



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.720666/2014-38
ACÓRDÃO	2102-003.758 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE BRUMADO – PREFEITURA MUNICIPAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. INVALIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS E DISCRIMINAÇÃO DETALHADA DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Descabe cogitar de invalidade do lançamento fiscal quando o auto de infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imponíveis e das respectivas bases de cálculo, capaz de garantir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. ALEGAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação considerar-se-á não impugnada, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez fundamentado o lançamento tributário, é ônus do sujeito passivo carrear aos autos os elementos comprobatórios das circunstâncias que pretende fazer prevalecer no processo administrativo, sob pena de manutenção da exigência fiscal.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

No lançamento de ofício da contribuição previdenciária devida, incidem juros de mora e multa, nos termos da legislação de regência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-78.857, de 14/12/2015, prolatado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 454/460):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATOS MODIFICATIVOS E EXTINTIVOS.

No processo administrativo fiscal, cabe ao sujeito passivo o ônus de instruir a impugnação com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação dos fatos por ele alegados, especialmente em se tratando de lançamento de ofício de diferenças não declaradas em GFIP e não justificadas no curso da ação fiscal, não obstante objeto de intimação específica para prestação de esclarecimentos.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 4 (quatro) autos de infração (AI), decorrentes de diferenças de remuneração de segurados empregados e de contribuintes individuais, a partir da comparação entre os dados das Folhas de Pagamento, Demonstrativos de Despesas Sintéticos, Listagens de Processos Pagos, Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) e Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP (fls. 57/65):

(i) AI nº 51.062.929-6: contribuições previdenciárias patronais, inclusive a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios

concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/RAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados informadas nos Demonstrativos de Despesas Sintéticos dos elementos de despesas 04 (contratação por tempo determinado), 11 (vencimento e vantagens fixas pessoal civil) e 16 (outras despesas variáveis pessoal civil), relativamente ao período de 01/2010 a 12/2012, inclusive décimo terceiro salário (fls. 04/22);

(ii) Al nº 51.062.930-0: contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, extraídas das Listagens de Processos Pagos do elemento de despesa 35 (serviços de consultoria) e despesa 36 (outros serviços de terceiros pessoa física), não declaradas em DIRF, relativa às competências de 04/2010 a 12/2012 (fls. 23/32);

(iii) Al nº 51.062.931-8: contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, informadas pelo município em DIRF, código de receita 0588, referente às competências 04/2010 a 12/2012 (fls. 33/42); e

(vi) Al nº 51.062.928-8 (CFL 30): multa por descumprimento de obrigação acessória, ao deixar o contribuinte de preparar as folhas de pagamento segundo os padrões definidos na legislação tributária, no período compreendido entre 01/2010 e 12/2012 (fls. 43).

As bases de cálculo do lançamento fiscal estão detalhadas nas Planilhas “A”, “B”, “C” e “D”, que fazem parte dos autos de infração, incluindo os valores declarados em GFIP e as diferenças apuradas mensalmente (fls. 66/75).

Ciente da lavratura de auto de infração, em 05/06/2014, o município autuado impugnou o lançamento fiscal no dia 07/07/2014.

Em síntese, o impugnante apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, relativos às contribuições previdenciárias, acompanhados de elementos de prova (fls. 417/421):

(i) não há omissão de remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, pois a auditoria fiscal desconsiderou os dados informados em GFIP vinculados ao Centro Industrial de Brumado (CNPJ 07.849.429/0001-05) e à Câmara Municipal de Vereadores (CNPJ 14.592.836/0001-37);

(ii) as diferenças de contribuições previdenciárias, objeto dos autos de infração, se refere, provavelmente, às despesas com pessoal das duas entidades mencionadas;

(iii) requer a apuração discriminada de valores para que possa realizar as devidas contraposições; e

(iv) os juros de mora e a multa são indevidos, considerando o histórico do comportamento do município de Brumado.

Intimado da decisão de piso em 02/02/2016, o município apresentou recurso voluntário protocolado no dia 03/03/2016 (468 e 472).

Após breve relato dos fatos, o recorrente alega (fls. 472/481):

(i) o lançamento de ofício torna inviável o exercício do direito de defesa, vez que a autoridade fiscal não discrimina quais rubricas e respectivos valores foram apontados como base de cálculo da contribuição previdenciária;

(ii) a diferença entre os valores declarados em GFIP e a folhas de pagamento se referem a parcelas não integrantes do salário de contribuição do segurado empregado;

(iii) sobre os valores referentes ao abono PIS/Pasep, adiantamento do décimo terceiro salário, aposentadoria e pensões e complementação de aposentadoria, dentre outras rubricas, não devem incidir contribuições previdenciárias;

(iv) a atividade preponderante desenvolvida pelo município é a atividade de ensino, vinculada à categoria dos profissionais do magistério, razão pela qual o grau de risco da atividade é leve, com alíquota de 1% para a contribuição ao GILRAT;

(v) os valores pagos a maior pelo recorrente, devido a aplicação da alíquota de 2%, devem ser objeto de compensação no presente processo administrativo fiscal; e

(vi) a multa é indevida, por inexistir diferenças de contribuições previdenciárias a serem recolhidas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

Contém o apelo recursal alegação no sentido de que a alíquota da contribuição ao GILRAT/RAT, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, deve corresponder a 1% (risco leve), em razão da atividade preponderante de ensino. É indevida a aplicação da alíquota de 2% (risco médio) utilizada no lançamento fiscal.

Pois bem.

Ao confrontar o recurso voluntário com a impugnação, não há dúvidas que o recorrente inova na argumentação de defesa para incluir matéria não expressamente contestada na petição inaugural (fls. 417/421).

Para melhor avaliação, cabe reproduzir integralmente a impugnação, na parte da contestação do presente lançamento (fls. 419/420):

III — DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Com relação a este aspecto fora arguida a) Omissão de Remuneração de Segurados Empregados, b) Omissão de Remuneração de Segurado empregado e Contribuinte Individual. Com isso, aplicou-se multa de ofício, além de cobrança de juros e multa.

Destaque-se que não há a omissão alegada. O que está a acontecer é que a ilustre Auditora pegou os valores correspondentes aos elementos de despesas 04 (contratação por tempo determinado), 11 (vencimentos e vantagens fixas pessoa civil) e 16 (outras despesas variáveis pessoa civil), 35 (serviços de consultoria) e 36 (outros serviços de terceiro Pessoa Física). No entanto, esqueceu-se de considerar dois outros CNPJ's vinculados ao Município, quais sejam, CNPJ nº 07.849.429/0001-05 (Centro Industrial de Brumado) e CNPJ nº 14.592.836/0001-37 (Câmara Municipal de Vereadores).

Com efeito, na análise efetivada não foram consideradas as GFIP's da Autarquia Municipal denominada de Centro Industrial de Brumado (CIB) e da Câmara Municipal, eis que tais entidades, muito embora detenha determinada autonomia integram a formatação do ente federativo na sua constituição contábil. Afinal, o CIB faz parte da Administração Indireta e a Câmara de Vereadores se consubstancia como um dos poderes (o legislativo) do Município e, portanto, não detém personalidade jurídica.

Com isso, o déficit alegado quanto à inexistência de recolhimento deverá estar, provavelmente, vinculados às despesas com pessoal das duas entidades supramencionadas.

Não há como, nessa oportunidade, fazer qualquer discriminação exata de valores, eis que o próprio Relatório Fiscal faz referência à inexistência de discriminação de valores e efetivação de rateio proporcional. Tais considerações genéricas não podem ser consideradas, sob pena de fustigação do Devido Processo Legal e seus consectários, quais sejam, Ampla Defesa e Contraditório, pelo que fica, desde já, requerida a apuração discriminada de valores para que haja as devidas contraposições.

Com relação às penalidades de multa reitere-se o quanto consignado no item anterior no que tange à consideração do comportamento histórico do Município de Brumado.

(...)

Resta evidente, portanto, que o recurso voluntário descumpre as regras do rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, ao introduzir matéria de defesa:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Trata-se de matéria não impugnada e, portanto, fora dos limites do litígio, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

As alegações e provas trazidas apenas em segunda instância suprimem a manifestação do órgão julgador de primeira instância, que sequer debateu as questões, com afronta ao duplo grau de jurisdição administrativa.

Ainda que fosse possível superar a preclusão temporal, o que se admite tão somente por mera concessão dialética, melhor sorte não alcançaria o recorrente.

Com efeito, a autoridade tributária não se ocupou em verificar quais eram as atividades desenvolvidas pelos trabalhadores municipais, ou revisar o auto enquadramento na atividade preponderante declarada, limitando-se a reproduzir a atividade indicada como preponderante pelo ente público, conforme se percebe dos resumos das folhas de pagamento juntados aos autos (fls. 312/313, 315, 317, e sucessivamente).

Cabe ao ente municipal, mensalmente, proceder ao auto enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, tomando por base a sua atividade econômica preponderante. Para efeito de metodologia, deve observar o código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da atividade e a alíquota correspondente ao grau de risco constantes do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (art. 202, do RPS).

Para reputar válida a alíquota de 1%, em detrimento da alíquota de 2%, o município deveria comprovar o equívoco cometido no auto enquadramento, mediante documentação hábil e idônea, a fim de demonstrar cabalmente que a atividade de ensino ocupava no estabelecimento,

identificado pelo CNPJ, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos ali alocados (art. 202, §3º, do RPS).

A prova incumbe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado que invoca como fundamento à sua pretensão, levando-se em conta a tradicional distribuição do ônus probatório, com fundamento no art. 373 do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.¹

No caso em apreço, o recorrente tão somente alega que desenvolve como preponderante a atividade educacional, para fins de enquadramento no grau de risco, porém sem apresentar um único memorial de cálculo ou qualquer prova documental hábil e idônea para lastrear à sua afirmação, nos termos da legislação de regência.

Cuida-se de mera narrativa, despida de comprovação documental. Alegar e não provar equivale a nada alegar.

Enfim, não resta comprovado o erro na apuração da atividade preponderante capaz de levar à incorreção do lançamento fiscal. Por isso, não há que se falar em apuração e/ou compensação de valores pagos a maior, a título de indébito de GILRAT/RAT.

Preliminar

Como questão preliminar, o ente público reclama da falta do detalhamento das diferenças mensais apuradas pela fiscalização tributária, mediante confronto entre resumos das folhas de pagamento e GFIP. Requer a individualização das rubricas e respectivos valores considerados pela autoridade lançadora na lavratura dos autos de infração, a fim de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Pois bem.

A fiscalização fundamentou a lavratura dos quatro autos de infração, com descrição clara e pormenorizada dos fatos e das infrações apuradas, por meio de linguagem direta e acessível, além de indicar os dispositivos legais infringidos (fls. 57/65).

As Planilhas “A”, “B”, “C” e “D”, que integram os autos de infração, contêm as bases de cálculo do lançamento fiscal, por competência (fls. 66/75).

Para os segurados empregados, a Planilha “A” indica, mensalmente, o total da remuneração declarada em GFIP, a remuneração constante dos demonstrativos de despesas sintéticos - elementos 04, 11 e 16 -, disponibilizados pelo município à fiscalização, e a diferença da remuneração não declarada em GFIP.

Quanto aos segurados contribuintes individuais, as Planilhas “B”, “C” e “D” mostram, mês a mês, a relação nominal dos trabalhadores, valores da remuneração e datas de

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

pagamentos, com base nos dados extraídos das Listagens de Processos Pagos, fornecidas pelo município em atendimento à intimação fiscal, ou da DIRF, também entregue pelo contribuinte, e, ao final, a diferença de remuneração não declarada em GFIP.

Em um e outro caso, é indubitável que a autoridade fiscal obteve as bases de cálculo não declaradas em GFIP de documentos entregues pelo município de Brumado. Aliás, a autoridade lançadora instruiu o processo administrativo com cópias, não tendo o município contestado a veracidade dos dados ali contidos (fls. 189/268 e 310/414).

Vale dizer, o lançamento tributário está apoiado em suporte documental suficiente para demonstrar as bases de cálculo dos autos de infração, assim como as circunstâncias em que a fiscalização verificou os fatos.

Caberia ao município autuado comprovar a inocorrência das diferenças apuradas pela fiscalização, por meio da linguagem de provas.

Nada obstante, o município pretende inverter o ônus probatório, em flagrante subversão da distribuição probatória no processo administrativo, para exigir que a fiscalização federal discrimine previamente as rubricas integrantes do lançamento, em que pese os autos de infração utilizarem como suporte fático os dados extraídos de documentos idôneos disponibilizados pelo contribuinte.

Considerando a fonte do lançamento fiscal, não haveria dificuldades para o ente público identificar as rubricas e os respectivos valores que compõem as bases de cálculo extraídas da sua documentação, até porque o contribuinte tem o dever de cooperar com a administração tributária.

No presente caso, a fim de desconstituir a rigidez do lançamento fiscal, compete a quem alega demonstrar as rubricas e os valores que não se subsomem ao conceito legal de remuneração e de salário de contribuição, desde que comprovada a sua inclusão na base de cálculo dos autos de infração (art. 22, inciso I, art. 28, inciso I, e § 9º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

Tal como ressaltou a decisão recorrida, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte foi regulamente intimado, de forma reiterada, para justificar as diferenças de base de cálculo apuradas nas remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme planilhas anexas aos termos de intimação. Todavia, o ente público ficou-se inerte, deixando de atender às intimações fiscais (fls. 126/157).

Alternativa não restou à autoridade tributária senão a lavratura de auto de infração, acrescido de juros e multa de ofício.

Por sinal, quando da apresentação deficiente de documentos, ou na falta de esclarecimentos específicos, a legislação federal outorga prerrogativa à fiscalização para proceder ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias consideradas devidas, instruído o auto

de infração com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, hipótese que incumbe ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Transcrevo a redação do art. 33, §§ 1º a 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, que está em estrita harmonia com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

§ 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.

§ 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.

§ 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.

(...)

Em suma, não se cogita de cerceamento do direito de defesa, que possa ter acarretado prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Há, aqui, uma tentativa de inversão do ônus probatório pelo recorrente, em contrariedade aos fatos e os dispositivos da legislação tributária.

Rejeito, portanto, a preliminar.

Mérito

Assim como na impugnação, o recurso voluntário contém alegações genéricas, desprovidas de qualquer prova documental para ilidir as diferenças de contribuições previdenciárias apuradas.

De forma vaga, sem estabelecer uma conexão concreta com o lançamento fiscal, o apelo recursal afirma que os valores das rubricas de abono PIS/Pasep, adiantamento do décimo terceiro salário, aposentadoria e pensões e complementação de aposentadoria, dentre outras parcelas, não podem ser computadas na base de cálculo da tributação.

Em momento algum, o recorrente toma a iniciativa de comprovar que as rubricas, ou qualquer outras revestidas de natureza não remuneratória, estão incluídas nos valores apurados pela fiscalização a título de diferenças de remunerações pagas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais. Em verdade, a prova documental é inexistente para todas as alegações de defesa.

Quanto à multa de ofício, foi aplicada no patamar mínimo de 75%, nos termos da legislação em vigor (art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A lei determina que a penalidade deve incidir de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente, em que o patamar básico de 75% é fixo e definido objetivamente pela lei.

Nas regras de aplicação da multa, o legislador ordinário não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Uma vez procedente à exigência da contribuição previdenciária, não declarada em GFIP, impõe-se a penalidade de ofício.

Além da multa punitiva, são devidos juros moratórios, no período da inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Ao mesmo tempo, deve ser mantida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, considerando que o município de Brumado deixou de preparar as folhas de pagamento com a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

Não merece reforma a decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, REJEITO a preliminar e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess