na internet.

Diante da discrepância, esta fiscalização se viu obrigada a lançar mão de meios indiretos para obtenção das reais bases de cálculo das contribuições devidas, conforme permissão dos § 3º e § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91:

(...)

No que concerne aos segurados empregados, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias informadas nas folhas de pagamento entregues à fiscalização em 16/10/2019 perfazem um montante de R\$ 28.395.897,09.

(...)

O montante acima se revela inferior às rubricas “3.1.90.11.00.00 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil”, no valor de R\$ 30.834.205,88, e “3.1.90.04.00.00 – Contratação por Tempo Determinado”, no valor de R\$ 5.001.311,08, constantes do Balço de Despesas Orçamentárias do ano de 2017, entregues pelo contribuinte à Secretaria do Tesouro Nacional, cujo somatório totaliza a importância de R\$ 35.835.516,96, paga aos trabalhadores enquadrados na categoria dos segurados empregados.

(...)

Dessa forma, o valor total de R\$ 35.835.516,96 pago aos segurados empregados no ano de 2017, conforme dados do Balço de Despesas Orçamentárias, foi rateado por 13 (treze) competências, compreendendo o período de janeiro/2017 a dezembro/2017, mais a competência referente ao décimo terceiro salário (competência 13/2017). O valor mensal apurado por rateio foi de R\$ 2.756.578,22. Desse valor, foram deduzidas as remunerações mensais declaradas

em GFIP, apuradas por meio dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

A Contribuinte, em sua peça recursal, conforme exposto no relatório supra, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- * aplicação da Taxa SELIC pura como índice de atualização monetária;
- * nulidade do lançamento fiscal por vício material (cerceamento do direito de defesa);
- * impossibilidade de se exigir contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória;
- * ausência de dolo por parte da Recorrente;
- * aplicação do RAT / FAP no menor patamar, por se tratar de atividade meramente burocrática;
- * não aplicação de multa isolada;
- * multa e juros indevidos por ter natureza de confisco e não poderem ultrapassar 100% do valor do tributo;
- * limitação dos juros a 12% ao ano; e
- * aplicação da lei vigente ao tempo.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

Da Base de Cálculo das Contribuições Lançadas. Da Aferição Indireta. Das Verbas de Natureza Indenizatória.

Sobre o tema, cumpre rememorar, pela sua importância, o procedimento adotado pela Autoridade Administrativa Fiscal, reproduzindo-se, para tanto, os excertos abaixo do Relatório Fiscal (p. 20):

De posse dos documentos disponibilizados pelo sujeito passivo, de sua prestação de contas junto à Secretaria do Tesouro Nacional e das informações extraídas da base de dados da Receita Federal do Brasil, esta fiscalização constatou a existência de divergências entre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais informadas nas folhas de pagamento, no Balanço de Despesas Orçamentárias e nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP, relativos ao ano de 2017, conforme tabela abaixo:

Tipo de Segurado	Folhas de Pagamento	Balanço de Despesas Orçamentárias	GFIP
Segurados Empregados	R\$ 28.395.897,09	R\$ 35.835.516,96	R\$ 6.529.286,42
Contribuintes Individuais	0,00	R\$ 1.311.931,72	0,00

(...)

Conforme tabela comparativa acima, as bases de cálculo declaradas em GFIP pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no ano de 2017, foram significativamente inferiores às incluídas nas folhas de pagamento apresentadas a esta fiscalização e às informadas no Balanço de Despesas Orçamentárias apresentado em sua prestação de contas junto à Secretaria do Tesouro Nacional, para fins de consolidação, por força do art. 51, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme consulta ao sítio deste órgão na internet.

Diante da discrepância, esta fiscalização se viu obrigada a lançar mão de meios indiretos para obtenção das reais bases de cálculo das contribuições devidas, conforme permissão dos § 3º e § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91:

Assim foi que, diante da divergência de valores entre as diferentes fontes apresentadas: Folhas de Pagamento, Balanço de Despesas Orçamentárias e GFIP, com amparo no § 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91, a Fiscalização apurou as bases de cálculo mensais por meio da aferição indireta, rateando por treze (período de janeiro a dezembro/2017 e 13º salário) o valor total de R\$ 35.835.516,96 pago aos segurados empregados no ano de 2017, conforme o Balanço de Despesas Orçamentárias.

Assim, o valor mensal das bases de cálculo apuradas ficou R\$ 2.756.578,23, com dedução das remunerações declaradas em GFIP, levantadas por meio dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, conforme quadro abaixo:

Competência	Balancete de Despesas Orçamentárias	GFIP	Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	Base de Cálculo Apurada por Aferição Indireta
01/2017	2.756.578,23	562.657,71	0,00	2.193.920,52
02/2017	2.756.578,23	651.866,23	0,00	2.104.712,00
03/2017	2.756.578,23	647.425,77	0,00	2.109.152,46
04/2017	2.756.578,23	639.298,63	0,00	2.117.279,60
05/2017	2.756.578,23	442.634,04	0,00	2.313.944,19
06/2017	2.756.578,23	387.303,52	0,00	2.369.274,71
07/2017	2.756.578,23	420.410,44	0,00	2.336.167,79
08/2017	2.756.578,23	468.534,90	0,00	2.288.043,33
09/2017	2.756.578,23	495.664,08	0,00	2.260.914,15
10/2017	2.756.578,23	498.387,77	0,00	2.258.190,46
11/2017	2.756.578,23	488.036,07	0,00	2.268.542,16
12/2017	2.756.578,23	502.791,19	0,00	2.253.787,04
13/2017	2.756.578,23	324.276,07	0,00	2.432.302,16

Quanto ao levantamento relativo aos contribuintes individuais, vê-se que sua remuneração não foi declarada em GFIP, tampouco incluída nas folhas de pagamento. Assim, o montante total de R\$ 1.311.931,72 informado no Balanço de Despesas Orçamentárias foi rateado por doze (período de 01 a 12/2017).

A Recorrente defende que a fiscalização não analisou os documentos, tendo feito levantamento de forma genérica e por amostragem.

Outrossim, no que tange especificamente à alegação referente aos valores pagos de forma indenizatória, a Recorrente expressamente requer que seja reconhecido *que as verbas indenizatórias não fazem parte da contribuição previdenciária, relativos às gratificações, terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade, aviso prévio indenizado, afastamento dos 15 dias e demais verbas de natureza indenizatória não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, temas repetitivos 163, 478, 479 e 737, plantão Atendimento extra, hora extra e insalubridade, por não se tratar de verba salarial que incida contribuição previdenciária, já consagrados pela jurisprudência dos tribunais pátrios nos termos já delineados nas preliminares.*

Pois bem!

Na sessão de julgamento realizada em 07 de maio de 2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a autoridade administrativa fiscal informasse, em síntese, a natureza jurídica das verbas / parcelas extraídas do Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2017 e que compõem a base de cálculo objeto da presente autuação fiscal, sinalizando, de forma expressa, se a verba referente ao terço constitucional de férias faz parte (ou não) da referida base de cálculo.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 2.517, por meio do qual o preposto fiscal diligente destacou e concluiu que:

2. Inicialmente, vale ressaltar que o lançamento de ofício, objeto deste processo, foi realizado por arbitramento (art. 148 do CTN), com base nos valores contabilizados e informados pelo Sujeito Passivo nas contas “3.1.90.11.00.00 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil” e “3.1.90.04.00.00 – Contratação por Tempo Determinado”, presentes no relatório Balanço Anual (DCA) do exercício de 2017, na parte referente às Despesas Orçamentárias (fl. 59), uma vez que o contribuinte não apresentou todas as Folhas de Pagamento dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme detalhamento presente no Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 20 a 36).
3. As referidas contas contábeis registram o valor total das despesas com vencimentos e vantagens dos servidores fixos e daqueles contratados por tempo determinado, cuja natureza jurídica é de remuneração de segurados empregados.
4. Entretanto, na referida peça contábil não há discriminação das rubricas que compõem o total lançado nas contas mencionadas no item 2. Tais informações estão presentes nas Folhas de Pagamento, geralmente sintetizadas em seus resumos, que apresentam as totalizações das rubricas pagas e descontadas, além das bases de cálculo, dentre elas a Base de Cálculo Previdenciária (BCP).

5. Tais rubricas, utilizadas para o cálculo da BCP, são agrupadas da seguinte forma: (i) aquelas em que incide a contribuição previdenciária (BCP); (ii) aquelas relativas aos Descontos das Base de Cálculo Previdenciária (DBCP), como faltas injustificadas; (iii) aquelas referentes às Deduções do Salário-Família (DSF) e Salário-Maternidade (DSM), pagos pela empresa; e (iv) aquelas referentes às contribuições previdenciárias Descontadas dos Segurados empregados (DS).

6. As 1.824 páginas das Folhas de Pagamento (FOPAG) apresentadas pelo Sujeito Passivo e acostadas ao processo (fls. 115 a 1938) trazem todas as rubricas pagas e descontadas, mas apresentam as seguintes limitações: (a) O Sujeito Passivo não forneceu a FOPAG da Competência 11/2017 durante o procedimento fiscal (a auditoria considerou para esse período os valores da FOPAG de 10/2017); (b) Nos resumos das FOPAG, ao final de cada competência, não há a totalização das rubricas, tampouco o valor da contribuição previdenciária Descontada do Segurado empregado (DS); (c) Os totais pagos nas FOPAG são inferiores aos contabilizados nas contas do STN, mencionadas no item 2, conforme quadro explicativo do item 7; (d) Não foi fornecida a Tabela de Rubricas da FOPAG, com a descrição e natureza das mesmas, em especial se são ou não Base de Cálculo Previdenciária.

7. Ocorre que esta diligência processou essas FOPAG, de forma a relacionar e totalizar, competência a competência, as rubricas dos tipos BCP, DBCP, DSF, DSM e DS, constatando que o total da BCP apurada nessas FOPAG corresponde a 79,24% do que foi contabilizado nas contas 3.1.90.11.00.00 e 3.1.90.04.00.00, do relatório STN, utilizado no lançamento por arbitramento, conforme demonstrado no quadro abaixo:

	(A) BCP CONSIDERADA NO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO	(B) BCP FOPAG APRESENTADAS	(C = A - B) BCP REF. FOPAG NÃO APRESENTADAS	(D=C/A) Percentual ref. a não apresentação da FOPAG	(E=100%-D) Percentual ref. às FOPAG acostadas ao Processo
201701	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.020.681,61	R\$ 735.896,61	26,70%	73,30%
201702	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.083.153,45	R\$ 673.424,77	24,43%	75,57%
201703	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.069.055,54	R\$ 687.522,68	24,94%	75,06%
201704	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.142.286,11	R\$ 614.292,11	22,28%	77,72%
201705	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.259.462,25	R\$ 497.115,97	18,03%	81,97%
201706	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.308.664,73	R\$ 447.913,49	16,25%	83,75%
201707	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.236.091,13	R\$ 520.487,09	18,88%	81,12%
201708	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.215.117,68	R\$ 541.460,54	19,64%	80,36%
201709	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.255.508,86	R\$ 501.069,36	18,18%	81,82%
201710	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.243.751,34	R\$ 512.826,88	18,60%	81,40%
201711	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.243.751,34	R\$ 512.826,88	18,60%	81,40%
201712	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.241.953,93	R\$ 514.624,29	18,67%	81,33%
201713	R\$ 2.756.578,22	R\$ 2.076.419,12	R\$ 680.159,10	24,67%	75,33%
TOTAIS	R\$ 35.835.516,86	R\$ 28.395.897,09	R\$ 7.439.619,77	20,76%	79,24%

8. Assim, foi possível, para cerca de 80% dos valores extraídos do Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2017, que compõem a base de cálculo, relacionar a natureza jurídica das rubricas utilizadas, inclusive as relativas ao terço constitucional de férias (rubrica "P 409"), que foi considerada Base de Cálculo Previdenciária (BCP) tanto pela auditoria, quanto pelo próprio sujeito passivo (...)

9. Entretanto, para 20,76% da BCP utilizada no lançamento por arbitramento, não foi possível fazer tal segregação por rubrica, já que as referidas Folhas de Pagamento não foram apresentadas pelo Sujeito Passivo durante o procedimento fiscal.

(...)

11. Desse modo, resumidamente, fica demonstrado que o débito lançado, na parte relacionada às Contribuições Previdenciárias não oferecidas à tributação (não declarados em GFIP) dos EMPREGADOS, divide-se em duas partes, a saber:

a. PARTE A: Valores lançados com base nas BCP definidas pelo próprio contribuinte nas FOPAG apresentadas (fls. 115/1938) e contabilizadas pelo mesmo nos relatórios encaminhados ao STN, que representam cerca de 77,49% do lançamento de ofício.

b. PARTE B: Valores lançados com base nas Folhas de Pagamento não apresentadas pelo Sujeito Passivo, mas contabilizadas em seu relatório STN, que representam cerca de 22,51% do lançamento de ofício, conforme quadro resumo abaixo:

	PARTE A (FOPAG Empregados apresentadas/contabilizadas STN x GFIP) (vide anexo 01)	PARTE B (FOPAG Empregados não apresentadas e contabilizadas no relatório STN) (vide anexo 02)	(C=A+B) TOTAL LANÇADO POR ARBITRAMENTO (vide fls. 5, 7, 15) PARTE EMPREGADOS	PERCENTUAL LANÇADO EMA (A/C)	PERCENTUAL LANÇADO EMB (B/C)
CONTRIBUIÇÃO PATRONAL DOS EMPREGADOS (20%)	R\$ 4.373.322,11	R\$ 1.487.923,96	R\$ 5.861.246,07	74,61%	25,39%
CONTRIBUIÇÃO PATRONAL GILRAT AJUSTADA AO FAP (1%)	R\$ 218.666,11	R\$ 74.396,15	R\$ 293.062,26	74,61%	25,39%
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DO SEGURADO	R\$ 1.993.874,58	R\$ 350.623,81	R\$ 2.344.498,39	85,04%	14,96%
TOTAIS	R\$ 6.585.862,80	R\$ 1.912.943,92	R\$ 8.498.806,72	77,49%	22,51%

Como se vê – e em resumo – por meio do susodito relatório de diligência fiscal (p. 2.517), a autoridade administrativa fiscal destacou e concluiu que:

* as Folhas de Pagamento (FOPAG) apresentadas pelo Sujeito Passivo e acostadas ao processo trazem todas as rubricas pagas e descontadas, mas apresentam as seguintes limitações:

(a) O Sujeito Passivo não forneceu a FOPAG da Competência 11/2017 durante o procedimento fiscal (a auditoria considerou para esse período os valores da FOPAG de 10/2017);

(b) Nos resumos das FOPAG, ao final de cada competência, não há a totalização das rubricas, tampouco o valor da contribuição previdenciária Descontada do Segurado empregado (DS);

(c) Os totais pagos nas FOPAG são inferiores aos contabilizados nas contas do STN;

(d) Não foi fornecida a Tabela de Rubricas da FOPAG, com a descrição e natureza das mesmas, em especial se são ou não Base de Cálculo Previdenciária.

* de todo modo, a partir do tratamento das FOPAGs contantes nos autos, foi possível relacionar, competência a competência, os totais referentes aos seguintes grupos:

- Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária (BCP);
- Descontos das Base de Cálculo Previdenciária (DBCP), como faltas injustificadas;
- Deduções do Salário-Família (DSF) e Salário-Maternidade (DSM), pagos pela empresa; e
- Contribuições Previdenciárias Descontadas dos Segurados empregados (DS).

* a base de cálculo apurada a partir do tratamento das FOPAGs corresponde a cerca de 80% do que foi contabilizado nas contas 3.1.90.11.00.00 e 3.1.90.04.00.00, do relatório STN, utilizado no lançamento por arbitramento (BC da autuação);

* em relação à BC apurada a partir das FOPAG – que corresponde, registre-se, a cerca de 80% da BC utilizada pela Fiscalização – foi possível relacionar a natureza jurídica das rubricas utilizadas, inclusive as relativas ao terço constitucional de férias (rubrica "P 409"), que foi considerada Base de Cálculo Previdenciária (BCP) tanto pela auditoria, quanto pelo próprio sujeito passivo;

* para cerca de 20% da BC utilizada no lançamento por arbitramento, não foi possível fazer tal segregação por rubrica, já que as referidas Folhas de Pagamento não foram apresentadas pelo Sujeito Passivo durante o procedimento fiscal.

Destaque-se pela sua importância que, conforme mencionada linhas acima, (i) a Contribuinte não forneceu a Tabela de Rubricas da FOPAG, com a descrição e natureza das mesmas e (ii) especificamente à rubrica “terço constitucional de férias”, tem-se que a mesma foi considerada Base de Cálculo Previdenciária (BCP) tanto pela auditoria, quanto pelo próprio sujeito passivo.

Assim, tratando-se de rubrica (1/3 constitucional de férias e outras) considerada pelo próprio Contribuinte como integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária, caberia a este, caso entendesse que houve um pagamento indevido, solicitar, pelas vias próprias a restituição / compensação dos valores indevidamente pagos, recolhidos sobre tais rubricas.

Requerer, em sede de impugnação a lançamento fiscal, a exclusão de determinadas rubricas da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, quando a própria Contribuinte também as considerou como BC e não solicitou, pelas vias próprias, a restituição / compensação dos valores que, no seu entendimento, foram indevidamente pagos, recolhidos, configuração, no entendimento deste Conselheiro, inadequação da via eleita, buscando a Contribuinte superar, por vias transversas, a sua própria inércia.

Outrossim, não se deve olvidar que, no caso em análise, o requerimento da Contribuinte, ora Recorrente, para *reconhecimento da natureza da verba indenizatória* foi formulado de forma deveras genérica, **sem especificação, competência a competência, das rubricas que seriam, no seu entendimento, isentas da contribuição previdenciária.**

Cumpre destacar mais uma vez que a Contribuinte não apresentou, no caso em análise, Tabela de Rubricas da FOPAG, com a descrição e natureza das mesmas e que, intimada a se manifestar acerca do resultado da diligência fiscal, a Recorrente permaneceu silente.

Ressalte-se ainda que, mesmo diante da inércia da Contribuinte, o preposto fiscal diligente, em relação a cerca de 80% da BC utilizada pela Fiscalização, procedeu à dedução dos valores referentes ao salário-família e salário-maternidade, conforme FOPAGs constantes nos autos, sendo certo que não houve alteração no montante da contribuição lançado, tendo em vista que a Contribuinte não logrou apresentar a totalidade das FOPAGs hábeis a embasar os valores constantes em sua contabilidade, utilizados pela autoridade administrativa fiscal no arbitramento do crédito tributário lançado.

Neste espeque, não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal da Contribuinte em relação às matérias em destaque.

Das Demais Matérias

Com relação às demais matérias de defesa suscitadas pela Contribuinte em seu recurso voluntário, considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

DA ALÍQUOTA PARA RAT - RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO

A contribuinte alega que o Decreto nº 6.042/2007 não revogou o Decreto nº 3.048/1999 por completo, permanecendo intacta a norma que estabeleceu como preponderante a atividade que ocupa na empresa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Assim, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região decidiu, unanimemente, pela ilegalidade na aplicação do percentual de 2% no recolhimento da RAT pelos Municípios, havendo que se respeitar a alíquota de 1% por ser atividade meramente burocrática.

Veja-se que se encontram em pleno vigor as determinações impostas pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que em seu Anexo V (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020) estabelece o grau de risco, conforme código CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, de acordo com a atividade preponderante.

Assim, encontra-se a "administração pública em geral" na relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco médio:

8411-6/00	Administração pública em geral	2%
-----------	--------------------------------	----

Importa afirmar que a atividade do Fisco é vinculada. Dessa forma, não se pode furtar-se à aplicação da norma por entendê-la inconstitucional, inconveniente ou inoportuna.

Portanto, não se pode acolher o pleito da Impugnante.

DOS JUROS. TAXA SELIC.

A Impugnante alega que a taxa Selic cumulada com juros de mora aplicada ao lançamento em questão causa insegurança jurídica.

(...)

Da análise dos artigos supracitados, infere-se que a utilização dos percentuais equivalentes à taxa referencial Selic, para fixação dos juros moratórios, está em conformidade com a legislação vigente. Há autorização legal específica, preconizada pelo art. 161, § 1º do CTN.

Nesse sentido é a Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Ainda, os juros moratórios foram, adequadamente, aplicados e capitulados nos termos do artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c § 3º do artigo 5º da mesma lei.

(...)

DA MULTA APLICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONAL.

A Impugnante evoca os princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade ao discordar do valor dos juros e da multa aplicada.

A esse respeito, limita-se a esclarecer que este órgão julgador deve apenas verificar a legalidade do lançamento praticado, sem perquirir a validade das normas jurídicas que lhe servem de fundamento, função reservada aos órgãos jurisdicionais.

As hipóteses que excepcionam tal regra e que, portanto, permitem o afastamento de lei vigente à época dos fatos geradores, vêm expressamente prescritas no artigo 26.A, do Decreto 70.235/72. Todavia, não se ajustam ao presente caso.

(...)

Acrescente-se que o exame da alegação de que o percentual de multa aplicado seria excessivo, desproporcional e não razoável, produzindo efeito de confisco, importa em exercer controle de constitucionalidade, que compete ao Poder Judiciário, ou em avaliar a conveniência da norma, que compete ao Poder Legislativo e não ao aplicador da lei, que, exercendo atividade vinculada, não

pode furtar-se à aplicação da norma por entendê-la inconstitucional, inconveniente ou inoportuna.

Portanto, encontrando-se o lançamento amparado na legislação vigente, não se pode, no julgamento administrativo, afastar a sua aplicação, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Dessa forma, incontestado o lançamento.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA

Afirma a Impugnante, relativamente à aplicação da multa qualificada e agravada, que não houve hipótese de falsidade de declaração por parte do Município, tampouco, houve omissão de informação, o que afasta o dolo por não alterar a verdade dos fatos. Ainda, que não há decisão definitiva que ateste cometimento de crime, sendo esta, a primeira manifestação de defesa por parte do contribuinte.

No presente lançamento, a aplicação da multa de ofício agravada, definida no §1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, tendo sido o percentual de 75% duplicado, resultando em 150%, deu-se em razão da sonegação, tendo o contribuinte praticado ato tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, conduta essa tipificada no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Extrai-se do Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls.2317/2319:

O Município de ITINGA DO MARANHÃO, conforme detalhado nos parágrafos precedentes, atuou de forma a ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, no que se refere à cota patronal da contribuição previdenciária descrita no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

O sujeito passivo tinha a obrigação legal de informar em GFIP a totalidade da remuneração dos trabalhadores a seu serviço, de acordo com o disposto no art. 225, inciso IV, §1º, do Decreto nº 3.048/99, que aprova o Regulamento da Previdência Social (RPS):

(...)

Não obstante a norma acima, o sujeito passivo não declarou qualquer contribuinte individual em GFIP no ano de 2017, muito embora em seu Balanço de Despesas Orçamentárias, entregue à Secretaria do Tesouro Nacional, tenha informado o montante de R\$ 1.311.931,72, a título de pagamento a esta categoria de trabalhadores em razão de serviços prestados.

De maneira semelhante, no que tange aos segurados empregados, declarou em GFIP uma base de cálculo para o ano de 2017 no valor de apenas R\$ 6.529.286,42, ao passo que em seu Balanço de Despesas Orçamentárias informou uma remuneração total paga a estes trabalhadores no valor de R\$ 35.835.516,96, o que permite apurar uma base de cálculo total omitida em GFIP, no ano de 2016, no montante de R\$ 29.306.230,54, conforme detalhado

na planilha “BASE DE CÁLCULO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA – SEGURADOS EMPREGADOS”.

Vale dizer, o Município de ITINGA DO MARANHÃO, no ano de 2017, omitiu, de forma reiterada, em GFIP, todos os contribuintes individuais a seu serviço, o que corresponde a uma base de cálculo de omitida no valor R\$ 1.311.931,72, bem como uma parcela significativa dos seus segurados empregados, correspondendo a uma base de cálculo omitida no valor de R\$ 29.306.230,54, o que, inequivocamente, afasta qualquer eventual alegação de que a omissão teria decorrido de mero erro de fato, haja vista o evidente intuito de reduzir o montante dos tributos devidos, mediante a ocultação do fato gerador.

Portanto, vê-se que a situação descrita demonstra, de forma clara, a ocorrência da sonegação de fatos geradores da contribuição previdenciária.

A multa de ofício qualificada (150%), foi agravada em 50% em decorrência do não atendimento do sujeito passivo ao pedido reiterado de esclarecimentos por parte da fiscalização, o que deu causa à multa no percentual de 225%.

Informa o Relatório Fiscal do Auto de Infração:

Não obstante, até a presente data o contribuinte não atendeu às reintimações acima, nem tampouco prestou quaisquer esclarecimentos que pudessem justificar sua omissão em atendê-las.

Cumprir registrar que nas reintimações o contribuinte foi, inclusive, alertado por esta fiscalização de que a falta de esclarecimentos em caso de não apresentação dos documentos exigidos, poderia ensejar o agravamento da multa em 50%, em caso de lançamento de ofício, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Considerando que, conforme o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deixar de prestar esclarecimentos, no prazo marcado, enseja o aumento de metade do percentual da multa aplicada, tem-se que se encontra correto o agravamento da multa em questão.

Assim, é correto o enquadramento legal da multa descrito no DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA do Auto de Infração.

Dessa forma, correto o lançamento relativamente à multa exigida, considerando tratar a fiscalização de atividade plenamente vinculada. Assim, devendo ater-se estritamente aos textos legais aplicáveis, nos termos do artigo 142 do CNT.

Observa-se que não há qualquer previsão legal para não incidência da referida multa sobre tributos devidos por entes públicos.

Da Multa Qualificada

Especificamente em relação à multa qualificada aplicada (150%), cumpre fazer um ajuste na decisão de primeira instância.

De fato, como cediço, tem-se que o percentual da multa qualificada foi reduzida ao percentual de 100%, conforme estabelecido na nova redação do inciso VI, do § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 14.689/2023, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Neste esboço, à luz do princípio da retroatividade benigna da lei tributária, previsto no art 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, segundo o qual a lei se aplica a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, impõe-se o provimento do apelo recursal neste particular, reduzindo a multa qualificada de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), permanecendo hígido, entretanto, o agravamento da multa previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, aplicado pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior