



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720005/2017-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.700 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2019
Recorrente PROSIGA - VIGILÂNCIA E SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SIMPLES NACIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA NÃO INCLUÍDA NO REGIME SIMPLIFICADO.

A Lei Complementar 123/2003 impôs um tratamento diferenciado e favorecido para as Micro e Pequenas Empresas. Contudo, nem toda atividade está desobrigada a recolher as Contribuições Previdenciárias Patronais na forma do regime jurídico diferenciado. Os serviços de vigilância é um dos casos que não está dispensado do recolhimento da contribuição patronal previdenciária, pois tal comando decorre da própria lei do SIMPLES Nacional.

PREVIDENCIÁRIO. SAT. ALÍQUOTA. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ENQUADRAMENTO SEGUNDO A ATIVIDADE DESENVOLVIDA.

A contribuição para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213/91, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho tem alíquota variável (1%, 2% ou 3%), determinada pela atividade preponderante da empresa e respectivo risco de acidentes do trabalho (leve, médio ou grave), analisada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 02 CARF. MULTA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 02).

MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não

ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo as alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte PROSIGA - VIGILÂNCIA E SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA, contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora –MG (5ª Turma da DRJ/JFA), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Trata-se de autos de infração de contribuições do período de 01/2012 a 12/2014, incluindo 13/2012, 13/2013 e 13/2014, relativos a:

- 1) contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), no valor total de R\$8.441.927,97;
- 2) contribuições previdenciárias dos segurados, no valor total de R\$340.686,29;
- 3) contribuições devidas a outras entidades e fundos (SENAC, SESC, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO, SEBRAE), no valor total de R\$3.462.550,45.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 54/63, os fatos geradores lançados se referem às remunerações de segurados, constantes em Folhas de Pagamento de

Salários e não declaradas ou declaradas incorretamente em Guias de Pagamento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).

A empresa autuada era optante do Simples Nacional, regime tributário instituído pela Lei Complementar 123, de 2006, mas deixou de cumprir o estabelecido no art. 18, §5º-C, VI, da mesma lei, segundo o qual as empresas de vigilância e segurança privada devem efetuar, à parte, o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais.

Além disso, a auditoria verificou que a empresa obtinha receita bruta superior ao limite determinado para enquadramento no Simples Nacional, o que levou à sua exclusão de ofício, conforme consta do processo 11634.720659/2016-11.

Nesse sentido, foi verificado, no Livro Diário de 2012, que, em 05/2012, a empresa ultrapassou em mais de 20% o limite anual de Receita Operacional Bruta permitido e não declarou toda esta receita em DASN (Declaração Anual do Simples Nacional), informando valor inferior ao limite estabelecido. Por outro lado, constatou-se que somente as despesas com Folhas de Pagamento durante o referido ano já bastam para ultrapassar em mais que o dobro o limite de receita bruta de empresas do Simples.

Diante dessa situação, o contribuinte deveria ter solicitado sua exclusão do Simples Nacional em 06/2012, conforme determina o art. 2o., §§1o. e 2o., combinado com o art. 73, II, “a”, item 1, todos da Resolução CGSN no. 94, de 2011, passando a incorrer na vedação prevista no art. 15, I, da mesma Resolução.

Foi aplicada a multa qualificada, de 150%, prevista no art. 44, I, §1º da Lei no. 9.430, de 1996, combinado com o art. 71 da Lei no. 4.502, de 1964, por ter sido constatada a sonegação previdenciária, decorrente da omissão, em GFIP, da totalidade das contribuições devidas, nos termos descritos no Relatório Fiscal.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, por ter a empresa deixado de declarar, em GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e deixado de recolher a totalidade das contribuições previdenciárias dos segurados, aplicando-se, em tese, o disposto nos art. 168-A e 337-A do Decreto Lei no. 2.848, de 1940.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente apresenta as seguintes alegações:

- a) Nulidade da autuação fiscal. Segundo a recorrente, “a acusação fiscal, embora afirme ter realizado o confronto entre a Folha de Remuneração e a GFIP correspondente, em nenhum momento demonstrou qual salário-de-contribuição não teria sido declarado”.
- b) inexigibilidade da contribuição previdenciária patronal sobre o pagamento de verbas de natureza indenizatória ou de verbas que não consubstanciam contraprestação ao trabalho prestado.
- c) Da inexigibilidade da contribuição devida pelos segurados empregados diretamente da empresa empregadora. Real contribuinte e inexistência de sub-rogação.

- d) inexigibilidade da contribuição ao SAT.
- e) Da inconstitucionalidade da contribuição ao SEBRAE. Repercussão geral reconhecida pelo STF.
- f) inexigibilidade das contribuições ao FNDE, INCRA, SESC e SENAC. Nesse tópico tem as mesmas alegações que as do item anterior, argumentando ser inconstitucionais as exigências dessas verbas.
- g) Não aplicação da multa qualificada e da representação fiscal para fins penais.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração: Isso porque a acusação fiscal, embora afirme ter realizado o confronto entre a Folha de Remuneração e a GFIP correspondente, em nenhum momento demonstrou qual salário-de-contribuição não teria sido declarado.

Contudo, essa alegação foi a mesma apresentada em sua impugnação, e que de modo a analisar novamente a argumentação trazida pela recorrente não vislumbro motivos de nulidade do auto de infração. Até porque essa matéria é tida como mérito, conforme bem alegado pela recorrente em seu recurso.

Porém, no processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Também, porque, o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou incompetência de exigência do tributo devido.

DO MÉRITO

DA AUTUAÇÃO

Segundo o apontamento fiscal a contribuinte está sendo acusada de:

“(…)

4. Os fatos geradores aqui apurados e lançados referem-se a Salários de Contribuição de segurados a serviço da empresa, constantes em Folhas de Pagamento de Salários e Remunerações, não declarados, ou declarados de forma insatisfatória, em Guias de Pagamento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP”.

Para melhor compreender os fatos, há de se considerar as informações do processo, bem como da decisão de primeira instância:

“Inicialmente, cabe observar que, conforme consta do processo 11634.720659/2016-11, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional pelo Ato Declaratório Executivo no. 52, de 05/12/2016, a partir de 01/06/2012, por ter incorrido na hipótese de exclusão obrigatória prevista no art. 28; art. 29, I; art. 30, IV, §1o., "a", da Lei Complementar no. 123, de 2006, e o art. 15, I, combinado com o art. 73, II, "a", item 1; art. 75, I, todos da Resolução CGSN no. 94, de 2011, tendo ultrapassado, em mais de 20% (vinte por cento), durante o ano, o limite anual da receita bruta operacional, motivo de vedação de sua permanência no referido regime tributário.

Não foi apresentada Manifestação de Inconformidade contra a exclusão do Simples Nacional, pelo que deve ser ora apreciada a impugnação interposta no presente processo”.

Nesse sentido, a legislação aplicada ao caso foi a seguinte:

Lei Complementar n.º 123/2006:

_Art 18:

...

“§ 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.”

_Art 13:

...

“ 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...”

Lei 8.212/1991:

_Art 22: A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

“ I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”...

“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”...

Nesse sentido, não vislumbro entendimento diferente do que a fiscalização e a DRJ de origem concluíram, uma vez que é claro a atuação da recorrente na atividade de vigilância.

Assim, para fins de recolhimento do tributo em questão o enquadramento feito pela fiscalização é devido, sendo que a interpretação do conjunto de normas da Lei Complementar nº 123, de 2009, assim dispõe:

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;

(...)

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

§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". Grifou-se

Portanto, correta a incidência e exigência da contribuição previdenciária ao caso.

DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE O PAGAMENTO DE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

Alega a recorrente que:

“Conforme consta do Relatório Fiscal, o lançamento de ofício foi feito com base nas folhas de salários da recorrente, assim como nas GFIPs apresentadas.

Ocorre que, atualmente, a incidência das contribuições previdenciárias sobre diversas verbas pagas em decorrência de contratos de trabalho está em discussão perante o Poder Judiciário, tendo sido reiteradamente afastada a tributação daquelas que possuem natureza indenizatória. Em linhas gerais, este é o atual panorama das decisões:

Nesse tópico cabe mencionar que a recorrente não fez prova das verbas que deveriam ter sido afastadas, e que houve lançamento. Prova essa que lhe incumbia realizar, pois alega apenas de forma genérica que houve a incidência de verbas indenizatórias sob o lançamento fiscal.

Assim, a decisão de primeira instância assim se pronunciou:

“A rigor, verbas de natureza indenizatória ou que não são devidas em contraprestação pelos serviços prestados pelos trabalhadores não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros, pelo que não são declaradas em GFIP.

No caso em tela, não foi comprovada pelo impugnante a inclusão das referidas verbas em GFIP, prova que lhe incumbia, visto que a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, nos termos do §2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Cabível, portanto, o lançamento com base nos valores de remuneração nela declarados”.

Assim, não há como conhecer, no recurso, das matérias alheias ao crédito tributário lançado, quais sejam: 1) a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas salariais que a Recorrente entendeu indevidas (horas extras, férias, abono pecuniário de férias e adicional de férias). As bases de cálculo foram obtidas por meio do resumo das folhas de pagamento destas empresas e das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs por elas elaboradas e transmitidas.

As bases de cálculo foram obtidas por meio do resumo das folhas de pagamento destas empresas e das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs por elas elaboradas e transmitidas.

Com isso, as informações prestadas na GFIP são consideradas instrumento de confissão de dívida e servem como base cálculo, nos termos do artigo 32, § 2º, da Lei 8.212/1991, bem como do artigo 225, § 1º, do Regulamento de Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 8.212/1991:

“Artigo. 32 (...)

§2 A declaração de que trata o inciso IV **constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário**, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários”.

Decreto nº 3.048/1999

Art. 225. (...)

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

Portanto, caberia à recorrente informar quais verbas indenizatórias teriam sido exigidas, para aí sim realizar o confronto das informações e do direito aplicado ao caso. Assim, a legislação previdenciária foi aplicada ao caso.

DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DOS SEGURADOS.

Quanto aos segurados pede a recorrente a nulidade o auto de infração relativo à contribuição previdenciária dos segurados diante da ausência de demonstração das omissões supostamente verificadas.

Ocorre que foram levantados pela fiscalização as informações que geraram tanto o lançamento das contribuições patronais quanto dos segurados, e que nesse ponto também não fez prova o recorrente de suas alegações. Apenas há alegações e que não possuem lastro para afastar a exigência do tributo em questão.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão a recorrente.

ENQUADRAMENTO DA ALÍQUOTA DO SAT - SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO

No que diz respeito à alegação da recorrente à alíquota da Contribuição GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho), alega a recorrente que haveria nulidade, pois sequer fundamenta as razões pelas quais aplicou a alíquota de 3%, acrescida de 1 ponto de Fator Acidentário de Prevenção.

Para análise do SAT, importante registrar que o FAP, criado pelo artigo 10 da Lei n.º 10.666/2003 impôs sistemática para aumentar ou diminuir as alíquotas de Contribuição das empresas ao seguro de acidente de trabalho (SAT), dependendo do grau de risco de cada uma delas, conforme se dispositivo citado:

"Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Em solução de Consulta n.º 179 - Cosit, de 13 de julho de 2015, a Receita Federal do Brasil assim se pronunciou:

"(...)

O enquadramento das atividades das empresas nos correspondentes graus de risco – leve, médio e grave –, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em

razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), encontra-se previsto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...] 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: 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. (original sem destaque).

Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro 2009, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010, e pela Instrução Normativa nº 1.238, de 11 de janeiro de 2012, disciplinou, como segue, o enquadramento das atividades da empresa nos correspondentes graus de risco para fins de incidência da contribuição para o GILRAT:

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, 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. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- 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 o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
- c) 3% (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 calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve 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 CNAE, prevista no

O Superior Tribunal de Justiça já sumulou a matéria em questão, conforme se observa da Súmula 351, assim transcrita:

Súmula 351: “A alíquota de contribuição para 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”.

É sempre importante a empresa observar qual a categoria e qual o grau de risco está enquadrada. O FAP fixado pelo Ministério da Previdência Social para a empresa recorrente é 0,8138, para aplicação no ano de 2010, e em 0,5000, para aplicação nos anos de 2011 e 2012.

O presente caso é de enquadramento de grau de risco 3, com alíquota 3%, uma vez que a empresa está registrada no CNAE 80.11-1-01, correspondente a "atividades de vigilância e segurança privada".

Por outro lado, a recorrente alega que o enquadramento do grau de risco deveria ocorrer somente por Lei, e que a Lei 8.212/91 não definiu exaustivamente os elementos necessários para aplicação da alíquota correspondente à atividade de risco - risco graus leve, médio e grave.

O conjunto de normas vigentes impõe que a definição de risco das atividades deve ser analisada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. A União Federal responsável pelas normas vigentes emite Decretos regulamentadores.

O debate sobre a regulamentação das alíquotas do SAT por meio de Decreto é antigo, e já teve posição pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça em meados de 2005, no sentido de que é legal a fixação das alíquotas por meio de Decreto, sendo que as decisões recentes da referida Corte não alteraram o respectivo entendimento, conforme se constata da ementa abaixo transcrita:

"Ementa

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO (RISCO AMBIENTAL DE TRABALHO). ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ATIVIDADES REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO). **MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PELO DECRETO N. 6.042/2007. LEGALIDADE.** EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

I - O STJ já firmou o entendimento de que é legítima, para o fim de cobrança da contribuição para o SAT, a definição do grau de risco - leve, médio ou grave - mediante decreto, partindo-se da atividade preponderante da empresa.

II - Não se configura divergência entre julgados, quando um deles adentra o mérito do recurso, apreciando a questão controvertida, enquanto o outro não conhece do recurso especial, sem enfrentar a tese, em razão de óbice relacionado à admissibilidade recursal.

III - Agravo interno improvido". (AgInt nos EREsp 1499340 / CE, Min. Rel. Francisco Falcão, S1- Primeira Seção, publicado no DJe em 03/05/2017).

Assim, não assiste razão a recorrente.

Da inconstitucionalidade da contribuição ao SEBRAE. Repercussão geral reconhecida pelo STF e Das contribuições ao FNDE, INCRA, SESC e SENAC.

Alega a recorrente serem inconstitucionais a exigência sobre terceiros.

Nesse sentido, não como o julgador adentrar ao mérito das alegações citadas, uma vez que a súmula 02 do CARF assim dispõe:

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

Assim, o jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

DA MULTA QUALIFICADA

Foi aplicada a multa qualificada de 150% caso. Segundo a acusação fiscal, foi constado o seguinte:

“Foram aplicadas as multas vigentes, com valores duplicados em razão do seu enquadramento como Multa Qualificada de acordo com a Lei 9430/96, art. 44, par. 1º. combinado com art. 71 da Lei 4502/1964, tendo em vista que o presente lançamento fiscal é resultado da constatação de sonegação previdenciária decorrente da omissão, em Guias de Pagamento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP, da totalidade das contribuições previdenciárias devidas, conforme já descrito nos itens acima, em especial itens 04 a 09 do presente Relatório Fiscal”.

A multa qualificada está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referidos dispositivos tratam das figuras da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Já os percentuais para a multa agravada encontram-se prescritos nos §1º e 2§, do art. 44 da referida Lei:

"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 duplicado 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei".

Compreendo que, no presente caso a multa qualificada deveria ter sido melhor descrita pela fiscalização, a qual entendeu que a mera não comunicação de exclusão do regime do SIMPLES em razão de ter ultrapassado os limites legais dos valores permitidos teria gerado infração com possibilidade de multa qualificada.

A possível sonegação por não ter havido comunicação à Receita Federal, consoante as informações prestadas de maneira incorreta no sistema de processamento de dados da GFIP (SEFIP), em que a recorrente teria alegado estar no regime de recolhimento do SIMPLES, não seria motivo de imposição da qualificada.

Isso porque, a aplicação da multa de ofício já visa penalizar o contribuinte que incorreu em erro ao não comunicar a receita dos fatos geradores devidos. Ainda, a situação dos autos **não inviabilizou o lançamento do tributo, uma vez que foi possível apurar o valor devido por meio das informações prestadas pela recorrente.**

O conjunto probatório levantado pelo fiscal permitiu sem sombra de dúvidas lançar o tributo devido, sem que as omissões ou ações da contribuinte pudesse prejudicar o lançamento. Com isso entendo, como já dito, que nem todo silêncio ou informação equivocada deve ser levado em consideração para agravar a multa, em que pese a legislação previdenciária atribuir efeito agravante para a não entrega dos documentos necessários à fiscalização. Compreendo que deve ser analisado caso a caso, e que nesse auto de infração, pouco se constatou pelo fisco de atitudes para atribuir o gravame imposto.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumpra esclarecer que, quando há a acusação de dolo, conluio ou simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

Nesse sentido, esse conselho já decidiu:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo de restituição e compensação de créditos tributários, incumbe ao contribuinte provar o fato constitutivo do seu direito (a certeza e liquidez do direito creditório) e, ao Fisco, para indeferir o pleito, provar fatos que evidenciem a inexistência do direito afirmado pelo contribuinte ou que constituam impedimento, modificação ou extinção desse direito.” *Acórdão de julgamento n.º 1402-002.484, em 12/04/2017.*

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifouse. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)*"

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transcrito abaixo:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

Como mencionado, não é possível identificar que a recorrente agiu com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido.

Ainda, a contabilidade da empresa não foi “desconfigurada” pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta, imputar a multa por dolo ou simulação.

Ademais, a contribuinte informou a base de cálculo com os elementos comunicados ao fiscos, apenas não foi indicada o código adequado ou valores devidos. Tanto é que as informações serviram para o respectivo lançamento, não havendo omissão dos fatos geradores.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de “dolo”, “simulação” ou conluio”, afasto, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

Conclusão

Pelo exposto, voto, portanto, por não conhecer das matérias constitucionais argumentadas pelo contribuinte, conhecer das demais matérias para não acolher a preliminar de nulidade e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa aplicada de 150% para 75%, mantendo-se as demais disposições da autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

