



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15588.720355/2021-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.698 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente MUNICIPIO DE VALENCA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 28/02/2020

PRELIMINAR DE NULIDADE. INTIMAÇÃO POR AR. RECEBIMENTO NO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. SUMULA nº 9 DO CARF.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTO REALIZADO POR AFERIÇÃO INDIRETA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. VERBAS COM NATUREZA REMUNERATÓRIA.

As verbas pagas a título de remuneração pelo trabalho são incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, alegando o contribuinte que a verba possui natureza indenizatória, e não está incluída no rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, cabe a ele o ônus da prova quanto ao direito defendido.

SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO. ALÍQUOTA RAT. MUNICÍPIO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ÔNUS DA PROVA.

Para a empresa que possui apenas um CNPJ, a alíquota do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) é aquela que reflete o grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não a atividade econômica da empresa identificada no CNPJ. Havendo CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota deve ser definida por estabelecimento. Considera-se atividade preponderante aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Quanto ao ônus da prova, compete ao contribuinte comprovar a atividade preponderante através de documentos comprobatórios aptos a tal fim.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

O lançamento de ofício, incluindo juros e multa, quando destinado a prevenir a decadência do crédito tributário, não acarreta prejuízo concreto ao sujeito

passivo, servindo para evitar o perecimento do direito de lançar em razão de superveniente decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto das alegações de inconstitucionalidade, e das relativas a terço constitucional de férias, salário-família, horas extras, auxílio doença, diárias/ ajuda de custo, gratificação por grau de escolaridade e por especialização, gratificação por exercício em escola da zona rural de difícil acesso, e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 101-014.930 (fls. 920 a 941) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado por meio 4 (quatro) autos de infração, relativos às contribuições devidas à seguridade social incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais autônomos declarados ou não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).

Os autos de infração encontram-se às fls. 2 a 17, 18 a 22, 23 a 32 e 35.

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 28/02/2020

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

Todas as remunerações devem ser declaradas nas Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, se não estiverem declaradas, a Autoridade Lançadora deverá efetuar o lançamento dessas remunerações.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA - CFL 38. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR QUALQUER DOCUMENTO OU LIVRO

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 24/01/2022 (fl. 950) e apresentou recurso voluntário em 16/02/2022 (fls. 953 a 1.025) sustentando, em síntese: a) preliminar de

nulidade por vício na intimação; b) preliminar de nulidade do lançamento realizado por aferição indireta; c) preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; d) ilegalidade na cobrança de contribuição sobre d.1) os exercentes de cargo em comissão; d.2) os avulsos e autônomos em período anterior à vigência da LC 84/96; d.3) 13º salário, seguro acidente de trabalho (SAT); d.4) sobre contratos nulos; e) indevida a cobrança de acréscimos legais e de utilização da TR/TRD; f) deve ser aplicada a alíquota de 2% de RAT para a administração pública; g) valor confiscatório da multa de ofício.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DA GRATIFICAÇÃO DOS CARGOS COMMISSIONADOS OU DE DIREÇÃO

O recorrente sustenta a impossibilidade dos valores pagos a título de gratificação por exercício de cargo de comissão e confiança serem incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

No tocante à inclusão dos valores pagos a título de gratificação para os ocupantes de cargos comissionados ou de direção, ao contrário do que afirma o recorrente, tais valores fazem parte da base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

A partir da Emenda Constitucional 20/98, os ocupantes exclusivamente de cargos em comissão são enquadrados como segurados empregados pelo RGPS.

Constituem fatos geradores, lançados para o cálculo das contribuições devidas, as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, bem como as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês aos segurados contribuintes individuais.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas

de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a carga do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a carga da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas 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; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles 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, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Nesse sentido, vale frisar que não há incidência da contribuição previdenciária sobre as gratificações pagas pelo exercício de funções de confiança e cargos em comissão porque, com base na Lei 9.738/1999, pois tais verbas não se incorporam aos proventos dos servidores estatutários. No entanto, quando o servidor municipal é submetido ao Regime Geral, como na hipótese dos autos, os valores pagos a título de funções ou cargos comissionados, por força do art. 40, § 13, da Constituição Federal, ficam compreendidos no art. 22, I e II, da Lei 8.212/1991.

Confira-se o entendimento do STJ também quanto à matéria:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL SUBMETIDO AO REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA. LEI N. 8.212/90. FUNÇÃO COMISSIONADA E CARGO EM COMISSÃO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE. (...)

III - Verifica-se, em verdade, que o presente feito trata-se de servidores municipais submetidos à Lei Geral do Regime de Previdência regidos pela Lei n. 8.212/1991, consoante bem registrado pelo Tribunal de origem, às fls. 370: "Quanto à gratificação paga aos servidores efetivos em razão do cargo ou função comissionada, deve-se observar que a hipótese dos autos compreende os servidores municipais, sujeitos ao Regime Geral de Previdência Social. **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as gratificações pagas pelo exercício de funções de confiança e cargos em comissão porque, com base na Lei 9.738/1999, tais verbas não se incorporam aos proventos dos servidores estatutários. Mas quando o servidor municipal é submetido ao Regime Geral, os valores pagos a título de funções ou cargos comissionados, por força do art. 40, parágrafo 13, da Constituição Federal, ficam compreendidos no art. 22, incs. I e II, da Lei 8.212**".

IV - Com efeito, decidiu a Corte regional, em consonância com a jurisprudência desta Corte, pela submissão dos ocupantes de cargos em comissão municipais ao regime geral da previdência, cabendo o recolhimento de contribuição previdenciária na forma da Lei n. 8.212/1991. À propósito: AgRg no REsp n. 1.570.227 CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgado em 5/4/2016, DJe 13/4/2016. V - Agravo interno improvido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.577.212/RN, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16/5/2019, DJe de 23/5/2019.)

A própria decisão recorrida menciona que, em sua defesa o contribuinte alegou a impossibilidade de serem confundidos os regimes – RPPS e RGPS, contudo não há qualquer menção nos autos sobre estarem, ou não, os servidores no RPPS ou no RGPS.

De fato, se o contribuinte não apresentou tais documentos, parece correto que o lançamento tenha ocorrido por arbitramento.

Nesse ponto, rejeito a preliminar.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE – VÍCIO NA INTIMAÇÃO

Sustenta o recorrente vício nas intimações que foram realizadas por via postal e recebidas por pessoas inabilitadas.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, a intimação pode ser feita por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

O entendimento pacífico da jurisprudência do CARF é quanto à validade da assinatura no aviso de recebimento ser feita por pessoa diversa ao representante legal, desde que tenha sido entregue no correto domicílio do sujeito passivo.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 9, com eficácia vinculante¹, dispõe que: “É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário”.

Nesse ponto, rejeito a preliminar de nulidade.

3. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO REALIZADO POR ARBITRAMENTO

Sustenta o recorrente a nulidade do lançamento realizado por arbitramento, uma vez que somente uma diligência requerendo documentos restou frustrada pelo contribuinte.

Consta no voto condutor do aresto recorrido que a autoridade fiscal intimou o recorrente a apresentar os documentos, conforme Termos de intimação de fls. 42 a 63 e, como não foi atendido, levantou os fatos geradores com base nas DIRF, consoante informado no Relatório Fiscal de fls. 36 a 41.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a

¹ Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constata que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

No caso, o recorrente não infirmou os fundamentos da decisão recorrida e não há que se falar em nulidade já que a ausência do documento solicitado permite o lançamento realizado por meio do arbitramento, cabendo o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

Assim, rejeito a preliminar.

4. PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PROVA NEGATIVA

Sustenta o recorrente o cerceamento do direito de defesa, consubstanciada na ampla defesa e no contraditório, em razão da impossibilidade de apresentação de prova negativa.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Tomando como base esses princípios, serão nulas, no processo administrativo fiscal, as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72²), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa a ser traduzido sob duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes; de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

A violação ao direito de defesa está presente quando constatada a descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contiver vício na motivação, por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC. O devido processo legal deve pressupor sempre uma imputação acusatória certa e determinada, que permita ao sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, exercitar a sua defesa plena. Não obstante, o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, diante do prejuízo ao direito de defesa, e não apenas em tese.

No caso, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa. O recorrente não cumpriu com o ônus de identificar em que medida seu direito de defesa foi prejudicado e revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, razão pela qual descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de

² 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.

defesa. Ou seja, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido.

O entendimento está em consonância com o deste Conselho. Confira-se:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do auto de infração tampouco cerceamento de defesa. (...)

(Acórdão 2202-009.978, Relatora Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, publicado 27/07/2023)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito. NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA. A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte. (...)

(Acórdão 2201-010.453, Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, publicado 20/04/2023)

Como dito, a declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente e passo à análise da defesa de mérito do recorrente.

5. DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE RUBRICAS ESPECÍFICAS (TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, SALÁRIO-FAMÍLIA, HORAS EXTRAS, AUXÍLIO DOENÇA, DIÁRIAS/ AJUDA DE CUSTO, GRATIFICAÇÃO POR GRAU DE ESCOLARIDADE E POR ESPECIALIZAÇÃO, GRATIFICAÇÃO POR EXERCÍCIO EM ESCOLA DA ZONA RURAL DE DIFÍCIL ACESSO)

Do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento³. Cabe, então,

³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 aponta a composição do salário-de-contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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;

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

Ocorre que, conforme extrai-se do relatório fiscal, a autuação está relacionada a fatos geradores que não foram declarados em GFIP, na qualidade de trabalhador autônomo prestador de serviços, e contribuição previdenciária, devida pelo segurado, não descontada nem declarada em GFIP, de contribuinte individual na qualidade de trabalhador autônomo prestador de serviços.

O § 3º do art. 33 da Lei 8212/91 preleciona que 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. Esse dispositivo está inspirado no art. 148 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará a base de cálculo do tributo sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Os fatos geradores decorrem das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP. Os valores das bases de cálculo da contribuição previdenciária são consignados no referido documento. Todos estes dados, fornecidos pela própria empresa, são registrados no sistema informatizado da Previdência Social, que também registra os valores recolhidos em GPS.

A partir do confronto destes dados - valores devidos apurados a partir das bases de cálculo declaradas em GFIP e valores recolhidos - tem-se o *quantum* devido pelo sujeito passivo.

Nos termos do art. 225, §1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, as informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP servirão como base de cálculo das contribuições previdenciárias, assim como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

Constatando-se o recolhimento a menor de contribuições sociais incidentes sobre remunerações creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, cujos fatos

geradores foram declarados em Folha de Pagamento e GFIP, cabe à auditoria fiscal efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente.

Não consta no DISCRIMINATIVO DO DÉBITO rubricas específicas e relacionadas a terço constitucional de férias, salário-família, horas extras, auxílio doença, diárias/ajuda de custo, GRATIFICAÇÃO POR GRAU DE ESCOLARIDADE E POR ESPECIALIZAÇÃO, GRATIFICAÇÃO POR EXERCÍCIO EM ESCOLA DA ZONA RURAL DE DIFÍCIL ACESSO, razão pela qual não há que se falar em conhecimento do recurso voluntário quanto a essa matéria, estranha à lide.

A lide administrativa restringe-se às matérias de defesa que guardam relação direta e estrita com a regra matriz de incidência tributária: a não declaração em GFIP de remunerações pagas a contribuinte individual, na qualidade de trabalhador autônomo prestador de serviços, parte patronal e segurados, tão somente.

Examinando as alegações recursais, observa-se que tratam do direito à compensação de valores pagos com cunho indenizatório e incidências tributárias declaradas inconstitucionais.

A atividade do julgador administrativo consiste em promover o controle de legalidade relativo ao julgamento de 1ª instância e à constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

Todas as alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas em sede de julgamento administrativo.

Sendo assim, as alegações recursais, estranhas às autuações, fogem dos contornos da presente lide administrativa, não podendo ser conhecidas.

6. DO RAT DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Alega o recorrente que, quando um Município possui um único CNPJ e exerce diversas atividades econômicas, aplica-se o grau de risco da atividade preponderante desse CNPJ, para fins de aferição da alíquota RAT, que seria de 1%, pois esta é aquela relacionada à Secretaria de Saúde, que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A decisão recorrida manteve o lançamento sob o fundamento de que, com fundamento no Anexo V do Decreto 6.042/2007, o grau de risco, conforme CNAE, é classificado de acordo com a atividade preponderante e a “administração pública em geral” enquadra-se na alíquota 2%, CNAE 8411-6/00.

O Supremo Tribunal declarou, em 2003, a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) ao julgar o RE nº 343.446⁴.

⁴ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II; alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos 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. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de

Com o advento da Lei nº 10.666/03, criou-se a redução das alíquotas da contribuição ao SAT, de acordo com o FAP - Fator Acidentário de Prevenção, que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho. Assim, as empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução de suas alíquotas, conforme o disposto nos arts. 10 da Lei 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07.

O Decreto nº 3.048/99 instituiu também o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), determinando que as alíquotas de 1%, 2% e 3% 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. 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 (art. 202-A e § 1º).

Não há que se falar em violação ao princípio da legalidade pelo fato da definição de atividade preponderante estar definida em Decreto, já que a Lei *strictu sensu* define os seus padrões e parâmetros. Nesse mesmo sentido, confira-se:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SAT. LEGALIDADE. A lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Assim, os conceitos de atividade preponderante, de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave que implicam na alíquota aplicada, não precisariam estar definidos em lei, o Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que tais conceitos são complementares e não essenciais na definição da exação (...).

(Acórdão nº 2301-007.232, Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Publicado em 1º/07/2020).

No tocante à alíquota a ser aplicada, o entendimento pacífico no CARF é no sentido de que, a “contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), **aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro**, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, vigente à época dos fatos geradores” (Acórdão nº 2201-009.151, publicado em 28/09/2021).

Ou seja, 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, sendo que a atividade econômica preponderante **é aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos**, levando-se em consideração a empresa como um todo.

Esse entendimento está em consonância com a Súmula nº 351/STJ, que assim dispõe: “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”.

inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003)

Assim, quando a empresa possui apenas um CNPJ, aplica-se a alíquota que reflete o grau de risco da atividade preponderante; se possui CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota é definida por estabelecimento, de forma distinta, nos termos do art. 202 do Decreto 3.048/99⁵.

A fixação da atividade preponderante para fins de definição da alíquota referente ao RAT, para os órgãos da administração pública que possuam outros órgãos a ele vinculados sem inscrição própria no CNPJ, levará em conta o total de segurados empregados e trabalhadores avulsos alocados na mesma atividade. A fixação da atividade preponderante para fins de definição da alíquota referente ao RAT, para os órgãos da administração pública que possuam outros órgãos a ele vinculados sem inscrição própria no CNPJ, levará em conta o total de segurados empregados e trabalhadores avulsos alocados na mesma atividade (Acórdão nº 2202-004.046).

Assim, “a atividade preponderante deve ser definida a partir da consideração do número de segurados empregados do RGPS (servidor efetivo, comissionado, em exercício de mandato eletivo – desde que não estejam vinculados a regime próprio de previdência, bem como

⁵ 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.

§ 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 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 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 O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

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

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

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

(...)

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

servidor contratado por tempo determinado nos termos do inciso IX do art. 37 da CF/88), conforme o art. 72 da Instrução Normativa nº 971/09”⁶.

Nesse sentido é o que dispõe a Solução de Consulta 6007, de 30 de abril de 2021:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

GILRAT. GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ÓRGÃOS PÚBLICOS.1. O enquadramento num dos correspondentes graus de risco, 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), não se acha vinculado à atividade econômica principal da empresa identificada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, mas à "atividade preponderante". 2. Considera-se "atividade preponderante" aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. 3. **Nos órgãos da Administração Pública direta, assim considerados os órgãos gestores de orçamento com CNPJ próprio, o enquadramento, para fins de determinação do grau de risco e da correspondente alíquota para recolhimento da contribuição para o GILRAT, deverá observar o seguinte critério: a) para o órgão com apenas um estabelecimento e uma única atividade, ou com vários estabelecimentos e apenas uma atividade, o enquadramento deverá ser feito na respectiva atividade; b) para o órgão com mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica: o enquadramento deverá ser feito de acordo com a atividade preponderante - aquela que ocupa, em cada estabelecimento (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados - utilizando-se, para fins desse cômputo, todos os segurados empregados que trabalham naquele estabelecimento e aplicando-se o grau de risco dessa atividade preponderante a cada estabelecimento do órgão, isoladamente considerado (matriz ou filial); c) para fins de identificação da atividade preponderante, os segurados empregados dos órgãos que não possuem inscrição no CNPJ, como as seções, as divisões, os departamentos, etc., deverão ser computados no estabelecimento matriz ou filial ao qual se acham vinculados, administrativa ou financeiramente, aplicando-se o grau de risco dessa atividade preponderante ao órgão sem inscrição no CNPJ e ao estabelecimento que o vincula.** SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº. 179, DE 13 DE JULHO DE 2015. Dispositivos Legais: Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, art. 15, I, e art. 22; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº3.048, de 6 de maio de 1999, Anexo V; Lei nº10.522, de 2002, art. 19; Instrução Normativa RFB nº971, de 13 de dezembro de 2009, arts. 72 e 488; Instrução Normativa RFB nº1.453, de 24 de fevereiro de 2014, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº1.863, de 27 de dezembro de 2018, art. 4º; Ato Declaratório PGFN nº11, de 20 de dezembro de 2011; Parecer PGFN/CDA nº2.025, de 27 de outubro de 2011; Parecer PGFN/CRF nº2.120, de 2011. Assunto: Normas de Administração Tributária CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz o questionamento que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso XIV.

De fato, está correta a alegação de que a alíquota a ser aplicada é aquela relacionada à atividade com o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Todavia, não se desincumbiu o contribuinte de comprovar o alegado e não trouxe aos autos documentos probatórios.

7. DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

⁶ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A Contribuição Previdenciária do SAT/RAT e as Peculiaridades de sua Aplicação para os Órgãos da Administração Pública. Revista Brasileira de Direito Previdenciário Nº 35 – Out-Nov/2016, p. 23-38.

A recorrente alega que a multa aplicada é confiscatória.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A atuação das turmas de julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme enunciado da Súmula CARF nº 2.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e aquelas relativas a terço constitucional de férias, salário-família, horas extras, auxílio doença, diárias/ ajuda de custo, gratificação por grau de escolaridade e por especialização, gratificação por exercício em escola da zona rural de difícil acesso, e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira