



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720130/2019-17  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.756 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2024  
**Recorrentes** AMBEV S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2017

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo (Súmula CARF nº 110 - vinculante).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DOS VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES APÓS DILIGÊNCIA FISCAL. NÃO PROVIMENTO.

Demonstrado em diligência realizada que a Fiscalização se equivocou quanto aos valores lançados, devem estes serem reduzidos para os valores apurados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA.

Em relação à distribuição do ônus da prova cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar e ao sujeito passivo alegar e comprovar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão do fisco, nos termos previstos no artigo 373 do Código de Processo Civil.

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A GFIP é instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida na hipótese de não recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: I) negar provimento ao Recurso de Ofício; II) não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento; e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (substituto convocado), Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário em face da decisão da 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, consubstanciada no Acórdão nº 106-006.241 (fls. 312/374), o qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual bem descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

O presente processo trata da diferença apurada em relação à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados para o período de 12/2014 a 12/2017, no valor total de R\$ 33.606.766,75 (trinta e três milhões, seiscentos e seis mil, setecentos e sessenta e seis reais e setenta e cinco centavos).

O Auditor Fiscal relata que durante o procedimento fiscal verificou a regularidade do RAT (Risco de Acidente de Trabalho) ajustado pelo FAP - Fator Acidentário de Prevenção, considerando dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal do Brasil, informados pelo contribuinte ou por outros órgãos da administração pública.

Informa que utilizou para cálculo a alíquota do GILRAT as informações declaradas em GFIP como atividade preponderante. "*O auto enquadramento efetuado pelo contribuinte não foi avaliado, apenas a correta adequação da alíquota declarada com o CNAE preponderante por ele informado*".

Diz que as bases de cálculo foram extraídas das GFIPs e o RAT ajustado pelo FAP. Destaca que "*neste procedimento, foram apuradas diferenças entre o RAT AJUSTADO declarado pelo contribuinte e o efetivamente devido, levando-se em conta o GILRAT (apurado conforme o código CNAE preponderante declarado em GFIP) e o FAP vigente para o período*".

Informa que as diferenças apuradas estão anexadas ao relatório fiscal.

### DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada em 08/04/2019 apresentando a impugnação em 08/05/2019 na qual apresenta um resumo dos fatos e argui a tempestividade.

### DA NULIDADE DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Impugnante afirma que o Auditor Fiscal delimita o objeto e a abrangência do procedimento fiscal em tela, sendo que o escopo da fiscalização não é a avaliação do autoenquadramento realizado pela empresa quanto às atividades econômicas predominantes de seus estabelecimentos.

Alega que "o autoenquadramento das alíquotas do GILRAT é procedimento que deve ser levado a efeito pelo próprio sujeito passivo, na forma do artigo 202, §§ 3º a 6º, do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social)".

O Contribuinte diz que o GILRAT é calculado de acordo com a atividade preponderante da empresa, no caso será definido pelo próprio sujeito passivo, conforme legislação.

Diz que a Receita Federal do Brasil tem a competência para rever o autoenquadramento na atividade preponderante e/ou na alíquota da GILRAT correlata da empresa, devendo orientar o sujeito passivo quanto ao recolhimento da contribuição previdenciária e, se for o caso, constituir o crédito tributário decorrente da divergência de enquadramento.

Alega que o presente procedimento fiscal "não teve por escopo o reexame do autoenquadramento realizado pela Impugnante em relação às atividades preponderantes de cada estabelecimento, restringindo-se o presente procedimento à verificação da "alíquota do GILRAT", porém a exigência tributária não respeitou os critérios jurídicos delimitados no próprio relatório fiscal como objeto do presente procedimento fiscal.

Diz ainda que não está presente a devida motivação/fundamentação em relação aos critérios efetivamente aplicados na constituição do crédito tributário, cabendo a nulidade absoluta do lançamento.

O Impugnante afirma que o procedimento fiscal envolve basicamente os CNAE's 7490-1 e 2029-1/00, lançando a diferença de alíquota GILRAT, porém o Anexo V do Decreto n.º 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n.º 6.957/09, atribui a alíquota de 2% da contribuição do GILRAT aos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04, estando, portanto, absolutamente correta a alíquota adotada pela Impugnante para fins de apuração da contribuição previdenciária em relação aos estabelecimentos em questão.

O contribuinte diz que não cometeu qualquer equívoco na aplicação da alíquota GILRAT de 2% na apuração da contribuição previdenciária relativa aos estabelecimentos com atividade predominante identificada pelos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04, estando essa alíquota expressamente indicada no Anexo V do Decreto n.º 3.048/99. Não existe motivação/fundamentação para alterar as alíquotas dos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 para 3%. Complementa:

*Importante considerar, nesse aspecto, que se tivesse sido identificado algum erro no procedimento do autoenquadramento realizado pela Impugnante, especialmente quanto à identificação, pelo código CNAE, das atividades predominantes em cada estabelecimento, caberia à Fiscalização, a priori, esclarecer, de modo absolutamente fundamentado, qual seria o enquadramento considerado correto, em obediência ao disposto no artigo 202, § 6º, do Decreto n.º 3.048/99.*

*Tais esclarecimentos, que devem ser fundamentados pela Fiscalização pelos critérios do artigo 202 do Decreto n.º 3.048/99 e artigo 72 da IN RFB n.º 971/09, não podem ser apresentados após a constituição do crédito tributário correlato (aposteriori), confirmando-se em tal hipótese a nulidade do lançamento fiscal pelo vício motivação do ato de lançamento.*

Alega que o CARF, através do acórdão n.º 2201-003.060, entendeu pela nulidade do lançamento fiscal, por vício material, pela falta da comprovação prévia, pelo Fisco, do autoenquadramento realizado pela empresa, entre outras decisões citadas na impugnação.

Assevera que não indicação de erro no autoenquadramento em relação aos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04, atribuídos como preponderantes nos estabelecimentos da empresa. Sendo, portanto, nulo o lançamento por falta de motivação válida e coerente à atribuição da alíquota de 3% para a apuração do crédito tributário, em razão da vinculação da atividade administrativa nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Portanto, entende que não foram cumpridos os critérios prescritos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, ao não ser indicado a motivação para alteração da alíquota do GILRAT para 3%, sendo nulo o lançamento.

Em relação ao FAP utilizado alega o contribuinte que "em relação a alguns estabelecimentos para os quais se atribuiu o FAP originário menor que 1,000, com vigência no ano-calendário de 2017, considerou a D. Autoridade Fiscal que a Impugnante teria considerado, no cômputo do RAT AJUSTADO, o FAP calculado com apenas duas casas decimais". Entretanto o artigo 202-A, § 1º, do Decreto n.º 3.048/99, o FAP deverá ser aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal. Complementa:

*Ocorre que, aos processar as GFIPs entregues pela Impugnante, constatou a D. Autoridade Fiscal que aquela informou nas declarações o FAP com apenas duas casas decimais, presumindo, apenas com base nas informações da GFIP, que a Impugnante adotou o FAP com duas casas decimais no cálculo do RAT AJUSTADO, conforme demonstram os exemplos abaixo:*

Diz, o Impugnante, que o sistema GFIP/SEFIP não permite que o FAP seja informado com quatro casas decimais, sendo inclusive editado o Ato Declaratório Executivo CODAC n.º 03/2010, que determina "*que o preenchimento do FAP na GFIP/SEFIP seja realmente feito com duas casas decimais, sem arredondamento (truncamento), devendo o sujeito passivo calcular 'manualmente' a alíquota do RAT AJUSTADO e o montante da contribuição previdenciária a ser pago, aplicando-se nesse cálculo o FAP contendo quatro casas decimais*". Neste caso, afirma que procedeu a apuração 'manual' do RAT AJUSTADO, mediante a consideração do FAP aplicado com quatro casas decimais no ano de 2017.

Assevera que a divergência apurada no ano de 2017 decorre "*da suspensão da exigibilidade do crédito tributário das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas pela Impugnante a título do aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias e a gratificação por assiduidade (denominada GCA), por força da decisão judicial proferida nos autos da ação declaratória n.º 0022501-05.2013.4.03.6100*".

Cita o artigo 9º do Decreto n.º 70.235/72, no qual determina que a exigência do crédito tributário deve ser instruída pelos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, fato esse não evidenciado no presente processo, portanto nulo o lançamento.

#### DA VALIDADE E LEGALIDADE DO AUTOENQUADRAMENTO

O Impugnante alega que o autoenquadramento dos CNAEs preponderantes foi realizado em absoluta conformidade com a legislação previdenciária, artigo 202 do Decreto n.º 3.048/99 combinado com o artigo 72 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009. Com a Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24.02.2014, as empresa com mais de um estabelecimento passaram a apurar a atividade preponderante por estabelecimento.

Cita a solução de consulta COSIT n.º 90, de 14 de junho de 2016, da Receita Federal do Brasil que ratifica o entendimento de que deve ser observada as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos em cada estabelecimento. Diz que "*como bem demonstram os estudos gráficos que instruem a presente defesa, no período considerado pela autuação fiscal a Impugnante realizou o*

*autoenquadramento nas atividades predominantes em cada estabelecimento individualizado pelo CNPJ em consonância com o critério do artigo 72, § 1º, I, alínea "c" da IN RFB n.º 971/2009, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.453, de 2014 — à época já vigente — aplicando-se o critério também ratificado pela SC COSIT n.º 90/2016, ora apresentada, inclusive com a consideração, na apuração da atividade predominante de cada estabelecimento, dos segurados-empregados que prestam serviços em atividade-meio". Complementa:*

*Ressalte-se, aliás, que é justamente pela adoção da sistemática de apuração ratificada pela SC COSIT n.º 90/2016 que os estabelecimentos administrativos da Impugnante, incluindo-se a sua matriz (Administração Central - CNPJ 07.526.557/0001-00) e o escritório corporativo (CSC — CNPJ 07.526.557/0004-52) foram enquadrados no período considerado pelo presente lançamento no CNAE preponderante 7490-1/04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários.*

Apresenta diversos gráficos relacionando o número de trabalhadores as atividades executadas, fls. 169 e 170. *"Portanto, como se verifica nos exemplos ilustrativos acima, reveste-se de absoluta legitimidade e validade o procedimento de autoenquadramento nas alíquotas do GILRAT efetivamente realizado pela Impugnante, de maneira que, se eventualmente não for decretada a nulidade do lançamento fiscal pelo vício material, impor-se-á a declaração da própria improcedência da autuação, uma vez que não há, nos elementos essenciais da autuação fiscal, qualquer evidência de eventual erro que teria sido cometido pela Impugnante no autoenquadramento do CNAE preponderante de cada estabelecimento, ao passo que está devidamente demonstrada a procedência do critério adotado pela Impugnante em tal procedimento".*

#### DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE APLICAÇÃO DE ÍNDICE DO FAP (VIGÊNCIA 2017) SUSPENSO POR FORÇA DA CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA

O Impugnante afirma que contestou, perante o Ministério da Previdência Social, no ano de 2017 o FAP. *"Em função da particularidade do processo administrativo que impugna os elementos de cálculo do FAP, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT/N.º 331/2011, confirma o entendimento de que o processo decorrente da contestação administrativa do índice do FAP se subsume ao artigo 151, III, do CTN, ainda que não se possa considerar, em tal contexto, a ocorrência de prévia constituição de crédito tributário uma vez que o FAP consiste apenas um dos componentes formadores da alíquota (RAT AJUSTADO) da contribuição previdenciária do GILRAT, não se caracterizando, por si, um tributo".*

Declara que em razão do entendimento exarado pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer Jurídico pede a suspensão da parcela correlata ao FAP no crédito tributário da contribuição previdenciária do GILRAT, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Por fim pede:

*Em face de todo o exposto, requer a Impugnante seja recebido e integralmente provida a presente defesa, decretando-se a nulidade do lançamento, relacionado à divergência da apuração da contribuição previdenciária devida ao financiamento do GILRAT, pela constatação de vício material caracterizado pela inexistência de motivação válida à constituição do crédito tributário em voga.*

*Em caráter subsidiário, requer seja declarada a improcedência do lançamento fiscal, dada a adequação das alíquotas do GILRAT consideradas pela Impugnante na apuração da contribuição previdenciária, por meio do autoenquadramento realizado em consonância com os critérios do artigo 202, e*

*Anexo V, do Decreto n.º 3.048/99 e artigo 72 da Instrução Normativa RFB n.º 971/09, reconhecendo-se ainda a improcedência da exigência do crédito tributário relativo às supostas diferenças da aplicação do FAP, nas competências de 2017, no cálculo do RAT AJUSTADO adotado pela Impugnante na apuração da contribuição previdenciária em voga.*

*Ao final, protesta a Impugnante pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos que se façam necessários à comprovação da veracidade dos fatos relatados, na forma do artigo 16, § 5º do Decreto n.º 70.235/72, bem como sustentação oral, sempre que cabível à espécie.*

O processo foi baixado em diligência em 23 de julho de 2019- Despacho 39 - 5ª Turma da DRJ/JFA para que fosse informado, em resumo, as razões que acarretaram a utilização da alíquota de 3% da contribuição do GILRAT aos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 e se a autuação contempla os valores objeto das ações apontadas pelo contribuinte, inclusive a do FAP de 2017.

Em resposta o Auditor Fiscal informou que:

*No caso da autuada AMBEV, há vários estabelecimentos com mais de um código FPAS e também códigos de recolhimentos distintos. Neste caso, o cotejo promovido pelo sistema informatizado da RFB utilizado na lavratura do Auto de Infração, considerou de forma indevida, a maior alíquota declarada pelo contribuinte por competência e por estabelecimento, dentre todas as GFIPs transmitidas, em função do CNAE declarado, provocando a inconsistência observada.*

*No processo, foram anexadas pelo contribuinte, planilhas (base GILRAT) declarando por estabelecimento e segurado que houve a correta adequação do CNAE preponderante em função da atividade do empregado, demonstrando que o CNAE preponderante apropriado corresponde a alíquota de 2%.*

*Diante do exposto, se faz necessário a alteração da planilha de apuração, Anexo I do Relatório (Demonstrativo de Apuração da diferença de RAT ajustado), devido à inconsistência de apuração do cotejo a partir de dados do sistema informatizado da RFB, em relação a preponderância declarada pelo contribuinte.*

*Portanto, para o período de 2014 a 2017, a alíquota a ser aplicada para os CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 corresponde a 2%.*

...

*Nessa apuração constatou-se que os valores recolhidos no período são menores do que os valores declarados em GFIP, ou seja, nas competências no ano calendário 2017 não houve nem o recolhimento total do valor informado em GFIP, como pode ser observado na planilha abaixo.*

*Portanto, conclui-se que o contribuinte não recolheu corretamente os valores de FAP com quatro casas decimais como alegado, em algumas competências há informação de duas casas decimais e outras não há nenhum valor decimal.*

...

*2.3.1 – As ações administrativas, anexados ao processo referem-se ao ano calendário 2017, e se tratam de formulários de contestação online do FAP perante o Ministério da Previdência Social, com o pedido de não computação de comunicações de acidente do trabalho específicas nos elementos de cálculo do FAP.*

...

*Apesar de o contribuinte apresentar as contestações, o mesmo não anexou documentos que comprovem uma decisão final do Ministério da Previdência Social.*

*Logo, os valores lançados, que permaneceram após a alteração citada no item 2.1, referentes aos estabelecimentos acima relacionados, ano calendário 2017, conforme artigo 72, parágrafo 16 da Instrução Normativa 971/2009, deverão ser mantidos até a decisão final do pedido formulado pelo contribuinte.*

...

*Entretanto, esclarece-se que foram objeto do presente Auto de Infração lançamentos de contribuições patronais devidas em função das divergências relativas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, declaradas pela empresa em GFIP, no período dezembro de 2014 a dezembro de 2017, incluindo os 13º salários.*

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 05/06/2020, apresentando a contestação em 24/09/2020, na qual alega a tempestividade com base na Portaria nº 4.105 que alterou a Portaria nº 543, de 20 de março de 2020.

Ressalta que o Auditor Fiscal confirmou que a alíquota informada em GFIP, de 2%, para a contribuição do GILRAT aos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 é a correta para fins de apuração da contribuição previdenciária em relação aos estabelecimentos em questão, devendo ser adotada para a apuração da contribuição previdenciária.

Alega que procedeu corretamente na apuração do RAT Ajustado de 2017 em relação a todos os estabelecimentos aos quais foi atribuído o denominado "FAP Bonificado" (FAP menor que 1,000).

Destaca que:

*Aliás, importante pontuar que as únicas divergências de fato verificadas entre o montante da apuração da contribuição previdenciária informada na GFIP e recolhida por meio da competente GPS, em relação às competências de 2017, decorrem da suspensão da exigibilidade do crédito tributário das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas pela Impugnante a título do aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias e a gratificação por assiduidade (denominada GCA), por força da decisão judicial proferida nos autos da ação declaratória nº 0022501-05.2013.4.03.6100., o que por ora impacta no montante do crédito recolhido.*

*A suspensão da exigibilidade parcial do crédito tributário das contribuições previdenciárias apuradas pela Impugnante, por força da decisão judicial mencionada acima, é objeto de constantes fiscalizações por parte da Receita Federal do Brasil, sobretudo quando da renovação da certidão de regularidade fiscal (CPD-EN), sendo os valores da divergência "GFIP x GPS" justificados perante o Fisco em tais procedimentos, que sempre resultaram na concessão da certidão de regularidade pretendida.*

*Portanto, vê-se, assim, que as alegações apresentadas pela D. Autoridade Fiscal não prosperam na medida em que o lançamento realizado para a constituição do crédito tributário da contribuição previdenciária, no que diz respeito à consideração do FAP no cálculo do RAT AJUSTADO, permanece a incorrer em vício enquanto determinada a exigência do crédito tributário correlato apenas com base nas informações da GFIP/SEFIP, na qual não é mesmo possível, por*

*impedimento técnico convalidado pelo ADE CODAC n.º 03/2010, a indicação do FAP com quatro casas decimais.*

O contribuinte diz que comprovou através do protocolo das contestações administrativas que o crédito tributário está sendo indevidamente exigido, em relação a alguns dos estabelecimentos e com base no artigo 202-B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, acrescido pelo Decreto n.º 7.126/10, o FAP contestado tem efeito suspensivo, portanto indevida a sua exigência.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 julgou procedente em parte a Impugnação, retificando o valor principal do auto de infração de R\$ 17.257.960,37 para R\$ 2.313.008,79, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GFIP.

A GFIP é instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida na hipótese de não recolhimento.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP.

O recurso em processo de contestação do FAP não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária, obstando apenas a cobrança judicial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada dessa decisão em 04/01/2021, por via eletrônica (termo de fl. 378), a Contribuinte apresentou, em 29/01/2021, o Recurso Voluntário de fls. 381/390, com as seguintes alegações, em resumo:

DAS DIVERGÊNCIAS RELACIONADAS AO DENOMINADO “FAP BONIFICADO”, NAS COMPETÊNCIAS DE 2017

1. O próprio sistema GFIP/SFIP, por impedimentos de natureza técnica, não permite que o FAP seja informado pelo sujeito passivo com quatro casas decimais. Tanto assim, que foi editado o Ato Declaratório - ADE CODAC n.º 03/2010, determinando o preenchimento do FAP na GFIP/SFIP com duas casas decimais, sem arredondamento, devendo o sujeito passivo calcular manualmente a alíquota do RAT ajustado e o montante da contribuição a ser paga.
2. Foi feita a apuração manual do RAT ajustado, mediante a consideração do FAP aplicado com quatro casas decimais, seguindo as instruções do ADE.
3. O art. 24 do Decreto Lei n.º 4.647/1942, que institui a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB), é claro ao determinar que a revisão na esfera administrativa é vedada com base em mudança posterior de orientação geral,

sendo certo que não poderão ser declaradas inválidas situações plenamente constituídas.

4. Diferentemente do que entendeu a autoridade fiscal, a Recorrente trouxe em suas alegações a documentação que comprova que as únicas divergências de fato verificadas entre o montante da apuração da contribuição previdenciária informada na GFIP e recolhida por meio da competente GPS, em relação às competências de 2017, decorrem da suspensão da exigibilidade do crédito tributário das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas pela Recorrente a título do aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias e a gratificação por assiduidade (denominada GCA), por força da decisão judicial proferida nos autos da ação declaratória n.º 0022501-05.2013.4.03.6100.
5. As únicas divergências de fato verificadas entre o montante da apuração da contribuição previdenciária informada na GFIP e recolhida por meio da competente GPS são relativas a aplicação dos efeitos advindos da ação judicial em comento.

DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE APLICAÇÃO DE ÍNDICE DO FAP (VIGÊNCIA 2017) SUSPENSO POR FORÇA DA CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA (inaplicabilidade da multa à luz dos princípios administrativos fiscais)

6. Não é cabível a aplicação da multa punitiva, pois a impugnação administrativa do FAP suspende a obrigação da Recorrente de recolher a contribuição do RAT. Caso se entenda pela manutenção do lançamento fiscal, não deve ser aplicada a multa de ofício.

Tendo em vista que o recurso foi parcial, houve a transferência da parte não contestada para o processo 13074.723850/2021-09, consoante termo de fls. 412/413.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

### **RECURSO DE OFÍCIO**

A Portaria MF n.º 02/2023 estabeleceu um novo limite para a interposição do Recurso Voluntário, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 15.000.000,00:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito

passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF 103 dispõe que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância: “Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

A decisão recorrida retificou o valor principal do auto de infração de R\$ 17.257.960,37 para R\$ 2.313.008,79. Assim, tendo em vista que o valor exonerado na decisão de primeira instância, considerando o principal mais a multa de ofício, foi superior ao limite de alçada, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

A DRJ solicitou diligência para que fosse informado, em resumo, as razões que acarretaram a utilização da alíquota de 3% da contribuição do GILRAT aos CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 e se a atuação contempla os valores objeto das ações apontadas pelo contribuinte, inclusive a do FAP de 2017.

O resultado da diligência solicitada pela DRJ apontou o seguinte:

No caso da atuada AMBEV, há vários estabelecimentos com mais de um código FPAS e também códigos de recolhimentos distintos. Neste caso, o cotejo promovido pelo sistema informatizado da RFB utilizado na lavratura do Auto de Infração, considerou de forma indevida, a maior alíquota declarada pelo contribuinte por competência e por estabelecimento, dentre todas as GFIPs transmitidas, em função do CNAE declarado, provocando a inconsistência observada.

No processo, foram anexadas pelo contribuinte, planilhas (base GILRAT) declarando por estabelecimento e segurado que houve a correta adequação do CNAE preponderante em função da atividade do empregado, demonstrando que o CNAE preponderante apropriado corresponde a alíquota de 2%.

**Diante do exposto, se faz necessário a alteração da planilha de apuração, Anexo I do Relatório (Demonstrativo de Apuração da diferença de RAT ajustado), devido à inconsistência de apuração do cotejo a partir de dados do sistema informatizado da RFB, em relação a preponderância declarada pelo contribuinte.**

**Portanto, para o período de 2014 a 2017, a alíquota a ser aplicada para os CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04 corresponde a 2%.**

...

Nessa apuração constatou-se que os valores recolhidos no período são menores do que os valores declarados em GFIP, ou seja, nas competências no ano calendário 2017 não houve nem o recolhimento total do valor informado em GFIP, como pode ser observado na planilha abaixo.

Portanto, conclui-se que o contribuinte não recolheu corretamente os valores de FAP com quatro casas decimais como alegado, em algumas competências há informação de duas casas decimais e outras não há nenhum valor decimal.

...

2.3.1 – As ações administrativas, anexados ao processo referem-se ao ano calendário 2017, e se tratam de formulários de contestação online do FAP perante o Ministério da Previdência Social, com o pedido de não computação de comunicações de acidente do trabalho específicas nos elementos de cálculo do FAP.

...

Apesar de o contribuinte apresentar as contestações, o mesmo não anexou documentos que comprovem uma decisão final do Ministério da Previdência Social.

Logo, os valores lançados, que permaneceram após a alteração citada no item 2.1, referentes aos estabelecimentos acima relacionados, ano calendário 2017, conforme artigo 72, parágrafo 16 da Instrução Normativa 971/2009, deverão ser mantidos até a decisão final do pedido formulado pelo contribuinte.

...

Entretanto, esclarece-se que foram objeto do presente Auto de Infração lançamentos de contribuições patronais devidas em função das divergências relativas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, declaradas pela empresa em GFIP, no período dezembro de 2014 a dezembro de 2017, incluindo os 13º salários.

(destaquei)

Portanto, observa-se que a própria autoridade lançadora reconheceu que houve equívoco na alíquota RAT aplicada para os CNAEs 2029-1/00 e 7490-1/04, pois o correto é 2%, tendo apresentado às fls. 267/290 os valores retificados, cujo total da diferença RAT passou de R\$ 17.257.960,37 para R\$ 2.313.008,79, o que foi acatado pela decisão da DRJ.

Desse modo, não há reparo a fazer na decisão de primeira instância, devendo ser NEGADO provimento ao Recurso de Ofício.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO**

Tendo em vista que o recurso foi parcial, houve a transferência da parte não contestada para o processo 13074.723850/2021-09, consoante termo de fls. 412/413, em conformidade com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Desse modo, resta em litígio apenas os lançamentos referentes ao FAP, nas competências de 2017.

### **MÉRITO**

Sustenta a Recorrente que as diferenças apuradas no ano de 2017 decorrem da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão da ação judicial, referente às

contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas pela Impugnante a título do aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias e a gratificação por assiduidade.

Penso que não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Consoante exposto pela decisão recorrida, a Recorrente não logrou comprovar que existe uma relação entre as rubricas mencionadas como integrantes da ação judicial e os valores por ele declarados em GFIP e que foram objeto do presente lançamento.

Sobre essa matéria, assim concluiu a autoridade fiscal na diligência realizada (termo de fls. 261/266):

2.3.2 - Na ação judicial, comprovada pela certidão de objeto e pé datada **10/04/2017**, há manifestação judicial pelo deferimento de tutela antecipada da suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias, cota patronal, incidentes sobre as rubricas: **1/3 constitucional de férias; aviso prévio indenizado; auxílio creche; primeiros quinze dias do auxílio-doença (auxílio enfermidade); e abono assiduidade (gratificação condicional de assiduidade – GCA).**

Entretanto, esclarece-se que foram objeto do presente Auto de Infração lançamentos de contribuições patronais devidas em função das divergências relativas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, declaradas pela empresa em GFIP, no período dezembro de 2014 a dezembro de 2017, incluindo os 13º salários.

Utilizou-se para cálculo a alíquota do GILRAT prevista no anexo V do Decreto Nº 3.048/99 para o CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) que **o próprio contribuinte declarou** em suas Guias de recolhimento do Fundo de Garantia e de informações à Previdência Social - GFIP como atividade preponderante, logo, constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, **declaradas em GFIP pelo próprio contribuinte.**

Ressalta-se que o lançamento tomou por base os valores dos salários de contribuição informados em GFIP, que o próprio contribuinte considerou como incidentes de contribuições previdenciárias. Não houve no referido lançamento a análise da composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias **informadas/confessadas pelo próprio contribuinte em GFIP.**

Portanto, tendo em vista que os objetos da ação judicial são distintos dos lançamentos realizados, **não há reflexos da tutela judicial sobre o lançamento efetuado.**

(destaques do original)

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

[...]

O Decreto n.º 70.235/72 assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(destaquei)

Tendo em vista que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) e do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, não há como serem acolhidos os seus argumentos sobre a inclusão no presente lançamento das referidas verbas contestadas judicialmente.

Aduz, ainda, a Recorrente, que informou em GFIP o FAP com duas casas decimais, porém efetuou o recolhimento com quatro casas decimais, considerando o critério de arredondamento na quarta casa decimal, conforme orientação do Ato Declaratório Executivo CODAC n.º 03/2010.

Não cabe razão à Recorrente, uma vez que a autoridade fiscal analisou o valor total declarado em GFIP, mediante comparação com o valor total recolhido em GPS, tendo encontrado diferenças com pagamento a menor. Conforme exposto no relatório de diligência (fl. 263):

efetuou-se o cotejo entre os valores devidos declarados na GFIP e os valores recolhidos em GPS, ano calendário 2017, para verificar se havia diferença de recolhimento a maior correspondente ao FAP calculado com quatro casas decimais. Nessa apuração constatou-se que os valores recolhidos no período são menores do que os valores declarados em GFIP, ou seja, nas competências no ano calendário 2017 não houve nem o recolhimento total do valor informado em GFIP, como pode ser observado na planilha abaixo. [...]

Desse modo, não há reparo a fazer na decisão recorrida, mantendo-se o lançamento fiscal.

### **DA MULTA DE OFÍCIO**

A Recorrente contesta a multa de ofício, alegando que a impugnação administrativa do FAP suspende a sua obrigação de recolher a contribuição do RAT.

Verifica-se que a Contribuinte não se insurgiu contra a aplicação da multa de ofício em sua Impugnação e, em consequência, não houve manifestação da decisão da DRJ sobre a matéria.

Desse modo, trata-se de matéria não impugnada, a qual não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

Portanto, não conheço do recurso voluntário nessa parte.

### **INTIMAÇÃO DO PATRONO**

A Recorrente postulou que sejam intimados seus procuradores para a realização de sustentação oral, devendo a intimação ser encaminhada aos seus advogados.

No entanto, o artigo 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, abaixo transcrito, disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

**Art. 23. Far-se-á a intimação:**

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005)

[...]

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário do sujeito passivo. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do sujeito passivo pode ser apenas em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Caso o contribuinte fosse intimado, por via postal, no endereço de seu advogado ou da sociedade de advogados, tal ato não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ademais, foi editada a Súmula CARF nº 110, que é vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019: “No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo”.

Portanto, indefere-se o pleito.

Sobre o pedido de sustentação oral, tem-se que o Recurso Voluntário não é meio apropriado para esse requerimento nas sessões de julgamento das turmas ordinárias do CARF.

Tal pretensão terá de ser apresentada, exclusivamente por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião, e não antecipadamente como o fez a Recorrente.

É o que se depreende das disposições constantes do Ricarf, Anexo II, art. 102, incisos I e II, alíneas “b” e “c”, e § 1º, combinados com o art. 3º, §§ 1º a 3º, da Portaria CARF/ME nº 3.364, de 14 de abril de 2022, nestes termos:

Anexo II do Ricarf:

Art. 102. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento, observado o disposto no §4º;

II - para cada processo:

[...]

b) o número do processo; e

c) os nomes do recorrente e do interessado;

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, dez dias de antecedência da data de início da reunião de julgamento.

Portaria CARF/ME nº 3.364, de 2022:

Art. 3º O pedido de sustentação oral deverá ser encaminhado por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

§ 1º Somente serão processados pedidos de sustentação oral em relação a processos relacionados em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

§ 2º Serão aceitos apenas os pedidos apresentados em formulário eletrônico padrão, preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para o julgamento do processo, e reunião, o conjunto de sessões, ordinárias e extraordinárias, realizadas mensalmente.

Desse modo, não há amparo legal pra atender o pleito da Recorrente.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, voto por não conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, **negar-lhe** provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa