Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722465/2014-35

Processo nº	11516.722465/2014-35
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-010.676 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	1 de dezembro de 2021
Recorrente	MUTUA PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.

A contribuição previdenciária substitutivo incidente sobre a receita bruta de que trata a Lei 12.546/2011, aplica-se à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional tributada na forma do § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006 (Anexo IV), se sua atividade principal estiver contemplada no inciso IV do artigo 7º da Lei 12.546/2011.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas, inclusive documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciar a regularidade e o cabimento de representação para fins penais formalizada ao final do procedimento de fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 02-65.433, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG, fls. 234 a 239:

> Trata-se do auto de infração 51.047.377-6, lavrado em 27/8/2014, no valor de R$ 939.716,81, que, de acordo com o relatório fiscal de fls. 45 a 49, refere-se à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2011 a 12/2013.
>
> Constituem base de cálculo das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e as remunerações pagas aos contribuintes individuais (administradores), verificadas nas folhas de pagamento apresentadas.
>
> O contribuinte, embora optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, dedica-se à atividade prevista no inciso VI do § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar 123/2006 e, assim, não tem a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP de que trata o artigo 22 da Lei 8.212/1991 substituída pelos recolhimentos na forma do referido regime.
>
> O contribuinte auto enquadrou-se no CNAE 81.11.7/00 – atividade de serviços combinados para apoio a edifícios, exceto condomínios prediais, conforme item 3.2 do relatório fiscal.
>
> Informa a fiscalização que o contribuinte prestou serviços de limpeza, conservação, zeladoria e portaria, entre outros, contratados mediante cessão de mão de obra, situação verificada através de contratos de prestação de serviços e notas fiscais de serviços (cópias por amostragem às fls. 69 a 118). Referidas atividades estão enquadradas no grau de risco 3, com alíquota RAT de 3%; sendo o FAP do período 01/2011 a 12/2013 igual a 1, a alíquota GILRAT (RAT*FAP) a ser aplicada no período fiscalizado é de 3%.
>
> Foi apurado durante a ação fiscal que o sujeito passivo declarou incorretamente nas competências 01/2011 e 02/2011 a alíquota GILRAT (RAT * FAP) de 1%, quando deveria ter declarado a alíquota de 3%. Foram lançadas as diferenças com aplicação da alíquota de 2% sobre as bases de cálculo dos segurados empregados, como demonstrado na planilha de fl. 46.
>
> O contribuinte deixou de declarar em GFIP e recolher, na competência 01/2011, a remuneração paga ao sócio-administrador, lançada na folha de pagamento, bem como de declarar em GFIP e recolher, no período 03/2011 a 12/2013, as contribuições patronais destinadas ao FPAS (20%) e as destinadas ao GILRAT (3%). Foi aplicada no lançamento multa de ofício na forma da Lei 8.212/1991, artigo 35-A.
>
> O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 2/9/2014 (fl. 170) e apresentou impugnação em 2/10/2014, fls. 173 a 196.
>
> Alega que é indevido o lançamento da contribuição previdenciária patronal destinada ao FPAS (20%).
>
> Aduz que se fosse devida alguma contribuição, esta só poderia ser a da Lei 12.546/2011 – Desoneração da Folha de Pagamento.

Documento nato-digital

Diz que, de acordo com a Solução de Consulta 35/2013, cuja ementa transcreve à fl. 175, as empresas optantes do Simples Nacional, do Anexo IV e do § 5º-C do artigo 18 da LC 123/2006, podem recolher a contribuição previdenciária patronal de forma substitutiva, sob a alíquota de 2% sobre o faturamento.

Alega que a fiscalização ao efetuar o lançamento de 20% a cargo da empresa, lançou contribuição previdenciária sobre o adicional de um terço de férias, sendo que tal exação foi julgada pelo STF como tendo natureza compensatória e indenizatória, razão pela qual deve ser extraída da autuação. Cita decisões judiciais.

Descreve às fls. 180 a 192, legislação relativa às alíquotas aplicadas para cálculo da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sua evolução (SAT, RAT), bem como do Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

Entende que o artigo 10 da Lei 10.666/2003 é inconstitucional e/ou ilegal, por remeter a regulamento do Poder Executivo a fórmula FAP, permitindo o estreitamento ou alargamento das alíquotas prévias de 1%, 2% e 3%, para só então, por meio de metodologia complexa de cálculo, advinda das Resoluções 1.256/2004, 1.269/2006, 1.308/2009 e 1.309/2009 chegar a uma outra, agora efetiva, a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo, descaracterizando o aspecto quantitativo – base de cálculo e alíquota – do fato gerador da obrigação tributária. Aduz que por não ter a Lei 10.666/2003 fixado a alíquota efetiva, violou os artigos 150, I da CF/88 c/c 97, do CTN, deduzindo que o FAP está eivado de inconstitucionalidades e ilegalidades.

Alega que é também inconstitucional e ilegal a Resolução CNPS 1.309/2009 por violação ao princípio da legalidade.

Argumenta que a inclusão da taxa de rotatividade na metodologia de cálculo do FAP pela Resolução 1.309/2009 é mais um elemento a influenciar na formação do cálculo do FAP, pois não consta do artigo 10 da Lei 10.666/2003, tampouco do artigo 202-A do Decreto 3.048/1999, violando o princípio da legalidade contido nos artigos 5º, 37 e 150, I, da CF/88 c/ artigos 97, I, III, IV, § 1º e 99 do CTN, bem como pelo artigo 2º da Lei 9.784/1999.

Alega que não pode ser emitida representação fiscal para fins penais sem antes haver o desfecho do lançamento fiscal na esfera administrativa, devendo esta ser suspensa.

Requer:

a) A nulidade do ato fiscal, pois foram lançadas contribuições previdenciárias de 20% sobre a folha de salários quando deveria ser de 2% sobre a receita bruta.

b) Alternativamente, o cancelamento do feito fiscal, lançando a contribuição previdenciária sob a alíquota de 2% sobre a receita bruta, de acordo com o entendimento dado na solução de consulta 35/2013.

c) O cancelamento do ato fiscal, em face da ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 de férias.

d) O cancelamento do lançamento fiscal, em razão da inconstitucionalidade/ilegalidade da exação do FAP.

e) O cancelamento do ato fiscal, tendo em vista a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da Resolução CNPS 1.309/2009.

f) A suspensão da representação fiscal para fins penais.

g) A produção de todos os meios de prova admitidos e o deferimento, em eventual necessidade, de se anexar documentos e/ou alegações que surgirem para elucidar fatos.

Ao julgar a impugnação, em 26/8/14, a 7ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS concluiu, por unanimidade de votos, pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

Documento nato-digital

> CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.
>
> A contribuição previdenciária substitutivo incidente sobre a receita bruta de que trata a Lei 12.546/2011, aplica-se à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional tributada na forma do § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006 (Anexo IV), se sua atividade principal estiver contemplada no inciso IV do artigo 7º da Lei 12.546/2011.
>
> INCONSTITUCIONALIDADE.
>
> É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.
>
> PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.
>
> A apresentação de provas, inclusive documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas na legislação.
>
> REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.
>
> Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciar a regularidade e o cabimento de representação para fins penais formalizada ao final do procedimento de fiscalização.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 12/5/15, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 245, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 197), interpôs o recurso voluntário de fls. 247 a 271, em 10/6/15, no qual reproduz, *ipsis litteris*, a impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

Considerando que o Recorrente reproduz a impugnação em seu recurso, reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784[1], de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira, com as quais concordamos:

> A Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, em seu artigo 18, apresenta os anexos a serem utilizados para fins de fixação das alíquotas e base de cálculo, dispondo:
>
> Art. 18. [...]
>
> [...]

[1] Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Documento nato-digital

> § 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do **Anexo IV** desta Lei Complementar, hipótese em que **não estará incluída no Simples Nacional** a contribuição prevista no inciso VI do **caput** do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:
>
> [...]
>
> VI - **serviço de vigilância**, **limpeza** ou **conservação**.

Nota-se, pelo dispositivo supracitado, que o inciso VI do § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, permite às empresas que atuam no ramo de "serviços de vigilância, limpeza ou conservação" optarem pelo Simples Nacional, hipótese em que a tributação ocorre na forma do Anexo IV daquela Lei Complementar.

Cabe observar que esse Anexo **não** inclui a contribuição previdenciária patronal prevista no artigo 22 da Lei 8.212/1991, que deve ser recolhida fora desse regime unificado de arrecadação, como prevê o § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, e o inciso VI do artigo 13 dessa mesma Lei, este na seguinte redação:

> Art. 13. O **Simples Nacional** implica o recolhimento mensal, mediante **documento único de arrecadação**, dos seguintes impostos e contribuições:
>
> [...]
>
> VI. **Contribuição Patronal Previdenciária – CPP** para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **exceto** no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas **no §5º-C do art. 18** desta Lei Complementar;

Nesse mesmo sentido, dispõe o artigo 189 da Instrução Normativa RFB 971/2009:

> Art. 189. A microempresa (ME) e a empresa de pequeno porte (EPP) optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) contribuem na forma estabelecida nos arts. 13 e 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, em substituição às contribuições de que tratam os arts. 22 e 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, o § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, e o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 2003.
>
> § 1º A **substituição referida no caput não se aplica às seguintes hipóteses**:
>
> [...]
>
> II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos **incisos I a VI do § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.**

Assim, as empresas optantes pelo Simples Nacional, sujeitas à tributação na forma do Anexo IV da Lei Complementar 123/2006, no tocante à contribuição previdenciária patronal prevista no artigo 22 da Lei 8.212/1991, submetem-se à mesma disciplina das empresas não optantes, uma vez que a arrecadação em documento único dos impostos e contribuições não inclui tal contribuição.

Quanto à possibilidade ou não de a empresa enquadrada no Simples Nacional submeter-se ao regime de tributação substitutivo de que trata a Lei 12.546/2011, cumpre observar que a própria Solução de Consulta Disit 06 nº 35/2013, citada pelo impugnante, reconhece a possibilidade dessa sujeição, mas a restringe às microempresas e empresas de pequeno porte tributadas na forma do § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, desde que sua atividade econômica se enquadre em uma das hipóteses previstas na Lei 12.546/2011, o que não é o caso.

Constatou a fiscalização (conforme item 3.2 do relatório fiscal e documentos anexados às fls. 69 a 118 (contratos e notas fiscais de prestação de serviços)) que à época dos

Documento nato-digital

fatos geradores, o contribuinte prestava serviços de limpeza, conservação, zeladoria e portaria e que se enquadrou no código CNAE 81.11.7/00 – atividade de serviços combinados para apoio a edifícios, exceto condomínios prediais (grupo 811). Tais atividades não foram contempladas pela Lei 12.546/2011, conforme artigos 7º e 8º, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Logo, dentro do delineamento legal e em face da atividade exercida, não pode ter a CPP substituída pela contribuição de 2% sobre sua receita bruta, como pretende.

PARCELAS REMUNERATÓRIAS

A fiscalização ao efetuar o lançamento fiscal considerou, para os empregados, a mesma base de cálculo apurada e declarada em GFIP pelo contribuinte e sobre a qual foi calculada a contribuição devida pelos segurados. Não coube ao auditor fiscal qualquer alteração no salário de contribuição declarado.

Assim, ao entender o sujeito passivo que houve erro na coleta da base de cálculo por ele procedida e declarada em GFIP, demandando no cálculo incorreto do montante das contribuições devidas, não só poderia, como deveria e lhe caberia apontar específica e claramente os erros, apresentando a necessária prova, tal como prevê o Decreto 70.235/1972, artigo 16. Contudo não identifica, nem apresenta qualquer prova que confirme a inclusão nas bases de cálculo declaradas e que foram consideradas no lançamento, de valores onde, legalmente, não há incidência de contribuição previdenciária.

Cabe, no entanto, ressaltar que o terço constitucional de férias consta do artigo 7º da Constituição Federal com a seguinte redação:

> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
>
> [...]
>
> XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

No mesmo sentido, a CLT assim se refere à rubrica em comento:

> Art. 142 - O empregado perceberá, durante as férias, a remuneração que lhe for devida na data da sua concessão. (grifo nosso)

O terço constitucional de férias, previsto na Constituição Federal, artigo 7º, XVII, é um adicional sobre o pagamento a título de férias. Citado adicional segue a natureza do principal ao qual se refere, ou seja, as férias, que representam remuneração auferida pelo trabalhador e, por consequência, passível de incidência de contribuições para a Previdência Social. Esta também é a orientação que consta do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999:

> Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> [...]
>
> § 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.
>
> [...]
>
> § 14 A incidência da contribuição sobre a remuneração das férias ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista.

Logo, citada verba integra o salário-de-contribuição, devendo ser mantido o feito fiscal.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS

O impugnante argui a inconstitucionalidade/ilegalidade do artigo 10 da Lei 10.666/2003, do Fator Acidentário de Prevenção – FAP e da Resolução 1.309/1999.

Documento nato-digital

Nesse ponto, cabe lembrar que somente ao Poder Judiciário é dado exercer o controle concentrado ou difuso, de caráter repressivo, da constitucionalidade das leis. Assim, é inadequada a postulação de matéria dessa natureza na esfera administrativa, estando tal vedação prevista no Decreto 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, em seu artigo 26-A, incluído pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009:

> 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.

É inócuo, portanto, suscitar tais questões no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, artigo 142, parágrafo único), deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

Restam desta maneira, prejudicadas as questões postas pelo impugnante no que pertine à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que respaldaram o lançamento.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Assevera o autuado que a Representação Fiscal para Fins Penais deve ser mantida no âmbito da RFB até o esgotamento do litígio na via administrativa.

Ressalte-se que a análise da citada representação não cabe a esta instância de julgamento administrativo, pois, o procedimento denominado "*representação fiscal para fins penais*" pelo artigo 83 da Lei 9.430/1996 nada mais é do que a comunicação ao Ministério Público da prática de ato que, em tese, caracteriza ilícito penal, acompanhada de elementos de prova que dêem respaldo a esse juízo preliminar.

Trata-se, na verdade, de ato de ofício do Delegado da Receita Federal, que não está sujeito nem a exame, nem a controle por parte deste órgão de julgamento. A DRJ cabe tão-somente decidir acerca da existência do crédito tributário e de ilícito administrativo que possa dar ensejo à sanção de mesma natureza.

Em resumo, o que se examina aqui é a regularidade do lançamento. Não compete, portanto, a este órgão determinar a DRF que encaminhe representação ao Ministério Público ou que se abstenha de fazê-lo.

PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

O Decreto 70.235/1972 determina no artigo 15 que a impugnação, juntamente com a prova documental, deve ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias a contar da data em que for feita a intimação da exigência. O artigo 16 do mesmo Decreto dispõe que a juntada de documentos em outro momento processual, cujo requerimento à autoridade julgadora dar-se-á mediante petição em que se demonstre a ocorrência de uma as condições a seguir, só é cabível quando (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Não sendo o caso dos autos neste momento, deve-se indeferir a solicitação do sujeito passivo quanto à juntada de novos documentos e alegações.

(Destaque na decisão recorrida)

Quanto à alíquota SAT/RAT, integramos o presente voto com o seguinte excerto do relatório fiscal:

> **3.2.** O contribuinte auto enquadrou-se no CNAE 81.11.7/00 – atividade de serviços combinados para apoio a edifícios, exceto condomínios prediais. Esta fiscalização constatou que o contribuinte prestou serviços de limpeza, conservação, zeladoria e portaria, entre outros, contratados mediante cessão de mão de obra, conforme se verifica nos contratos de prestação de serviços e notas fiscais de serviços, anexados, por amostragem. Essas atividades estão enquadradas no grau de risco 3 (três), com alíquota RAT de 3,0% e o FAP para o período 01/2011 a 12/2013 é igual a 1 (um),

Documento nato-digital

> consequentemente o GILRAT (RAT*FAP) é de 3,0% (três por cento) para o período fiscalizado.

No que diz respeito à Representação Fiscal para Fins Penais, em complemento às considerações da DRJ, acrescentamos que este Conselho não é competente para se pronunciar sobre tal representação, sendo nesse sentido a Súmula CARF nº 28.

Por fim, quanto à inconstitucionalidade de leis tributárias, trazemos o enunciado da Súmula CARF nº 2:

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

Conclusão

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Documento nato-digital