



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15588.720062/2022-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.562 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente MUNICIPIO DE IGUAI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando das partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991 autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. SEM DEMONSTRAÇÃO. INCAPAZ DE INFIRMAR. LANÇAMENTO FISCAL.

A alegação genérica e sem qualquer demonstração não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

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. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ALÍQUOTA GILRAT/SAT/RAT. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Sobre os órgãos da administração pública em geral, incide a alíquota de 2% (grau médio) Anexo V, do RPS, Decreto nº 3048/99, na redação dada pelo Decreto 6.042/2007. A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e é variável em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividade Econômica.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 191 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo de impugnação interposta contra os autos de infração de fls. 2/26, relativos ao lançamento de créditos da Previdência Social, lavrados em desfavor do Município de Iguai. Os créditos lançados referem-se às seguintes exações:

Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, fls. 2/17

Contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, ajustadas pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados (efetivos, contratados, comissionados e eletivos) que prestaram serviços remunerados ao Município de Iguai – Prefeitura Municipal, nas competências janeiro de 2017 a outubro de 2020, inclusive décimo terceiro salário de 2017, 2018 e 2019 (competências 13/2017, 13/2018 e 13/2019);

Auto de Infração Contribuição Previdenciária dos Segurados, fls. 19/26

Contribuições previdenciárias, parcela dos segurados, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados (efetivos, contratados, comissionados e eletivos) que prestaram serviços remunerados ao Município de Iguai - Prefeitura Municipal, nas competências janeiro de 2017 a outubro de 2020, inclusive 13/2017, 13/2018 e 13/2019.

Os lançamentos atingiram, respectivamente, os montantes de R\$ 48.476.815,26 (quarenta e oito milhões, quatrocentos e setenta e seis mil, oitocentos e quinze reais e vinte e seis centavos) e R\$ 16.130.565,82 (dezesseis milhões, cento e trinta mil, quinhentos e sessenta e cinco reais e oitenta e dois centavos).

No Relatório Fiscal, fls. 30/52, a autoridade lançadora presta informações acerca da empresa e da ação fiscal desenvolvida junto a esta, bem assim no tocante aos autos de infração lavrados.

Observa inicialmente que a ação fiscal teve origem na constatação, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, de divergências entre os valores da remuneração dos segurados empregados declarados pelo contribuinte em suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs e aqueles informados em outras fontes, “a exemplo dos que figuram na contabilidade do contribuinte constante do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI/STN.”

No que diz respeito ao procedimento fiscal propriamente dito, a autoridade lançadora registra que o contribuinte, apesar das diversas intimações que lhe foram encaminhadas, não apresentou qualquer dos documentos ou informações que lhe foram solicitados.

Quanto às bases de cálculo consideradas no lançamento das contribuições previdenciárias devidas, estas correspondem a diferenças verificadas entre os valores registrados na contabilidade da Prefeitura Municipal 2, após a dedução das despesas de pessoal da Câmara de Vereadores contidas em Processos de Pagamento³ e da remuneração declarada pelo contribuinte nas GFIPs do período de janeiro de 2017 a outubro de 2020, conforme subitem 18.1 do Relatório Fiscal.

Demais, como o contribuinte, apesar de regularmente intimado, não apresentou a remuneração dos empregados contida em suas folhas de pagamento, seja em meio digital (Formato Manad), seja em PDF (resumos das folhas), para a apuração do valor das rubricas/verbas incidentes do salário de contribuição, o lançamento do crédito tributário foi efetuado por arbitramento com base nos dados contábeis do contribuinte, extraídos do SICONFI/STN, nos elementos de despesas “3.1.90.11.00.00 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil” e “3.1.90.04.00.00 - “Contratação por Prazo Determinado”.

Acresça-se, em relação à contribuição para o GILRAT, que foram também apuradas diferenças decorrentes da utilização da alíquota GILRAT Ajustada incorreta, pelo contribuinte. Essas diferenças foram apuradas sobre os valores declarados em GFIP.

A auditoria fiscal trata, ainda, da aplicação da multa de ofício agravada e qualificada.

Notícia, ainda, a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP e de Representação por Ato de Improbidade Administrativa.

O contribuinte teve ciência dos lançamentos em 20 de abril de 2022, por meio de sua caixa postal, fl. 128, e impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 134/172, protocolizado em 3 de maio de 2022. Eis a síntese das alegações:

1. Após breve relato dos fatos, o impugnante destaca, inicialmente, a ausência da descrição do fato tributável, em expressa violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.
2. Afirma que, no lançamento fiscal, deve constar a descrição detalhada do fato tributável para que o contribuinte possa contestar ou não o lançamento, exercendo plenamente o devido processo legal, “pois a mera afirmação que a relação de funcionários constantes na GFIP não corresponde aos funcionários contratados pela Administração municipal é insubsistente.” Assim, o lançamento tributário somente se aperfeiçoaria com a descrição detalhada de cada um dos funcionários que não foram computados para fins de cálculo da contribuição previdenciária, tendo em vista que o contribuinte poderia justificar o porquê do recolhimento ou não das contribuições atinentes a cada um dos funcionários “faltosos”.

3. Tem, portanto, que não há que se falar em lançamento tributário, nos moldes do artigo 142 do CTN, restando também violado o devido processo legal, uma vez que não se sabe quais os fundamentos utilizados pelo agente fiscal.
4. Demais, compulsando os autos, observa que a própria auditoria fiscal “deixou de individualizar os supostos contribuintes faltosos, sem analisar nenhuma documentação disponibilizada pelo ente municipal, fazendo-se todo o lançamento por presunção” – o que também “ofende o artigo 142 do CTN, haja vista que o contribuinte não detém os dados exatos utilizados no lançamento fiscal.”
5. Conclui que, inexistindo a descrição acerca dos fatos tributáveis no lançamento, mister se faz declarar a sua nulidade por vício material.
6. Destaca, em sequência, o princípio da legalidade, que deve permear todos os atos da administração tributária, desde a instituição de um tributo até os atos de fiscalização e cobrança, restando impossível a prática de qualquer ato sem o devido embasamento legal, sob pena de nulidade.
7. Observa que, no caso dos autos, a auditoria fiscal não procedeu a individualização dos segurados, “assim como quais foram utilizados para o lançamento das diferenças cobradas”, sob o fundamento de “que o procedimento de fiscalização utilizado foi o sumário.”
8. Assevera que tal “procedimento sumário de auditoria” não consta em nenhum normativo da Receita Federal do Brasil, tampouco na lei que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, “maculando o procedimento fiscal em discussão uma vez que se efetuou uma fiscalização sem amparo legal.”
9. Aduz que “todos os lançamentos, desde a imputação de débito por força das obrigações principais, até as supostas violações das obrigações acessórias, foram feitos com base no procedimento sumário de auditoria”, o qual não encontra respaldo na ordem jurídica vigente.
10. Conclui pela “impossibilidade de fazer qualquer controle de legalidade do lançamento”, restando atingido diretamente no seu direito de defesa, o que leva à nulidade total do auto de infração.
11. Em prosseguimento, afirma o caráter confiscatório da multa de ofício cominada nas peças de autuação, em expressa violação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal.
12. Assevera que “o efeito confiscatório no âmbito tributário ocorre justamente quando a aplicação de uma norma tributária excede o limite racional, econômico e moral da fonte de arrecadação, a ponto de colocar a sobrevivência do cidadão-contribuinte em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica moralmente.”
13. Cita decisões do Supremo Tribunal Federal.
14. Conclui que a multa aplicada deve ser reduzida para 20%, nos termos da legislação e jurisprudência dominantes, evidenciando-se a ilegalidade dos processos administrativos fiscais em discussão.

15. Em relação à alíquota utilizada para cálculo da contribuição para o GILRAT, assevera que a sua majoração de 1% para 2% “é totalmente ilegal, haja vista que as atividades desenvolvidas pelos servidores públicos são eminentemente burocráticas, inexistindo risco de acidentes e exposição a fatores nocivos.”
16. Nesse diapasão, vislumbra a legalidade da utilização da alíquota de 1% para o FAP, “uma vez que as atividades desenvolvidas pelos servidores municipais são burocráticas inexistindo alto risco de acidentes de trabalho ou outros fatores nocivos.”
17. Em sequência, observa que a autoridade fazendária efetuou a cobrança das contribuições previdenciárias supostamente devidas pelo contribuinte, “sendo que tais cobranças estão nulas de pleno direito, tendo em vista que foram incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária verbas indenizatórias, sendo que somente as verbas remuneratórias poderiam fazer parte da base de cálculo.”
18. Afirma que, em face do disposto no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, e no artigo 65, inciso III, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 3/2005, somente os valores pagos pelo empregador a título de remuneração constituirão a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal – devendo, em consequência, ser excluídos aqueles valores pagos em caráter indenizatório, sob pena de violação do princípio da legalidade.
19. Observa, ainda, que as verbas utilizadas para o cálculo dos proventos de aposentadoria são somente aquelas que possam ser incorporadas, “vedando-se a inclusão na base de cálculo do INSS de valores passageiros”. Demais, em se tratando de servidores públicos municipais, os valores atinentes aos seus proventos, por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 40 da Constituição Federal, não poderão superar a remuneração do servidor no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria.
20. Nessa linha, trata sucessivamente da ilegalidade da inclusão, nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, de gratificação pelo exercício de cargo de direção ou comissionado pago aos servidores efetivos do Município, terzo constitucional de férias, vale transporte, salário-família e horas extras.
21. Em relação às gratificações concernentes ao exercício de função comissionada ou cargo de direção, afirma que, dado o seu caráter transitório, decorrente da mudança sistemática da máquina pública a cada quadriênio, por conta das eleições municipais – o que impossibilita a sua incorporação na remuneração do servidor –, não podem elas fazer parte da base de cálculo da contribuição previdenciária.
22. Destaca, ainda, o disposto na Emenda Constitucional nº 20/98, a partir da qual proibiu-se ao servidor inativo, em face do regime atuarial e contributivo do modelo previdenciário, perceber proventos superiores à remuneração do cargo efetivo. “Portanto, o servidor público, ao aposentar-se, não fará jus ao correspondente valor da função comissionada, assim, não há razão para a cobrança da contribuição social sobre a respectiva rubrica.”
23. Refere, também, a regra estatuída no parágrafo 3º [sic] do artigo 40 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 41/2003, que estabelece uma correlação entre as parcelas que se incorporam aos proventos de

aposentadoria e aquelas que servem de base de cálculo da contribuição a cargo do servidor.

24. Conclui pela impossibilidade de os valores pagos a título de gratificação por exercício de cargo de comissão e confiança serem incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, haja vista o seu caráter temporário, em consequência do qual não se incorporam aos proventos de aposentadoria, como determina o ordenamento jurídico nacional.
25. Quanto ao terço constitucional de férias, previsto no artigo 7º, XVII, da Constituição Federal, afirma que este que não possui caráter salarial, na medida em que não visa remunerar os serviços prestados pelo empregado ou o tempo que este fica à disposição do empregador. Destaca, ainda, que tal quantia não se incorpora ao salário, para fins de aposentadoria, o que demonstra o seu caráter meramente indenizatório, e, em consequência, a sua não inclusão na base de cálculo do tributo em destaque.
26. Conclui que não há que se falar em inclusão do terço constitucional das férias na base de cálculo da contribuição previdenciária, fazendo-se necessária a declaração da inexigibilidade do crédito tributário.
27. No que diz respeito ao vale transporte, afirma, após breve exame da legislação aplicável à espécie, que o STF pacificou a discussão em torno do tema, afirmando que o vale-transporte, mesmo quando substituído por dinheiro, não perde o seu caráter indenizatório. Assim também quanto ao Superior Tribunal de Justiça.
28. Conclui no sentido da “ilegalidade da pretensão do demandado, pois, como é notório, a Receita Federal, juntamente com a Procuradoria da Fazenda Nacional, entende que o vale-transporte, quando entregue ao trabalhador na forma de dinheiro, deve fazer parte da base de cálculo do tributo em comento, fato este não aceito pelo ordenamento jurídico nacional, [...], merecendo, portanto, a declaração de inexistência de relação jurídica entre as partes.”
29. Em relação ao salário-família, afirma a impossibilidade de os valores pagos a tal título fazerem parte da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, haja vista a existência de disposição legal expressa acerca do tema.
30. Observa que se trata, “in casu”, de benefício previdenciário, previsto nos artigos 65 a 70 da Lei nº 8.213/91, estando, destarte, excluído expressamente da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, nos dizeres da alínea “a” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.
31. Conclui pela impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre as quantias pagas a título de salário-família, em face de disposição legal expressa.
32. Quanto aos valores pagos a título de horas extras, afirma o seu caráter indenizatório, “haja vista que tal montante não se incorpora aos proventos de aposentadoria e sobre a retribuição paga ao empregado doente nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do trabalho.”
33. Observa que, se as horas extras tivessem natureza remuneratória, elas seriam incorporadas aos proventos de aposentadoria, o que não ocorre, exsurgindo o seu

caráter indenizatório, que as retira da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

34. Aduz que os servidores públicos do Município possuem regramento específico, diferente daquele dispensado aos empregados da iniciativa privada.
35. Reitera, nesse sentido, a incidência do disposto no parágrafo 2º do artigo 40 da Constituição Federal, de acordo com o qual “os proventos de aposentadoria e as pensões – verbas fomentadas pela contribuição previdenciária – terão como limite a remuneração recebida pelo servidor durante o seu período de atividade, ou quando estava em vida, evidenciando que as verbas transitórias, v.g. horas extras, não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária, em face da sua não incorporação à remuneração.”
36. Observa, ainda, “que o pagamento das horas extraordinárias laboradas não configura uma remuneração ao trabalho depreendido, pelo contrário, consiste numa compensação pelo trabalho realizado em hora de lazer, consistindo numa indenização pelo lazer perdido a bem do serviço público ou de terceiro.”
37. Em sequência, destaca o disposto no artigo 110 do CTN, segundo o qual os institutos, assim como os conceitos, do direito privado não poderão ser modificados para aumentar o âmbito de atuação do Estado na seara tributária, fazendo com que toda atividade fiscal seja realizada dentro dos limites instituídos pelo direito privado.
38. Tem, assim, por impossível considerar-se o adicional de horas extras como verba salarial/remuneratória, “haja vista que ela não se incorpora aos proventos de aposentadoria, tampouco ao valor pago a título de auxílio-doença, além de sua natureza não ser remuneratória, mas indenizatória, impossibilitando, dessa monta, a sua inclusão na base de cálculo.” Refere, também, “que a Lei nº 8.212/91 não traz mandamento expresse incluindo tal instituto na base de cálculo do tributo em comento, sendo necessária somente a constatação da sua natureza remuneratória para afastar a incidência tributária.”
39. Conclui pela “impossibilidade dos valores pagos a título de adicional de hora extra serem incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, haja vista a sua natureza jurídica indenizatória, e não remuneratória como determina o mandamento constitucional e infraconstitucional.”
40. Ao final, a empresa requer sejam acolhidas suas razões de defesa, para o efeito de anular o processo administrativo fiscal impugnado, na medida em que constituído em desacordo com a ordem jurídica nacional.
41. Postula, ainda, tendo em vista a apresentação tempestiva da presente defesa administrativa, seja declarada a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários discutidos na demanda administrativa.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 191 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2020

EFEITO SUSPENSIVO.

A impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário.

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando presentes no auto de infração os elementos necessários ao exercício do devido processo legal por parte do contribuinte.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2020

LANÇAMENTO. SALÁRIOS DE CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

A não apresentação dos documentos solicitados pela auditoria fiscal justifica a aferição indireta dos salários de contribuição, para fins de apuração das contribuições previdenciárias devidas.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O salário de contribuição, para o segurado empregado, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por ele auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário de contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 223 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares e Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo integralmente (observação fica por conta da retroatividade benéfica que deve ser aplicada neste julgado, por força do art. 106, II, “c”, do CTN), apenas pelas conclusões em relação ao tópico “das bases de cálculo das contribuições previdenciárias”, por este Relator entender ser desnecessário tecer considerações sobre a incidência das rubricas questionadas, eis que não comprovadas pelo sujeito passivo que serviram de base para a presente autuação. É de se ver:

[...] O Município de Iguai teve lavrado em seu desfavor os autos de infração de fls. 2/17 e 19/26, concernentes ao lançamento das contribuições previdenciárias, parcela dos segurados e parcela da empresa, incidentes sobre diferenças de remuneração de segurados empregados (efetivos, contratados, comissionados e eletivos) que prestaram serviços remunerados à Prefeitura Municipal, nas competências janeiro de 2017 a outubro de 2020, inclusive 13/2017, 13/2018 e 13/2019.

Em suas razões, afirma, em preliminar, a nulidade dos autos de infração impugnados, em decorrência, a um, da violação do artigo 142 do CTN, haja vista a ausência de descrição do fato gerador; a dois, da violação do princípio da legalidade, por ausência de previsão legal do procedimento sumário utilizado pela auditoria e a ausência de fundamento legal no auto de infração. No mérito, trata, a um, da multa de ofício, aplicada em valor confiscatório; a dois, da alíquota do SAT/RAT; e, a três, da inclusão de verbas indevidas na base de cálculo da contribuição previdenciária, a saber: gratificação pelo exercício de cargo de direção ou comissionado paga a servidores efetivos, terço constitucional de férias, vale transporte, salário-família e horas extras.

Isto posto, prossiga-se.

Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A suspensão da exigibilidade do crédito ocorreu, independente da postulação do impugnante, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, com a protocolização tempestiva da impugnação de fls. 134/172.

Veja-se, nesse sentido, o Extrato do Processo, fls. 173/187.

Das preliminares de nulidade

Da violação ao artigo 142 do CTN

O impugnante destaca, inicialmente, a ausência da descrição do fato tributável, em expressa violação ao artigo 142 do CTN, o que o impede de contestar ou não o lançamento, e em consequência de exercer plenamente o seu direito ao devido processo legal. Assevera que “a mera afirmação que a relação de funcionários constantes na GFIP não corresponde aos funcionários contratados pela Administração municipal é insubsistente” – fazendo-se necessária a descrição detalhada de cada um dos funcionários que não foram computados para fins de cálculo da contribuição previdenciária, tendo em vista que o contribuinte poderia justificar o porquê do recolhimento ou não das contribuições atinentes a cada um dos funcionários “faltosos”.

Acrescenta que a auditoria fiscal “deixou de individualizar os supostos contribuintes faltosos, sem analisar nenhuma documentação disponibilizada pelo ente municipal, fazendo-se todo o lançamento por presunção” – o que também “ofende o artigo 142 do

CTN, haja vista que o contribuinte não detém os dados exatos utilizados no lançamento fiscal.”

Afirma, ainda, que não sabe quais os fundamentos utilizados pelo agente fiscal.

Ao final, conclui pela nulidade do lançamento.

Razão, todavia, não lhe assiste.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, expressamente referido na peça de impugnação, estabelece, “*verbis*”:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.** (Grifou-se.)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Observe-se, por primeiro, que o contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações que lhe foram encaminhadas, havendo deixado, portanto, de apresentar quaisquer dos documentos ou informações solicitados pela auditoria fiscal.

Veja-se, nesse sentido, a planilha de fl. 32, em que são elencados os termos de intimação emitidos pela fiscalização e as datas dos respectivos recebimentos pelo contribuinte. Quanto aos termos propriamente ditos, estes se encontram às fls. 58/95 dos autos – Anexo B.

Em consequência da não apresentação dos dados concernentes à remuneração dos empregados contida nas folhas de pagamento, seja em meio digital (Formato Manad), seja em PDF (resumos das folhas), com vistas à apuração do valor das rubricas/verbas sujeitas à incidência de contribuição previdenciária, o lançamento dos créditos tributários foi efetuado por arbitramento com base nos dados contábeis do contribuinte, extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI/STN, nos elementos de despesa “3.1.90.11.00.00 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil” e “3.1.90.04.00.00 - “Contratação por Prazo Determinado”.

As bases de cálculo consideradas no lançamento das contribuições previdenciárias devidas correspondem, portanto, a diferenças apuradas entre os valores registrados na contabilidade da Prefeitura Municipal, nas rubricas de despesa “3.1.90.11.00.00” e “3.1.90.04.00.00”, após a dedução das despesas de pessoal da Câmara de Vereadores contidas em processos de pagamento e dos valores de remuneração declarados pelo contribuinte nas GFIPs do período de janeiro de 2017 a outubro de 2020.

Veja-se, quanto aos dados contábeis extraídos do SICONFI/STN e aos processos de pagamento da Câmara Municipal, os Anexos C1 a C4 e D1 a D4, respectivamente, juntados aos autos em arquivos não pagináveis. As GFIPs consideradas pela auditoria fiscal são identificadas no subitem 18.1 do Relatório Fiscal.

Observe-se, por derradeiro, que, em relação as remunerações declaradas em GFIP, foram apuradas, ainda, diferenças de contribuição decorrentes da utilização, pelo contribuinte, da alíquota GILRAT Ajustada incorreta. A apuração das contribuições devidas vem demonstrada no subitem 20.4.2 do Relatório Fiscal.

Quanto aos fundamentos legais considerados no lançamento, estes se encontram relacionados nas próprias peças de autuação, nos tópicos “Descrição dos Fatos Relacionados à Infração”, fls. 3/4 e 20/21, concernentes aos fatos geradores e às

contribuições devidas; e “Enquadramento Legal”, fls. 16/17 e 26, relativos ao vencimento dos tributos e às multas e juros incidentes. Nesse sentido, veja-se, ainda, o que consta do Relatório Fiscal, sob o título “Dos Fundamentos Legais das Contribuições Apuradas”, itens 23 a 28.

Não há, destarte, que se falar em inobservância ao disposto no artigo 142 do CTN, nem, tampouco, em nulidade do lançamento, na medida em identificados na peça de autuação os elementos necessários ao exercício do devido processo legal por parte do contribuinte.

Da violação ao princípio da legalidade

O impugnante afirma, tendo em vista o princípio da legalidade que deve permear todos os atos da administração tributária, que a auditoria fiscal não individualizou os segurados empregados em relação aos quais foram lançadas as diferenças de contribuições devidas, sob o fundamento de “que o procedimento de fiscalização utilizado foi o sumário” – o qual, segundo assevera, não consta em nenhum normativo da RF13, tampouco na lei que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, “maculando o procedimento fiscal em discussão uma vez que se efetuou uma fiscalização sem amparo legal.”

Ao final, conclui, também por esse motivo, pela nulidade do auto de infração. Observe-se, por primeiro, que não há, nos autos, qualquer alusão, por parte da auditoria fiscal, no sentido da realização de um “procedimento de fiscalização sumário”. Tal referência consta somente das razões de impugnação acostadas pelo contribuinte.

O que ocorreu, e quanto a isso não resta dúvida, foi a apuração das bases de cálculo das contribuições lançadas por aferição indireta, consoante o disposto no artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos artigos 446 e 447 da Instrução Normativa RF13 nº 971, de 13 de novembro de 2009, expressamente citados no item 28 do Relatório Fiscal, e a seguir transcritos, naquilo que interessa ao caso em tela:

Lei nº 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009)

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

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

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

[...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

[...]

IN RFB nº 971/2009

Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. **A aferição indireta será utilizada, se:**

[...]

II - **a empresa**, o empregador doméstico, ou o segurado **recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação**, ou apresentá-los deficientemente;

[...]

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do *caput*, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º **No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa**, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável **o ônus da prova em contrário**. (Grifou-se.)

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

As empresas – aí incluídos os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional – estão, como visto, obrigadas a apresentar todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias, bem assim a prestar todos os esclarecimentos e informações que lhe forem solicitados pela auditoria fiscal.

Em não o havendo feito, vale dizer, em não tendo apresentado qualquer dos documentos ou informações que lhe foram solicitados, apesar de formal e reiteradamente intimado a fazê-lo, como no caso sob exame, o impugnante teve lançadas em seu desfavor diferenças de contribuições previdenciárias devidas do período de janeiro de 2017 a outubro de 2020, apuradas sobre bases de cálculo obtidas por aferição indireta.

Essa aferição, como registrado no Relatório Fiscal, foi realizada a partir dos dados contábeis do próprio contribuinte, extraídos do SICONFI/STN, nos elementos de despesas “3.1.90.11.00.00” e “3.1.90.04.00.00” – dos quais foram deduzidas as despesas de pessoal da Câmara de Vereadores e os valores de remuneração declarada pelo contribuinte nas GFIPs do período autuado.

Note-se que o contribuinte, de sua parte, não se desincumbiu do ônus, que lhe cabia, na medida em que não trouxe aos autos qualquer elemento de prova no sentido de infirmar os valores das bases de cálculo apuradas pela auditoria fiscal.

Não há, destarte, que se falar em inobservância ao princípio da legalidade, porquanto, como visto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal baseou-se na legislação disciplinadora da espécie, notadamente no artigo 33, parágrafos 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, e nos artigos 446 e 447 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que tratam da aferição indireta das bases de cálculo das contribuições.

Do mérito

Das bases de cálculo das contribuições previdenciárias

O impugnante insurge-se contra a indevida inclusão de verbas de caráter indenizatório nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. Afirma que somente verbas remuneratórias poderiam ser tributadas em sede previdenciária. A não ser assim, ter-se-ia por violados o artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, e o artigo 65, inciso III, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 3/2005.

Observa que as verbas utilizadas para o cálculo dos proventos de aposentadoria são somente aquelas que possam ser incorporadas, “vedando-se a inclusão na base de cálculo do INSS de valores passageiros”. Demais, em se tratando de servidores públicos municipais, os valores atinentes aos seus proventos não poderão, por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 40 da Constituição Federal, superar a remuneração do servidor no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria.

Afirma, “in casu”, a ilegalidade da inclusão, nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, da gratificação sobre o exercício de cargo de direção ou comissionado paga aos servidores efetivos do Município, do terço constitucional de férias, do vale transporte, do salário-família e das horas extras.

Inicialmente, observe-se, conforme registrado no Relatório Fiscal, item 5, que o Município de Iguai - Prefeitura Municipal, “é órgão da Administração Pública Direta que possui segurados empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS)” – o que afasta em relação a esses servidores, de plano, o disposto no parágrafo 2º do artigo 40 da Constituição Federal, cuja aplicação restringe-se ao âmbito dos regimes próprios de previdência social.

Acresça-se que, a um, as bases de cálculo consideradas nos lançamentos impugnados foram apuradas por aferição indireta, o que impossibilita a identificação das verbas efetivamente pagas pelo contribuinte aos seus servidores; a dois, que o contribuinte, de qualquer sorte, não trouxe aos autos qualquer elemento de prova, no sentido de demonstrar a inclusão, nas peças de autuação, das verbas por ele postas em destaque.

Isto posto, prossiga-se.

O artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o respectivo Plano de Custeio, define o salário de contribuição, para o segurado empregado, como “a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades

e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

Já o parágrafo 9º desse mesmo artigo 28, combinado com o parágrafo 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, enumera as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Assim também nos termos dos artigos 57, inciso I, e 58 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como se observa, a legislação aplicável à espécie estabelece inicialmente, regra geral, a incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do segurado empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades – para, ao depois, determinar, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência dessas exações. Veja-se que, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário de contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Nem poderia ser de outra forma, porquanto, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais. Demais, o artigo 111 do CTN determina sejam interpretados literalmente os dispositivos legais que disponham sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Veja-se, ainda, acerca da matéria, a Solução de Consulta Cosit nº 292, de 7 de novembro de 2019,7 assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE
INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AUXÍLIO
DOENÇA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. VALE TRANSPORTE.
DESPESAS MÉDICAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. HORÁRIO
EXTRAORDINÁRIO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. DESCANSO
SEMANAL REMUNERADO. SALÁRIO-MATERNIDADE. FÉRIAS
GOZADAS.

Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o terço constitucional de férias; o décimo terceiro salário; o adicional de horário extraordinário; o adicional de insalubridade; o descanso semanal remunerado; o salário-maternidade; os 15 dias que antecedem o auxílio doença e férias gozadas.

Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o auxílio-doença; o aviso prévio indenizado; **o vale transporte pago**, inclusive em dinheiro, em montante estritamente necessário para o custeio do deslocamento da residência ao trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, como prevê o art. 1º da Lei nº 7.418, de 1985; e as despesas médicas, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. (Grifou-se.)

Esta Solução de Consulta retifica a Solução de Consulta Cosit nº 292, de 7 de novembro de 2019, publicada no DOU de 06 dezembro de 2019, seção 01, página 68.

CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nºs: 188, de 2014; 126, de 2014; 249, de 2017; 143, de 2016; 156, de 2016; 117, de 2017; 103, de 2014 e 143, de 2019.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1998, arts. 7º, 195 e 201; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22 e 28; Lei nº 8.213, arts. 29 e 60; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 137, 143, 196 e 457; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214; Lei nº 8.213, de 1991, art. 60 e 86; Lei nº 10.522, de 2002 arts. 19 e 104; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; Portaria RFB nº 745, de 2018; Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016; Ato Declaratório nº 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011.

Examinadas as verbas citadas pelo impugnante, em suas razões, constata-se, de uma parte, que os valores pagos a título de gratificação sobre o exercício de cargo de direção ou comissionado, terço constitucional de férias e horas extras, não se encontram elencados no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, no parágrafo 9º do artigo 214 do RPS e no artigo 58 da IN RFB nº 971/2009 – devendo, em consequência, integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

De outra parte, observa-se que não estão sujeitos à incidência de contribuição os valores concernentes, a um, ao salário-família, haja vista sua condição de benefício da Previdência Social, desde que pago “nos termos e limites legais”; e, a dois, ao vale-transporte, “na forma da legislação própria”.

Essa conclusão, contudo, não aproveita ao contribuinte, na medida em que, como referido, não foi anexado aos autos qualquer elemento de prova no sentido de demonstrar a inclusão, nas bases de cálculo consideradas nos lançamentos impugnados, de valores concernentes a salário-família e vale-transporte.

Não colhe, destarte, a pretensão do impugnante, acerca da exclusão das verbas por ele nomeadas das bases de cálculo das contribuições lançadas.

Da alíquota da contribuição para o GILRAT

Em relação à alíquota considerada no cálculo da contribuição para o GILRAT, o impugnante afirma a ilegalidade de sua majoração de 1% para 2%, sob o fundamento de que as atividades desenvolvidas pelos servidores públicos são eminentemente burocráticas, inexistindo risco de acidentes e exposição a fatores nocivos. Afirma, ainda, a legalidade da alíquota de 1% para o FAP.

Sem razão, todavia.

A contribuição para o GILRAT, estatuída no artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, encontra-se disciplinada no Regulamento da Previdência Social, nos termos seguintes:

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

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

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

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

[...]

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

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

(Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 30/06/2020)

[...]

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

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007) – Grifou-se.

As empresas, portanto, estão obrigadas ao pagamento da contribuição para o GILRAT, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, calculada mediante a utilização dos percentuais de (a) 1%, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; (b) 2%, para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; ou (c) 3%, para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave – observada a “Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco” constante do Anexo V do RPS.

Quanto ao Fator Acidentário de Prevenção - FAP, este encontra-se previsto no artigo 10 da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, regulamentado pelo artigo 202-A e seus parágrafos do RPS, incluídos pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, posteriormente alterados pelos Decretos nºs 6.957, de 9 de setembro de 2009, e 10.410, de 30 de junho de 2020. Veja-se:

Lei nº 10.666/2003

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.

RPS

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento,

em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042/2007).

Art. 202-A. As alíquotas a que se refere o caput do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento em razão do desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ em relação à sua atividade econômica, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410/2020) – Grifou-se.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009)

§ 1º O FAP consiste em multiplicador variável em um intervalo contínuo de cinco décimos a dois inteiros aplicado à respectiva alíquota, considerado o critério de truncamento na quarta casa decimal. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410/2020)

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009)

§ 2º Para fins da redução ou da majoração a que se refere o caput, o desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ será discriminado em relação à sua atividade econômica, a partir da criação de índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410/2020)

[...]

§ 4º Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta: (Incluído pelo Decreto nº 6.042/2007)

[...]

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009)

§ 5º O Ministério da Economia publicará, anualmente, no Diário Oficial da União, portaria para disponibilizar consulta ao FAP e aos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410/2020)

No caso sob exame, conforme registrado no Relatório Fiscal, subitens 20.2 e 20.4 e item 25, verifica-se que o autoenquadramento do contribuinte, conforme consta das GFIPs do período de janeiro de 2017 a outubro de 2020, foi efetuado no código CNAE 8411-6/00, da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, ao qual corresponde a

atividade de Administração Pública em Geral e a alíquota GILRAT de 2% (dois por cento) – o que se mostra conforme com a legislação supratranscrita.

O contribuinte, contudo, em que pese a correta indicação do código CNAE 8411- 6/00, de fato “informou erroneamente, a alíquota GILRAT e/ou a alíquota FAP em GFIPs de diversas competências”, em consequência do que “a correspondente alíquota GILRAT Ajustada, que é o produto das citadas alíquotas, foi aferida a menor” – Grifos no original.

Nesse sentido, veja-se o quadro seguinte, no qual a auditoria fiscal identifica as alíquotas efetivamente informadas em GFIP, bem como as alíquotas corretas para a apuração do GILRAT, FAP e GILRAT Ajustado, “ou seja, as que deveriam ter sido informadas”:

(...)

Já o impugnante, de sua parte, como visto, em que pese a sua inconformidade com o lançamento, exceto pela vaga referência a atividades eminentemente burocráticas exercidas pelos servidores municipais, não apontou especificamente em que consistiria a ilegalidade da majoração da alíquota utilizada para cálculo da contribuição para o GILRAT de 1% para 2%, tampouco a legalidade da alíquota de 1% para o FAP.

Nada há a reparar, portanto, no tocante ao lançamento das contribuições para o GILRAT, ajustadas pelo FAP.

Do caráter confiscatório da multa

O contribuinte afirma o caráter confiscatório da multa de ofício cominada nas peças de autuação, em expressa violação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. Postula, ainda, sua redução ao percentual de 20% (vinte por cento).

O Decreto nº 70.235/72, trata da matéria em seu artigo 26-A, “caput”, e parágrafo 6º, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 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.
(Grifou-se.)

[...]

§ 6º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

A constitucionalidade das leis é, portanto, vinculada para a Administração Pública, sendo defeso à autoridade julgadora administrativa afastar a sua aplicação, por inconstitucionalidade, ressalvadas, somente, as hipóteses previstas no parágrafo 6º do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, inocorrentes no caso em tela.

Observe-se, em relação às decisões judiciais transcritas pelo impugnante, em suas razões, que nenhuma delas declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos legais concernentes à multa cominada nos autos de infração objeto de exame neste processo administrativo.

Quanto à postulação concernente à redução da multa aplicada ao percentual de 20% (vinte por cento), não há amparo legal ao seu deferimento.

Veja-se que a autoridade julgadora está vinculada às normas legais e regulamentares vigentes, não lhe sendo permitido descumpri-las, sob pena de responsabilidade civil, penal e administrativa. É o que determinam os artigos 116, inciso III, e 121 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

Devem, em consequência, ser mantidas as multas de ofício lançadas.

Conclusão

Nestes termos, vota-se por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, para, no mérito, julgar improcedente a impugnação interposta, mantendo integralmente os créditos tributários lançados.

Inicialmente, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da obrigação em comento, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o

Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto nº 70.235/1992 e na Lei nº 8.212/91, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto a preliminar arguida.

Em relação à aferição indireta, em que pese a insatisfação do recorrente, entendo que não houve a apresentação de provas e argumentos aptos a afastar o arbitramento realizado pela auditoria fiscal, cujos motivos foram exaustivamente demonstrados no Relatório Fiscal (e-fls. 30 e ss), cujo ônus da prova de demonstrar em sentido contrário, o contribuinte não se desincumbiu.

Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91, sem prejuízo da penalidade cabível.

Nesse sentido, levando em consideração que o contribuinte deixou de apresentar os documentos solicitados, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta, imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, capaz de permitir uma maior aproximação dos verdadeiros salários-de-contribuição devidos, motivo pelo qual, não merece prosperar a insatisfação do recorrente.

A propósito, não se pode confundir lançamento por arbitramento, com lançamento arbitrário. O lançamento arbitrário é aquele que foge ao razoável, sendo desproporcional. No presente caso, o lançamento respeitou os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e foi baseado em elementos próximos da realidade. O comportamento da fiscalização está, portanto, perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

Conforme visto, em consequência da não apresentação dos dados concernentes à remuneração dos empregados contida nas folhas de pagamento, seja em meio digital (Formato Manad), seja em PDF (resumos das folhas), com vistas à apuração do valor das rubricas/verbas sujeitas à incidência de contribuição previdenciária, o lançamento dos créditos tributários foi efetuado por arbitramento com base nos dados contábeis do contribuinte, extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI/STN, nos elementos de despesa “3.1.90.11.00.00 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil” e “3.1.90.04.00.00 - “Contratação por Prazo Determinado”.

Essa aferição, como registrado no Relatório Fiscal, foi realizada a partir dos dados contábeis do próprio contribuinte, extraídos do SICONFI/STN, nos elementos de despesas “3.1.90.11.00.00” e “3.1.90.04.00.00” – dos quais foram deduzidas as despesas de pessoal da Câmara de Vereadores e os valores de remuneração declarada pelo contribuinte nas GFIPs do período autuado.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater a aferição indireta, como no presente feito. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Ademais, em seu apelo recursal, o recorrente discorre, em abstrato, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas trabalhistas, mesmo aparentando não saber informar se tais verbas teriam sido incluídas nas bases de cálculos pela autoridade fiscal.

Pelas argumentações apresentadas, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas, verifica-se que o sujeito passivo não combate pontualmente e diretamente os referidos levantamentos.

Acresça-se que, a um, as bases de cálculo consideradas nos lançamentos impugnados foram apuradas por aferição indireta, o que impossibilita a identificação das verbas efetivamente pagas pelo contribuinte aos seus servidores; a dois, que o contribuinte, de qualquer sorte, não trouxe aos autos qualquer elemento de prova, no sentido de demonstrar a inclusão, nas peças de autuação, das verbas por ele postas em destaque.

Tem-se, portanto, que caberia ao sujeito passivo apresentar provas documentais, para cada um dos seus colaboradores relacionados nos referidos relatórios, demonstrando que determinadas verbas estariam, ou não, incluídas indevidamente no cálculo das contribuições previdenciárias ora constituídas.

A propósito, a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, não sendo admitida impugnação genérica, por negação geral ou em abstrato, situação em que o lançamento será considerado não impugnado, haja vista o que dispõe o art. 17 do mesmo Decreto: *“Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

Pelo que se percebe, o sujeito passivo busca transferir o ônus da prova para a fiscalização, sendo que, durante o procedimento investigatório, não encaminhou a documentação solicitada pela fiscalização e que acabou por ensejar a aferição indireta. Agora, no curso do procedimento fiscal, adota uma postura confortável, de entender que a fiscalização não comprovou que os valores lançados deveriam integrar o salário-de-contribuição, quando o ônus de demonstrar o contrário lhe pertence.

Em outras palavras, note-se, pois, que o contribuinte, de sua parte, não se desincumbiu do ônus, que lhe cabia, na medida em que não trouxe aos autos qualquer elemento de prova no sentido de infirmar os valores das bases de cálculo apuradas pela auditoria fiscal.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Fato é que as alegações trazidas pelo sujeito passivo estão desacompanhadas de provas, tendo o sujeito passivo apresentado sua insatisfação de forma genérica, sem identificar de forma precisa os valores que entendem serem incorretos.

No caso dos autos, as alegações trazidas pelo recorrente, além de serem genéricas, estão desacompanhadas de qualquer prova apta a gerar a convicção deste Relator.

Aqui oportuno frisar que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, de modo que simples alegações, desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente os fatos geradores, de modo que a mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio dos Autos de Infração em suas plenas integralidades.

O sujeito passivo sequer demonstrou, com clareza e exatidão, o montante que considera ter sido tributado, indevidamente, de modo que simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Em relação às alegações acerca da contribuição para o GILRAT, também entendo que não assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, é preciso esclarecer que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

Naquela oportunidade, entendeu o STF, sobre o poder regulamentar de que trata o art. 84, IV, da CF/88, que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos riscos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”.

Pois bem. Cabe pontuar que é devida à Seguridade Social as Contribuições Sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O art. 202, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), por sua vez, em complemento ao art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da alíquota do RAT, elegeu o critério da atividade preponderante da empresa, compreendida como aquela atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O Anexo V do RPS, por sua vez, traz a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (1, 2 ou 3%). A relação de atividades nele listadas tem como referência a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, que é de responsabilidade da Comissão Nacional de Classificação Econômica – CONCLA, presidida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, conforme autoriza o § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e estabelece o art. 202, § 4º, do RPS, acima transcritos.

Cabe destacar, ainda, que sobreveio a Súmula nº 351, do Superior Tribunal de Justiça, que assentou o entendimento segundo o qual “a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (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” (DJe 19.06.2008 – ed. n. 164).

Sobre essa matéria, após o Parecer nº 2.12/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, foi publicado o Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, aprovado pelo Exmo. Senhor Ministro da Fazenda em 15/12/2011, que acolheu o entendimento da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ.

Ainda, de acordo com o artigo 202, § 5º do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, a responsabilidade do autoenquadramento é de inteira responsabilidade da empresa, cabendo ao Fisco revê-lo a qualquer tempo na hipótese de verificação de erro, situação que permitirá à autoridade administrativa adotar as medidas cabíveis à sua correção, bem como orientar o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e proceder à notificação dos valores devidos.

Verifica-se, portanto, que a regra em relação ao ponto controvertido é bastante clara. A empresa faz o autoenquadramento mensal no grau de risco relativamente à sua atividade preponderante, conforme § 3º do artigo 202, do RPS, e, se incorreto, o fisco lançará a diferença.

No caso dos autos, o contribuinte alega que a alíquota do RAT a ser aplicada seria de 1% e não de 2%, argumentando que “as atividades desenvolvidas pelos servidores públicos são eminentemente burocráticas, inexistindo risco de acidentes e exposição a fatores nocivos”.

Contudo, além do recorrente não ter juntado aos autos qualquer elemento probatório para comprovar a alegação de que sua atividade preponderante é em atividades burocráticas, fato este que depende de prova e não pode ser presumido, cabe destacar que, para os órgãos da Administração Pública em geral, categoria na qual se insere o recorrente, com a mudança, implementada pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, o correspondente GILRAT passou de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir de 06/2007, quando entrou em vigor a tabela CNAE-FISCAL e o correto enquadramento do Órgão passou a ser no código 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, conforme anexo V.

Ou seja, a Administração Pública em Geral (categoria em que se enquadra a Prefeitura Municipal), código CNAE (8411-6/00), passou a ser classificada como de risco médio, devendo, portanto, ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) prevista na alínea "h" do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a partir de junho/2007, o que não foi observado pelo recorrente.

Sobre as alegações acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação de regência, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade da lei tributária:

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

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Sobre as demais alegações apresentadas pelo sujeito passivo, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra, efetivamente, que os valores lançados são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

Cabe pontuar, ainda, que o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Por fim, sobre a alegação acerca da impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, estribada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, o entendimento deste Relator coincide com o adotado pela decisão recorrida, cabendo destacar que o sujeito passivo não tece considerações a respeito da ausência de dolo específico atinente à

prática dos delitos previstos pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, concentrando sua alegação apenas no caráter confiscatório da multa aplicada.

E, ainda, sequer é possível falar em “dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”, eis que se trata de efetiva interpretação da legislação tributária e adequação ao fato concreto, não sendo possível, portanto, alegar o art. 112, do CTN, a fim de afastar o cumprimento de dever legal.

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso, devendo ser aplicado apenas a retroatividade da multa, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite