



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720255/2022-89
ACÓRDÃO	2201-012.511 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE VIANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

APURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O crédito previdenciário é apurado por aferição indireta quando da apresentação deficiente de documentos ou informações solicitados pela fiscalização. Não tendo sido apresentado, durante o procedimento de fiscalização, documentos hábeis e idôneos aptos a permitir o cálculo das contribuições previdenciárias, é permitido à Autoridade Fiscal, nos termos do parágrafo 4º do artigo 33 da Lei nº 8.212 de 1991, a aferição indireta das contribuições devidas.

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, aduzidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O salário-de-contribuição para o segurado empregado corresponde à totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, exceção feita tão somente para as parcelas definidas de forma expressa e exaustiva na legislação.

O ônus da prova é do contribuinte de demonstrar o pagamento de verbas indenizatórias que não devem compor a base de cálculo do lançamento tributário, nos termos do artigo 373, I do CPC.

AFERIÇÃO INDIRETA. MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Não prospera agravamento da multa aplicada quando foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por

aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório, o resumo constante no acórdão de piso (fls. 187/192):

LANÇAMENTO FISCAL

A exação fiscal lavrada no AUTO DE INFRAÇÃO, segundo o RELATÓRIO FISCAL (pag. 20-30) e demais relatórios integrantes e complementares, foi motivada com os seguintes itens acerca do procedimento fiscal:

DOS TERMOS E INTIMAÇÕES

Em 18 de janeiro de 2022, foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), o qual foi recebido pelo sujeito passivo, por via postal, em 24/01/2022, conforme aviso de recebimento digital (AR) dos Correios.

[...]

Tendo em vista a expiração do prazo inicial sem que a intimação fosse atendida, foram lavrados, ainda, os seguintes Termos de Reintimação Fiscal (TRF), por meio dos quais o sujeito passivo foi novamente intimado a disponibilizar os documentos/esclarecimentos solicitados no TIPF:

- a) Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 16/03/2022, recebido, por via postal, em 05/04/2022, conforme tela de rastreamento do objeto, em anexo;
- b) Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 02/06/2022, recebido, por via postal, em 10/06/2022, conforme aviso de recebimento digital (AR), em anexo;
- c) Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 05/09/2022, recebido, por via postal, em 14/09/2022, conforme aviso de recebimento digital (AR), em anexo;
- d) Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 30/11/2022, recebido, por via postal, em 07/12/2022, conforme aviso de recebimento (AR), em anexo;

Até a presente data os documentos/esclarecimentos não foram juntados ao dossiê digital nº 13075.006563/2022-01.

DISPOSIÇÕES INICIAIS

O objeto do presente lançamento são as seguintes contribuições previdenciárias a cargo do ente público, relativas ao período de janeiro/2019 a dezembro/2019:

- a) incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (parte patronal e GILRAT) pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social, inclusive décimo terceiro salário (competência 13/2019);
- b) incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (parte patronal);
- c) devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas pelo sujeito passivo na condição de responsável.

DA AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS

As intimações enviadas ao contribuinte visavam, precipuamente, obter elementos para verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais, consistentes no recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, nos termos da Lei nº 8.212/91.

Em consulta ao site da Secretaria do Tesouro Nacional na internet, esta fiscalização constatou a existência de divergências entre as remunerações dos segurados empregados declaradas em GFIP e as informadas no Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2019, apresentado pelo sujeito passivo, para fins de consolidação das contas dos entes federativos, nos termos do §1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tabela abaixo:

Tipo de Segurado	Balanço de Despesas Orçamentárias	GFIP
Segurados Empregados	R\$ 49.192.478,18	R\$ 29.503.373,16
Contribuintes Individuais	R\$ 10.191.222,72	R\$ 0,00

Diante da discrepância, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias devidas foram obtidas mediante procedimento de aferição indireta, conforme permissão dos § 3º e § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91.

[...]

As bases de cálculo dos segurados empregados foram apuradas nas rubricas “3.1.90.11.00.00 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil”, no valor de R\$ 33.845.256,05, e “3.1.90.04.00.00 – Contratação por Tempo Determinado”, no valor de R\$ 15.347.222,13, constantes do Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2019, os quais foram entregues pelo contribuinte à Secretaria do Tesouro Nacional, totalizando a importância de R\$ 49.192.478,18, paga aos trabalhadores enquadrados na categoria dos segurados empregados, conforme definição extraída da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001:

Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil: Despesas orçamentárias com vencimento; salário pessoal permanente; vencimento ou salário de cargos de confiança; subsídios; gratificações; adicionais, entre outros.

Contratação por tempo determinado: Despesas orçamentárias com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com legislação específica de cada ente da Federação, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis.

Dessa forma, o valor total de R\$ 49.192.478,18 pago aos segurados empregados no ano de 2019, conforme dados do Balanço de Despesas Orçamentárias, foi rateado por 13 (treze) competências, compreendendo o período de janeiro/2019 a dezembro/2019, mais a competência referente ao décimo terceiro salário (competência 13/2019). O valor mensal apurado por rateio foi de R\$ 3.784.036,78. Desse valor, foram deduzidas as remunerações mensais declaradas em GFIP, apuradas por meio dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Embora tenha sido reiteradamente intimado, o contribuinte não informou a esta fiscalização se no ano de 2019 contava com Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), de modo que as remunerações dos servidores efetivos vinculados ao RPPS pudessem ser excluídas do presente lançamento. Por meio de consulta ao sistema

CADPREV, no sítio do Ministério do Trabalho e Previdência, verificou-se que não foram apresentados Demonstrativos de Informações Previdenciárias e Repasses (DIPR), para o ano de 2019, pelo MUNICÍPIO DE VIANA, o que nos leva a acreditar, salvo prova em contrário a ser oportunamente produzida em eventual impugnação ao lançamento, que o sujeito passivo não contava com Regime Próprio de Previdência Social no período fiscalizado.

O detalhamento da base de cálculo mensal, apurada por aferição indireta, pode ser verificado na planilha “BASE DE CÁLCULO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA – SEGURADOS EMPREGADOS”, em anexo.

Quanto aos contribuintes individuais, estes segurados não foram declarados em GFIP.

No entanto, em sua prestação de contas à Secretaria do Tesouro Nacional, o contribuinte informou no Balanço de Despesas Orçamentárias o montante de R\$ 10.191.222,77 para o elemento de despesa “3.3.90.36.00.00 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física”, conforme definição da rubrica prevista na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

O valor de R\$ 10.191.222,77, relativo aos serviços prestados por pessoas físicas, foi rateado em 12 competências (período de janeiro/2019 a dezembro/2019), perfazendo uma base de cálculo mensal de R\$ 849.268,56, apurada por aferição indireta.

Como os valores declarados em GFIP se referiam tão somente à categoria dos segurados empregados, não há o que deduzir da base de cálculo acima calculada.

DA DEFINIÇÃO DA ALÍQUOTA DE GILRAT

O enquadramento no correspondente grau de risco deve levar em conta a atividade econômica preponderante, assim considerada aquela que ocupa na empresa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do § 3º do art. 202 do Decreto nº 3.048/99.

[...]

O quantitativo dos trabalhadores vinculados a cada atividade econômica desenvolvida pelo MUNICÍPIO DE VIANA, com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), foi obtido a partir das informações prestadas pelo sujeito passivo nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), as quais foram consideradas como uma amostra do total dos trabalhadores efetivamente a serviço do município.

Nesse sentido, constatou-se, com base na Classificação Brasileira de Ocupação (CBO) de cada segurado empregado declarado em GFIP, que em todas as competências do período de janeiro/2019 a dezembro/2019 a atividade econômica preponderante foi a de “professores de nível superior no ensino fundamental (primeira a quarta séries)” (código CBO 2312), que corresponde ao CNAE “8513-9/00 – Ensino Fundamental”, cujo grau de risco é leve, **com alíquota**

de 1% de GILRAT, conforme detalhado, por competência, na planilha “QUANTIDADE DE SEGURADOS POR CBO”.

No que diz respeito ao **Fator Acidentário de Prevenção (FAP)**, de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, em consulta ao sistema SISCOL, verificou-se a aplicação do multiplicador de 1,2759 para o MUNICÍPIO DE VIANA no ano de 2019, o que resultou na alíquota de GILRAT ajustado de 1,2759 %, para todas as competências.

DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Conforme se depreende, o salário-de-contribuição corresponde à mesma base de cálculo utilizada para o lançamento da contribuição previdenciária a cargo da empresa (cota patronal), motivo pelo qual, para o cálculo das contribuições devidas pelos segurados empregados, utilizou-se o total das remunerações mensais aferidas indiretamente por meio do Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2019, entregue à Secretaria do Tesouro Nacional para fins de prestação de contas.

No tocante à alíquota aplicável, em razão da impossibilidade de se realizar o correto enquadramento na tabela acima, haja vista a inexistência de informações acerca do valor total efetivamente pago a cada segurado, utilizou-se a menor alíquota existente (8%).

Quanto aos contribuintes individuais, a contribuição previdenciária a seu cargo corresponde a 11% de sua remuneração, limitada ao teto do salário-de-contribuição, conforme disposto no § 26 do art. 216 do Decreto nº 3.048/99.

Do mesmo modo, em razão da impossibilidade de se saber o valor efetivamente pago a cada contribuinte individual, a contribuição desses segurados também foi calculada com base nos valores totais mensais aferidos indiretamente por meio do Balanço de Despesas Orçamentárias, entregue à Secretaria do Tesouro Nacional, cabendo ao interessado o ônus da prova em contrário, nos termos do art. 233 do Decreto nº 3.048/99.

[...]

As contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não arrecadadas pelo sujeito passivo, estão detalhadas mensalmente na planilha “CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS”.

DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Conforme já noticiado no início deste Relatório Fiscal, o contribuinte foi por diversas vezes intimado a apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), e a justificar eventual descumprimento do dever instrumental de atender às intimações da fiscalização.

Não obstante, até a presente data o contribuinte não atendeu às intimações acima, nem tampouco prestou quaisquer esclarecimentos que pudessem justificar sua omissão em atendê-las.

Cumpra mais uma vez registrar que nas intimações o contribuinte foi alertado por esta fiscalização de que a falta de esclarecimentos em caso de não apresentação dos documentos exigidos, poderia ensejar o agravamento da multa em 50%, em caso de lançamento de ofício, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

[...]

Em face do exposto, **a multa de ofício de 75% foi agravada pela metade, tendo em vista o não atendimento do sujeito passivo ao pedido de esclarecimentos reiteradamente feito por esta fiscalização, o que ensejou uma multa no percentual de 112,5%.**

Da Impugnação

Cientificada dos Autos de Infração na data de 21/03/2023, por via postal, conforme rastreamento dos correios (fl. 149/150), a Municipalidade apresentou Impugnação (fls. 153/179) na data de 20/04/2023 (fl. 151), na qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

- I – Da impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração de autônomos avulsos e contribuintes individuais. Prestadores de Serviços/ Da compensação dos valores retidos e pagos referente a contribuição previdenciária dos segurados.
- II – Da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias;
- III – Da alíquota GILRAT – ilegalidade da alíquota 1,2759% - atividades meramente burocráticas;
- IV – Inexistência de dolo do contribuinte e ausência de constituição definitiva do crédito tributário;
- V – Dos juros e multas com efeitos confiscatórios;
- VI – Da suspensão do crédito tributário.

Da Decisão de Primeira Instância

A 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Campo Grande/MS – DRJ/01, em sessão realizada em 22/10/2024, por meio do acórdão nº 101-028.688 (fls. 185/215), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 185/186):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO REGULAR.

Diante de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, sem prejuízo da penalidade cabível, a autoridade fiscal poderá inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

A fiscalização lavrará notificação fiscal débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O salário-de-contribuição para o contribuinte individual é 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 contribuição previdenciária a cargo da empresa incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

A contribuição previdenciária a cargo do segurado resulta da aplicação de alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo sobre o respectivo salário-de-contribuição.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ALÍQUOTA GILRAT/SAT/RAT. ENQUADRAMENTO. CNAE.

O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante considerada em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que, na ocorrência de mesmo número de segurados em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP).

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

O salário-de-contribuição para o segurado empregado corresponde à totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma

de utilidades, exceção feita tão somente para as parcelas definidas de forma expressa e exaustiva na legislação.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA E VINCULADA.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. CABIMENTO.

O percentual da multa de ofício será aumentada de metade, nos casos de não atendimento de intimação, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado do julgamento em primeira instância na data de 21/11/2024, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem DTE Intimação (fl. 231), a Municipalidade apresentou Recurso Voluntário (fls. 235/237) na data 11/12/2024 (fl. 233), no qual alegou, em breve síntese, as razões tipificadas nos tópicos abaixo:

I – Da ilegalidade do arbitramento da Base de Cálculo;

II – Da exclusão de verbas indenizatórias da Base de Cálculo;

III – Da Multa de Ofício exacerbada – violação de princípios constitucionais (razoabilidade e proporcionalidade).

Pugnou, ao final, de modo subsidiário, pela redução da multa de ofício ao percentual de 20%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Municipalidade foi intimada da decisão em 21/11/2024 (fl. 231) e apresentou Recurso em 11/12/2024 (fl. 233) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da ilegalidade do arbitramento da Base de Cálculo

Conforme se constata no Relatório Fiscal, houve o arbitramento da base de cálculo pela fiscalização uma vez que a Municipalidade não atendeu às intimações encaminhadas, para

justificar a divergência entre as remunerações declaradas em GFIP e as informações prestadas no Balanço de Despesas Orçamentárias (fl. 21/22):

3.1. DA AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS

As intimações enviadas ao contribuinte visavam, precipuamente, obter elementos para verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais, consistentes no recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, nos termos da Lei nº 8.212/91:

(...)

Em consulta ao site da Secretaria do Tesouro Nacional na internet, esta fiscalização constatou a existência de divergências entre as remunerações dos segurados empregados declaradas em GFIP e as informadas no Balanço de Despesas Orçamentárias do ano de 2019, apresentado pelo sujeito passivo, para fins de consolidação das contas dos entes federativos, nos termos do § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tabela abaixo:

(...)

Diante da discrepância, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias devidas foram obtidas mediante procedimento de aferição indireta, conforme permissão dos § 3º e § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91:

O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece o conceito de 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 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 coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Em determinadas situações, **a auditoria fiscal pode e deve buscar por arbitramento a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**. Agindo desta forma, cumpre com a determinação legal insculpida nos **§§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91**, com respaldo legal no art. 148 do Código Tributário Nacional:

Lei 8.212/1991:

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 de maio de 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, de 27 de maio de 2009)

(...)

§ 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.

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, 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.

Portanto, é perfeitamente válida a identificação da base de cálculo do pelo método de aferição indireta, diante da ausência de atendimento das intimações fiscais exaradas e da divergência entre as informações GFIP e daquelas inseridas, pelo próprio Ente Municipal, em Balanço de Despesas Orçamentárias junto ao Tesouro Nacional, em consonância com o disposto no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Outrossim, a metodologia de apuração foi descrita no relatório fiscal e resumida no discriminativo denominado “CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS”, cujos aspectos quantitativos poderiam ser contrapostos amplamente pela defesa, apresentando os documentos correspondentes de cada registro e apontando as inconformidades com o fato econômico considerado pela auditoria, ao invés de somente fazer escusas gerais e insuficientes para infirmar o presente lançamento.

Por fim, ressalte-se que é ônus do contribuinte comprovar os fatos constitutivos de seu direito (artigo 373, CPC), do qual dele não se desincumbiu a ora recorrente, uma vez que não trouxe aos autos quaisquer elementos de provas que corroborasse com suas alegações, em especial a demonstração de forma individualizada de quaisquer servidores públicos faziam parte do RPPS, e aqueles que eram do regime geral, mas limitou-se em apresentar os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Nesse sentido, não merece qualquer reparo o acórdão de piso neste tópico.

Da exclusão de verbas indenizatórias da Base de Cálculo

Conforme já transcrito em tópico anterior, o conceito de salário contribuição encontra-se insculpido no artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/1991, ao passo que **as verbas que não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias encontram-se declinadas expressamente no §9º do mesmo dispositivo legal**, senão vejamos, *in verbis*:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

e) as importâncias: 14 (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Vide Medida Provisória nº 1.116, de 2022)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

A Municipalidade, ora Recorrente, afirma, **de modo genérico e desprovido de quais elementos probatórios**, que não devem compor a base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de verbas indenizatórias, e enumera a título exemplificativo: terço constitucional de férias; adicional noturno; adicional de insalubridade; férias indenizadas.

Ocorre que, o lançamento tributário objeto deste processo administrativo foi apurado por arbitramento, na modalidade de aferição indireta, de modo que **o ônus da prova de demonstrar, de modo individualizado e pormenorizado, através de documentos hábeis e idôneos, os valores pagos a título de verbas indenizatórias que – supostamente – não compõe o salário-de-contribuição é do contribuinte (artigo 373, CPC), e dele não se desincumbiu a ora Recorrente.**

Ao contrário, assim como já havia feito em sede de Impugnação, a Recorrente apresenta alegações genéricas, e cita apenas decisões administrativas e judiciais para corroborar com suas teses, acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória, mas não traz qualquer elemento de prova a infirmar tais alegações – especialmente

os valores pagos a título de tais verbas, para que pudessem ser excluídos da base de cálculo do lançamento.

Diante disso, não há reparos a serem feitos no lançamento.

Da Multa de Ofício Agravada

Conforme se aúfere das razões apresentadas em Recurso Voluntário (fls. 235/237), assim como já havia feito na Impugnação, a Recorrente limita-se as alegações de que a multa de ofício agravada, aplicada no percentual de 112,5%, viola princípios constitucionais do não-confisco, da proporcionalidade; da razoabilidade; da capacidade contributiva e da propriedade, e que há um excesso de rigor da autuação.

Pois bem. Conforme exposto, foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias que foram objeto do lançamento nos presentes autos.

Ainda que se refiram à tributos diferentes, todavia a lógica é a mesma sedimentada nas Súmulas CARF nº 96 e 133:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Do exposto, no caso em análise não configura situação passível de agravamento da multa, de modo que o agravamento previsto no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996 deve ser afastado.

Decisões administrativas e judiciais

A Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e dar **PARCIAL PROVIMENTO**, para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas