



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.720165/2016-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.797 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2023  
**Recorrente** ERBE INCORPORADORA 037 S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Estando devidamente circunstanciadas no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.

Para fins de contagem do prazo decadencial conforme o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre no mês em que é paga, devida ou creditada a remuneração do prestador de serviço.

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS - PLR. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga ao empregado a esse título.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

É devida pela empresa a contribuição destinada à Seguridade Social, de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE OS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 34.

A multa por descumprimento da obrigação acessória de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme dever estabelecido no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, submete-se a lançamento de ofício.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE PRESTAR OS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CFL 35.

A multa por descumprimento da obrigação acessória de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme dever estabelecido no art. 32, inciso III, da Lei 8.212/91, submete-se a lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos novos argumentos e documentos apresentados após a diligência determinada por este colegiado e, por voto de qualidade, previsto no § 9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c com o art. 1º da MP nº 1.160, de 2023, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os montantes referidos na tabela “Retificação a ser Efetuada”, à fl. 12.676 dos autos. Os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Martin da Silva Gesto deram provimento em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), que julgou procedente lançamento de contribuições previdenciárias principais e acessórias devidas pela empresa.

O relatório fiscal da autuação está às fls. 57 e seguintes. Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 6454 e ss):

No encerramento da ação fiscal, foram lavrados os Autos de Infração por descumprimento de obrigações tributárias principais (AIOP) e acessórias (AIOA) abaixo relacionados:

| DEBCAD       | CONTEÚDO                                                                                                        | CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                         | LEVANTAMENTO               |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------------------|
| 51.073.274-7 | Contribuições previdenciárias a cargo da empresa – parte patronal e SAT/RAT, incidentes sobre a remuneração dos | R\$ 2.839.064,40 (principal, acrescido de juros e multa de | PL – PRL PAGO EM DESACORDO |

|              | segurados empregados, apuradas nas competências 02/2011 a 11/2012.                                                                                                                                                                                                      | ofício, consolidado em 11/01/2016)                                                              |                                   |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 51.073.275-5 | Contribuições devidas às Terceiras Entidades, apuradas nas competências 02/2011 a 11/2012.                                                                                                                                                                              | R\$ 715.937,99 (principal, acrescido de juros e multa de ofício, consolidado em 11/01/2016)     | PL – PRL PAGO EM DESACORDO        |
| 51.073.276-3 | Contribuições previdenciárias a cargo da empresa – parte patronal, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, apuradas nas competências 01/2011 a 12/2012.                                                                                 | R\$ 107.257.856,14 (principal, acrescido de juros e multa de ofício, consolidado em 11/01/2016) | CI – REMUNERAÇÃO CI CONTABILIZADO |
| 51.073.277-1 | Contribuições de segurados (contribuintes individuais), cuja arrecadação e recolhimento é de responsabilidade da empresa contratante, apuradas nas competências 08/2011 a 02/2012.                                                                                      | R\$ 7.308,25 (principal, acrescido de juros e multa de ofício, consolidado em 11/01/2016)       | CS – CONTRIBUIÇÃO DO CI RETIDA    |
| 51.073.273-9 | CFL 35 – deixar de apresentar a Secretaria da Receita Federal todas as informações e esclarecimentos necessários à fiscalização.                                                                                                                                        | R\$ 42.860,22                                                                                   |                                   |
| 51.073.272-0 | CFL 34 - deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. | R\$ 64.290,33                                                                                   |                                   |

Consoante o Relatório Fiscal - REFISC (fls. 57-79), seus anexos e demais elementos constantes dos autos, depreende-se que:

No TIPE, cientificado ao contribuinte em 30/01/2015 (fls. 82-85), foram solicitados documentos relacionados às contribuições do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

No decorrer do procedimento, foram emitidos os Termos de Intimação Fiscal (TIF) nºs 1 a 10 (fls. 86-117), nos quais o contribuinte foi reintimado a apresentar documentos ou complementar os já apresentados, bem como a prestar esclarecimentos referentes a divergências de informações sobre remunerações declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e aquelas constantes nas folhas de pagamento apresentadas à fiscalização.

Ao final do procedimento, a fiscalização apurou que as divergências apuradas se referem aos pagamentos abaixo especificados, que foram considerados como fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias e de Terceiras Entidades:

### **1. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS E NOS LUCROS**

Narra a fiscalização que mediante a análise das folhas de pagamento e esclarecimentos prestados em face do TIF 004/2015 e TIF 006/2015, concluiu que a verba paga aos segurados empregados a título de Participação nos Resultados e nos Lucros (PRL), não está de acordo com a disciplina da Lei nº 10.101/2000, porquanto verificou a ocorrência de pagamentos de PRL em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em desacordo ao art. 3º, parágrafo 2º da referida Lei.

Os pagamentos a título de PRL em desconformidade com a legislação, integram o salário de contribuição.

As contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente a parte da empresa, foram lançadas no DEBCAD 51.073.274-7, no levantamento PL – PRL Pago em Desacordo, período de lançamento do crédito de 01/2011 a 12/2012.

Os trabalhadores alcançados pelo lançamento estão identificados na planilha de fls. 001 (fls. 275-347).

As contribuições incidentes sobre os mesmos fatos geradores, devidas as Terceiras Entidades (FNDE, INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE), foram lançadas no DEBCAD 51.073.275-5, no levantamento PL, nas competências 01/2011 a 12/2012.

### **2. Pagamento a segurados contribuintes individuais:**

#### **2.1 AI DEBCAD nº 51.073.276-3**

Narra a autoridade fiscal que identificou divergências entre as remunerações da folha de pagamento MANAD x GFIP x DIRF, que foram justificadas pelo contribuinte como diferenças de verbas pagas em rescisões contratuais. Todavia, por força dos documentos apresentados pelo contribuinte em face do TIF 07/2015, constatou-se que as divergências tratavam-se de pagamentos efetivados a trabalhadores autônomos (PLAN10).

A empresa foi intimada e reintimada a esclarecer quanto a forma de registro contábil de suas despesas e para identificar as contas utilizadas para tal finalidade, conforme os Termos de Intimação Fiscal nº 004/2015, 006/2015, 007/2015 e 008/2015, 009/2015 e 10/2015. Como as respostas apresentadas foram deficientes ou omissas, a fiscalização aferiu indiretamente as bases de cálculo da contribuição lançada, fulcro no art. 233, parágrafo único do Decreto nº 70.235, de 1988 (fl. 65).

As contribuições devidas pela empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais aferidas indiretamente, foram lançadas no DEBCAD 51.073.276-3, período de lançamento 01/2011 a 12/2012, no levantamento CI – Remuneração CI Contabilizado. No Relatório de Lançamentos do referido AI constam os valores apurados como salário de contribuição, com identificação do número da conta contábil (fls. 139-142).

2.2 No AI DEBCAD nº 51.073.277-1, que abrange as competências 08/2011, 10/2011 e 02/2012, foram lançadas as contribuições previdenciárias correspondentes a parte do segurado na categoria de contribuinte individual (levantamento CS – Contribuição do CI Retida), que foram retidas pela empresa, todavia não repassadas à Previdência Social. O valor das retenções foi identificado na conta contábil 64.140.10003-CUSTO de RPA/INSS.

### **3. Descumprimento de obrigações acessórias:**

3.1 No AI DEBCAD nº 51.073.272-0 foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória estabelecida no inciso II do art. 32 da Lei 8.212, de 24/07/91, que prevê que a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

A fiscalização relata que não logrou êxito em identificar na contabilidade do contribuinte as contas adotadas para o registro com despesas de serviços terceirizados prestados por pessoas físicas. Os trabalhadores relacionados na planilha anexa ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 009/2015, de 26/10/2015, considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria de contribuintes individuais, só foram identificados através de informações da DIRF da empresa.

A fiscalização também verificou que houve o lançamento de segurado contribuinte individual em conta imprópria, destinada ao pagamento com prestação de serviços de pessoas jurídicas (valor contábil de 16.500,00, conta 65221.00005 – Serviços Prestados Pessoas Jurídicas, lançado no dia 20/10/2011. Histórico do lançamento contábil: “ENTRADA FISCAL CORP/CUSTOS/RECIBO DE PAG DE AUTÔNOMO”).

Em decorrência da infração, foi aplicada a multa prevista no art. 283, inciso II, alínea “b”, do RPS, atualizada pela Portaria Interministerial MTPS/MF nº 1, de 08/01/2016 (DOU de 11/01/2016), no valor de R\$ 21.430,11 a qual foi agravada em três vezes, porquanto restou configurada a reincidência específica, circunstância agravante do inciso V do art. 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, perfazendo o valor de 64.290,33.

3.2 O AI DEBCAD nº 51.073.273-9, foi lavrado porquanto a empresa deixou de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da RFB, na forma por esta estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, infringido o art. 32, inciso III, § 11 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009 e art. 225, inciso III do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Relata a autoridade autuante que o contribuinte foi intimado através dos termos TIF nº 004/2015; nº 0006/2015; nº 007/2015; nº 008/2015; nº 009/2015; e nº 0010/2015, a prestar informações financeiras e contábeis, relativos a lançamentos contábeis, todavia, prestou informações de forma deficiente e omissa.

Foi aplicada a multa prevista para a infração no artigo 283, II, “b” do RPS, de R\$ 21.430,11 (valor reajustado pela Portaria Interministerial MTPS/MF nº 1, de 08/01/2016, DOU de 11/01/2016), o qual foi elevado em duas vezes, porquanto restou configurada a reincidência genérica, circunstância agravante do inciso V do art. 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999 (reincidência), perfazendo o total de R\$ 42.860,22.

...

## **IMPUGNAÇÃO**

Cientificado em 14/01/2016 por via postal (fl. 2.404), o sujeito passivo apresentou impugnações aos Autos de Infração...

### **1. Impugnação ao DEBCAD nº 51.073.276-3**

Preliminarmente, argumenta que o auto de infração é nulo por vício na motivação de fato e de direito.

...

Assevera que os prestadores de serviços relativos às contas contábeis 6522100024, 651000003, 6522100009, 6522100021 e 6414010001 não são autônomos, mas sim pessoas jurídicas e profissionais que não possuem qualquer vínculo direto com a impugnante.

Reafirma que o Auditor Fiscal não esclareceu quais critérios levaram a conclusão de que os valores registrados nas referidas contas contábeis seriam pagamentos a prestadores de serviços enquadrados como contribuintes individuais. Aliado a isso, a menção de dispositivos legais genéricos caracteriza o cerceamento ao direito de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade do AI. Também aponta como motivo para a

nulidade do AI o de ter sido lavrado unicamente com base em presunção da Fiscalização, em flagrante violação ao princípio da verdade material.

Discorre quanto ao uso das presunções em matéria tributária...

Como prova da adoção de presunção, cita que dentro das contas contábeis existem valores realmente retidos e repassados pela impugnante, os quais foram recolhidos sobre a remuneração efetivamente paga a contribuintes individuais.

Trata ainda, como matéria preliminar, da incompetência da fiscalização para atribuir vínculo entre os prestadores de serviços e a impugnante...

Alega, também, a decadência da exigência das contribuições relativas aos meses de janeiro de 2011,...

No mérito, afirma que a autuação é improcedente, porque inexistente falta de recolhimento e de declaração a título de contribuição previdenciária sobre remuneração paga a segurados contribuintes individuais.

Discorre que os valores das contas contábeis usadas pela fiscalização, ... não se referem a pagamentos à autônomos/contribuintes individuais, mas sim de outros prestadores de serviços, pessoas jurídicas, sem qualquer vínculo direito ou empregatício com a impugnante.

...

Pondera que os pagamentos não se enquadram na definição do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e que a cobrança também viola o princípio da legalidade.

Defende, ainda, que parte do lançamento engloba valores já retidos e repassados pela impugnante...

... requer a realização de diligência,...

## 2. Autos de Infração DEBCAD 51.073.274-7 e 51.073.275-5

Preliminarmente, alega a nulidade das autuações, em decorrência da falta de fundamentação fática e legal.

Impugna a exigência da contribuição patronal e a destinada a terceiras entidades, incidentes sobre os pagamentos efetuados a título de PRL, afirmando que demonstrou que o PRL não se trata de salário indireto, mas sim de valores pagos de forma não habitual, desvinculadas do salário.

...

Alega, também, a decadência da exigência das contribuições relativas ao mês de janeiro de 2011...

No mérito, reafirma que as exigências são improcedentes, uma vez que os valores pagos pela impugnante "praticamente em todos os meses do ano de 2011 (de fevereiro a outubro), e no ano de 2012 (de fevereiro a novembro)", não são participações ou pagamentos em periodicidade superior a legal, mas pagamentos realizados aos colaboradores dispensados no período de aferição (doc. 02), nos exatos termos dos itens 4.2 e 4.2.1 do Acordo para o ano de 2010 e 4.1.3 do Acordo para o ano de 2011 (doc. 03).

...

Reforça que o pagamento da PRL pela impugnante referente aos anos de 2010 e 2011 atendeu todas as exigências da Lei nº 10.101/2000, e que além da negociação prévia com os funcionários, foi firmado pela Impugnante o competente Acordo Coletivo com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção e do Mobiliário de Brasília, do qual faz parte, com a finalidade específica de regulamentar a participação nos lucros e resultados, relativa aos pagamentos realizados nos anos de 2010 e 2011 (doc. 03).

Alude que com fundamento nos Acordos Coletivos e nos critérios objetivos de avaliação dos funcionários, vem cumprindo suas obrigações constitucionais mediante a distribuição aos empregados da PLR da empresa e, como não poderia deixar de ser,

garante o pagamento da PLR a todos os seus empregados, inclusive àqueles que vieram a ser dispensados sem justa causa no período de aferição.

Expõe que esses valores estão registrados na rubrica "PPR" (PAG FINAL e ADIANTAMENTO PPR), existindo demonstração do critério usado para cada pagamento e do valor respectivo, conforme informações prestadas durante a fiscalização e constantes nos folders da Impugnante, que contemplam as metas e objetivos a serem incentivados (doc. 04).

Ainda quanto a periodicidade dos pagamentos, aduz que estes respeitaram a periodicidade prevista no § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, conforme atesta a cláusula sexta do Acordo para o ano de 2010, cuja redação é semelhante para o ano de 2011 (doc 03).

Ou seja, os pagamentos a título de PLR foram efetuados nos meses de abril de agosto dos anos de 2010 e 2011, ou seja, 02 vezes ao ano, respeitando o disposto no § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, sendo esta a razão de constarem as rubricas "PPR PAG FINAL" e "ADIANTAMENTO PPR" nas folhas de salário, conforme observado no REFISC.

No que diz respeito aos pagamentos efetuados nos demais meses do ano, afirma que são relativos a PLR devida aos colaboradores dispensados sem justa causa durante o período (doc. 02), cujo valor era proporcional aos meses efetivamente trabalhados e pago quando do desligamento, após os cálculos devidos.

Que conforme o item 4.2 do acordo coletivo para o ano de 2010 (com semelhante redação no acordo para o ano de 2011), na hipótese de apuração de resultado positivo no período, a Impugnante é obrigada a comunicar a todos os colaboradores dispensados, o mês e o local em que deverão comparecer para recebimento do valor de PRL que lhes compete, e, na medida em que feitos os cálculos, os funcionários eram chamados para receber os valores, sendo este o motivo pelo qual existem pagamentos de PLR nos meses de fevereiro a outubro de 2011 e fevereiro a novembro de 2012, sendo todos relativos a funcionários dispensados, conforme comprovam os documentos anexos (Doc. 02).

...

### 3. Auto de Infração DEBCAD nº 51.073.272-0

Alega, preliminarmente, que o AI é nulo por falta de motivação legal e fática adequada.

Aduz que não há que se falar em multa por descumprimento de obrigação acessória, porque como demonstrado na Impugnação relativa a obrigação principal, DEBCAD nº 51.073.276-3, não houve fato gerador das contribuições previdenciárias, tendo em vista que os pagamentos efetuados e questionados pela Fiscal Autuante, não se referem à supostos contribuintes individuais, mas sim (na maior parte dos casos), à sociedades empresariais constituídas como pessoas jurídicas e sem qualquer vínculo com o contribuinte, e, por tal motivo, referidos fatos geradores não foram lançados na conta "autônomos" ou "contribuinte individuais", como pretendia a autoridade fiscal encontrar.

...

No mérito, reforça que como provado na impugnação DEBCAD 51.073.2726-3, as verbas que a fiscalização considerou que deixou de escriturar não se tratam de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

E, como prova de que todos os pagamentos são devidamente contabilizados, demonstra que os pagamentos aos contribuintes individuais José Geraldo Dias e Luiz Carlos Gonçalves, citados como não localizados pela Fiscalização, estão nas contas contábeis 641401001-Custos Serviços Prestados e 652210005- Serviços Prestados PJ (doc. 02).

Dessa forma, explica que todos os registros de custos/despesas com pagamentos estão devidamente lançados, sendo que só não estão aqueles que não são relativos a contribuintes individuais.

Argumenta que a penalidade imposta configura cobrança em duplicidade, porque na remota hipótese de ser mantida a autuação do auto de infração principal (DEBCAD nº 51.073.276-3), a penalidade em questão não deve prevalecer, já que ali também está sendo exigida multa de ofício, devendo ser cancelada a multa por descumprimento da obrigação acessória.

...

#### 4. AI DEBCAD nº 51.073.273-9

Alega, preliminarmente, que o AI não pode prevalecer, porque é nulo por falta de motivação legal e fática adequada, porquanto a própria fiscalização reconhece que recebeu todas as informações, mas ainda assim fundamenta a multa na ausência das mesmas, razão pela qual há contradição da cobrança. Que todos os Termos de Intimação Fiscal foram objeto de resposta, e não há que se falar em ausência de informações, mas talvez em ausência de compreensão dos esclarecimentos prestados.

No mérito, a exigência também não pode prosperar, porquanto, a Impugnante prestou todas as informações necessárias para a realização trabalho fiscal.

.. Pondera que, considerando que o AI exige multa pela suposta não apresentação de documentos que ensejaram a lavratura do auto de infração "principal", objeto do DEBCAD nº 51.073.276-3, e como na defesa apresentada ficará demonstrada a insubsistência da exigência da contribuição previdenciária, bem como que as informações estavam à disposição da fiscalização, o cancelamento daquela autuação enseja o cancelamento da presente multa.

..

#### 5. DEBCAD 51.073.277-1. EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO.

Conforme petição e documentos de fls. 6381- 6433, o contribuinte informou que efetuou o pagamento dos valores lançados, requerendo a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, DO CTN.

A DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada (fls. 6451 e ss):

#### DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A decadência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para outras entidades e fundos é regida pelas disposições contidas no Código Tributário Nacional, conforme determinado pela Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 08, publicada no DOU de 20/06/2008.

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

#### AFERIÇÃO INDIRETA

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.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

É devida pela empresa a contribuição destinada à Seguridade Social, de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pago em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social.

**MULTA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e não às autoridades tributárias, as quais, compete exclusivamente a aplicação da legislação tributária. Autuação lavrada de acordo com a legislação previdenciária não caracteriza confisco.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**CONTABILIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TÍTULOS PRÓPRIOS.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar o contribuinte de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

**DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar o contribuinte de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Não caracteriza a aplicação da multa em duplicidade, a exigência de multa de ofício por descumprimento da obrigação tributária principal, e a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória àquela relacionada.

(...)

Cientificada da decisão de piso em 20/6/2016 (fl. 6514), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 19/7/2016 (fls. 6516 e seguintes), no qual alega, em síntese, que:

a) a decisão é nula por ter analisado conjuntamente os 5 DEBCAD's objeto da lide, em relação a cada um dos quais aduziu fundamentos distintos de defesa;

b) os lançamentos são nulos por falta de fundamentação fática e legal, não havendo a fiscalização analisado ou comprovado que teriam ocorrido os fatos geradores de contribuições previdenciárias, não havendo falar em ausência de informações mas talvez em "ausência de compreensão dos esclarecimentos prestados";

c) não existe explicação clara de como e porque concluiu-se que todos os pagamentos referentes as contas contábeis seriam base de cálculo de contribuições de contribuinte individual, ou porque o PLR seria salário indireto, ou a justificar as penalidades aplicadas;

d) o lançamento do DEBCAD nº 51.073.276-3 (pagamento a contribuintes individuais) é nulo por ter se baseado em meras presunções, e os valores dessa infração relativos a jan/11 estão decaídos;

e) quanto ao mérito, o PLR referente aos anos 2010 e 2011 atendeu as exigências da Lei 10.101/00, inclusive no tocante à periodicidade, sendo amparado por acordo coletivo, e que os pagamentos que excederam tal periodicidade são relativos aos colaboradores dispensados sem justa causa no período, conforme documentos que colaciona;

f) o DEBCAD nº 51.073.276-3, no que se refere aos lançamentos realizados nas contas contábeis 6510000003 (comissão vendas), 6522100009 (serviços de auditoria), 6522100024 (serviços advocatícios) e 6522100021, diz respeito a prestação de serviços por pessoas jurídicas e profissionais que não possuem vínculo com a recorrente, consoante documentos anexados, e que deveria, ao menos, ter sido realizada diligência para verificação da conformidade da autuação;

g) no que diz respeito aos poucos contribuintes identificados, os recolhimentos de contribuição já foram efetuados;

h) há ausência de descumprimento de obrigação acessória decorrente da falta de tipicidade das multas, e que as intimações foram todas respondidas com toda a documentação então disponível.

Demanda, ao final, a juntada de novos documentos, para fins de se contrapor às razões do julgamento de primeira instância, a anulação ou reforma do julgamento contestado, e a nulidade ou improcedência da cobrança.

Em 08/05/2019, foi exarada por esta Turma a Resolução nº 2202-000.867, mediante a qual foi convertido o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora:

- confirmasse se os documentos relativos a rescisões contratuais foram entregues ao Fisco na data de 14/10/2015, consoante indica recibo de entrega de fls. 6634/6640, e explicasse porque eles não foram escopo de análise ou mencionados no relatório fiscal; além disso, deveria se pronunciar fundamentadamente se as rescisões em evidência, as verbas de PLR neles discriminadas, e os pagamentos associados (fls. 6570/6751), correspondem, e em que medida, a valores objeto de lançamento. Caso houvesse efetiva correspondência, fosse elaborada planilha demonstrativa circunstanciando quais os montantes que seriam excluídos do levantamento PL, caso se considerasse devam dele ser retirados os valores vinculados a essas rescisões;

- avaliasse a correspondência dos valores constantes nos documentos de fls. 2486/2494 c/c fls. 6905/6907 com os das contas contábeis 641401001, 6510000003, 6522100009, 6522100021 e 6522100024, e se pronunciasse, de maneira fundamentada, sobre a alegação recursal de que os valores dessas contas correspondem a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas e não a prestadores de serviços pessoa física, e se deveriam ser excluídas do lançamento por essa razão. Nessa esteira, deveria ainda examinar os docs. de fls. 6752/6821, e dizer, justificadamente, se eles são aptos ou não a promover a redução do valor lançado no levantamento CI, especificando, sendo o caso, o valor resultante;

- e esclarecesse se houve, como arguia o recorrente desde a impugnação (fls. 6554/6557, c/c fls. 2486/2494 e fls. 6905/6907), lançamento no DEBCAD nº 51.073.276-3 englobando valores por ele já retidos e repassados, no tocante à contribuição devida sobre os montantes que reconhece como sendo relativos a contribuintes individuais.

Realizada a diligência, na consequente informação (fls. 12670/12678) a fiscalização propôs ser realizada retificação significativa no crédito tributário veiculado no processo, dadas as alterações propostas para serem efetuadas no AI nº 51.073.276-3.

Após a ciência do resultado da diligência, a recorrente carrou novos argumentos e documentos aos autos em sua manifestação (fls. 12691/14964).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, porém não atende a todos os pressupostos de admissibilidade de somente será conhecido parcialmente, não se conhecendo das alegações e documentos apresentados após diligência determinada por este colegiado, por se constituírem em flagrante inovação recursal. Era dever da interessada, já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se instaura o litígio, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. É o que disciplinam os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, não se admitindo a apresentação de argumentos e provas em outro momento processual, salvo se presente alguma das condições de exceção indicadas nas alíneas do § 4º do art. 16, do mesmo Decreto nº 70.235, de 1971., o que não ocorreu no presente caso. No caso concreto, a recorrente junta documentos e alegações após resultado de diligência proposta por este colegiado, o que não pode ser admitido. Sobre o tema os seguintes dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

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.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

A manifestação em resposta a diligência fiscal tem o objetivo de permitir ao recorrente contrapor-se às conclusões da autoridade fiscal, à luz dos documentos àquela disponibilizados nos autos, não se tratando de terceira instância recursal a demandar novas decisões ou realização de infundáveis novas diligências, de forma que alegações e documentos apresentados naquela fase não serão conhecidos.

Posto isso, preliminarmente, a recorrente expõe seu entendimento de que teria havido nulidade no julgamento conjunto dos cinco autos de infração veiculados no processo, por se tratarem de temas distintos: pagamentos de PLR, a contribuintes individuais e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Entretanto, não aponta qual norma de direito processual ou material que teria sido violada por tal proceder, sendo de interesse destacar que todos os lançamentos estão embasados

no descumprimento de obrigações relativas às contribuições previdenciárias, no que concerne aos períodos de apuração examinados. Há, inclusive, previsão normativa expressa autorizando a formalização de um só processo em casos similares, vide o preceito do art. 9º, § 1º, do Decreto 70.235/72.

Assim, é medida de eficiência e lógica o julgamento conjunto das autuações, todas decorrentes de uma única ação fiscal, não se cogitando de se apartarem processos visando julgamento em separado de cada lançamento.

Prossegue a recorrente alegando que não teriam sido apreciados fundamentos de suas defesas relativas a cada uma das autuações. Traz como referência concreta de argumento que teria deixado de ser abordado pela decisão contestada, face à não separação postulada, a de que padeceria de nulidade o auto de infração DEBCAD nº 51.073.276-3, por ter se baseado apenas em presunções. Ocorre que tal alegação foi devidamente enfrentada pela decisão guerreada, ainda que não como nulidade, mas sim como questão de mérito (ver fls. 6471/6481), revelando-se claramente, daí, a ausência de embasamento para a tese recursal de ocorrência de cerceamento de defesa por tal motivo.

Quanto ao pleito de que os temas sejam decididos de forma separada e não em conjunto, merece ser observado que a forma de enfrentamento da controvérsia deve observar o disposto no Regimento Interno do CARF e as normas processuais vigentes, não as postulações particulares dos interessados.

Por outra via, a recorrente aduz que a autuação seria nula porque não teria analisado os fatos subjacentes aos lançamentos contábeis que a suportaram, o que poderia ter sido feito se analisada a documentação por ela entregue, tratando-se assim de lançamento por presunção que violou o princípio da verdade material.

Como bem frisado pelo julgador de piso, o ponto de insurgência se confunde com a análise do mérito das autuações, pois implica em verificação das provas coligidas nos autos e da adesão da imputação fiscal a tais provas. Em outros termos, se entender-se insubsistente o lançamento por falta de provas suficientes do cometimento de infração, dá-se provimento ao recurso da contribuinte, mas não se proclama a nulidade daquele. Aliás, tais aduções recursais, equivocadamente delineadas como nulidades da autuação, serão devidamente enfrentadas quando do exame do mérito.

Observe-se ainda que o fato de a autoridade fiscal, como resultado de diligência determinada por este Colegiado, ter proposto correções quantitativas na autuação, não evidencia a nulidade dessa, como alude a contribuinte, pois tais correções se deram como consequência da análise dos novos documentos apresentados pela interessada quando da impugnação, após o encerramento do procedimento fiscal que motivou o lançamento.

Anote-se, por oportuno, que os autos de infração estão devidamente circunstanciados, restando claras as suas motivações e fundamentos legais nos respectivos documentos (fls. 04, 06, 09/23, 24/37, 38/47 e 48/54), bem como no Relatório Fiscal conjunto, às fls. 56/79, que detalha os fatos e a legislação aplicável.

Posto isso, não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa da contribuinte, a qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

### DA DECADÊNCIA DA COMPETÊNCIA JANEIRO/2001

A recorrente traz a alegação de decadência da competência jan/11, pois a seu ver, havendo sido dele cientificada em 14/01/2016, contando-se o prazo com esteio no art. 150, § 4º, do CTN, aquela competência estaria decaída.

Não assinala, contudo, que norma jurídica, decisão judicial ou mesmo doutrina ampara seu insólito entendimento de que “o fato gerador das contribuições previdenciárias se dá no início do mês” – a ementa do Acórdão nº 9202-003.425, colacionada no recurso, sequer tangencia tal tese.

Ora, o fato gerador das contribuições em comento ocorre no mês em que o total da remuneração é pago, devido ou creditado, de acordo com os ditames dos arts. 22, inciso I e 28, inciso I, da Lei 8.212/9, em consonância com o disposto no art. 195, inciso I, alínea ‘a’, da CF – não no primeiro dia do mês de prestação de serviços, como parece aventar a tese recursal. Tendo sido cientificada ciência da recorrente em jan/16, verifica-se, por conseguinte, não restar decaída a competência jan/11.

### DOS PAGAMENTOS DE A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS (PPR)

No tocante aos pagamentos efetuados a título de PLR, tem-se que a fiscalização verificou, examinando a folha de pagamentos e as informações da GFIP da empresa, que eles ocorreram, para parte dos empregados, em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no art. 3º, parágrafo 2º da Lei 10.101/00, conforme redação então vigente:

Lei 10.101, de 2000:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração** devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

**§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

O relatório fiscal descreve a constatação que respaldou os autos de infração DEBCAD 51.073.274-7 e 51.073.275-5:

Os pagamentos foram efetuados da seguinte forma, parte expressiva dos segurados empregados, receberam em folha a rubrica “PPR PAG FINAL” em 04/2011, e um “ADIANTAMENTO PPR” em 08/2011. Mas ocorreram pagamentos de participação de lucros e resultados, denominado PPR pela empresa, em praticamente todos os meses do ano de 2011 (de fevereiro a outubro), e no ano de 2012 (de fevereiro a novembro) a diversos segurados empregados.

A auditoria fiscal verificou quais empregados perceberam mais de duas parcelas ao ano ou periodicidade inferior a um semestre, sendo estes pagamentos considerados contrários à lei, e por consequência incluídos em base de cálculo de contribuição previdenciária, como encontram-se discriminado em planilhas anexas. (PLAN01 e PLAN02)

Nota-se que foram dois os motivos do lançamento dessa rubrica: para parte dos empregados houve mais de um pagamento (na realidade dois pagamentos) a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil e para outra parte houve mais de dois pagamentos no ano civil.

Quanto aos pagamentos efetuados em periodicidade inferior a um semestre civil, estes teriam acontecido nos meses 04/2011 e 08/2011. Conforme cláusulas dos acordos juntados aos autos (e-fls. 176 e ss), o acordo do ano de 2010 foi assinado 22/7/2010, e o acordo de 2011 em 06/07/2011, sendo neles estabelecido que os valores a título de PPR seriam pagos até maio do ano seguinte, e que em agosto seria paga uma antecipação da ordem de 25%. Alega assim o recorrente que o valor pago em 04/2011 seriam referente à PLR do ano de 2010 (PPR final) e o valor pago em 08/2011 seria referente ao adiantamento da PPR de 2011 (Adiantamento PPR).

Entretanto, a despeito da eventual conformidade dos pagamentos realizados com as disposições de acordos coletivos, sobrepõe-se a tal feito a necessidade de que tais pagamentos sejam realizados em observância à lei. O que se extrai da lei é que, ainda que haja pagamentos de PPR com base em mais de um instrumento de negociação, é obrigatório o respeito ao critério da periodicidade previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, o que não foi observado no caso concreto; caberia à empresa adequar os pagamentos relacionados aos diversos instrumentos à periodicidade legal, de forma que, mesmo sendo denominado o pagamento de adiantamento, forçoso concluir pela violação da regra da periodicidade, devendo ser mantido o lançamento.

Deve ser enfatizado que a lei veda o pagamento de “qualquer antecipação ou distribuição de valores” a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, não trazendo permissivo para que se possam efetuar mais de dois pagamentos em intervalo diverso do semestre civil, ainda que concernentes a anos diversos, como parece ser o entendimento da contribuinte.

E em relação aos supostos pagamentos por força de rescisões contratuais, mesmo que se cogite em considerar os valores pagos poderiam estar fora da abrangência das restrições da norma em tela, o fato é que não foi comprovado que a autuação tenha abrangido valores do gênero, pois os contratos rescisórios e documentos correlatos apresentados ao Fisco, e juntados novamente no recurso voluntário, não se referem aos valores que foram objeto do lançamento. A respeito, transcreva-se trecho da Informação Fiscal de Diligência:

No entanto, quando a Fiscalização analisou os documentos comprobatórios apresentados, constatou que não haviam sido juntados termos de rescisão. Como se vê nos autos, nas fls. 196/204, os documentos comprobatórios que acompanham os recibos são RPAs e Notas Fiscais, não havendo ali termos de rescisão. Essa informação consta do Relatório Fiscal, às e-fls. 62/63:

*Com relação às divergências apresentadas em folha de pagamento MANAD x GFIP x DIRF, e justificadas como diferenças de verbas pagas em rescisões contratuais, após intimado a apresentar à auditoria fiscal documentos comprobatórios de justificativas feitas, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 007/2015 emitido em 11/09/2015, constatou-se que divergências inicialmente justificadas como pagamento de verbas rescisórias, na realidade tratavam-se de pagamentos efetivados a trabalhadores autônomos.(ver PLAN10 — com novas justificativas feitas pela empresa)*

3. Não obstante esse esclarecimento prestado no Relatório Fiscal, a fiscalização não efetuou o lançamento das verbas de PLR justificadas como sendo de rescisão. A aceitação dessas justificativas está demonstrada às fls. 111, na Planilha denominada "PLANILHA JUSTIFICADA COMPARATIVO FP MANAD X GFIP X DIRF", produzida pela fiscalização, que traz, dentre outros dados, a competência, o nome do trabalhador, a diferença DIRF x GFIP e a justificativa apresentada, ora como "rescisão", ora como "rescisão complementar". Essa planilha de fls. 111 tem sua origem na PLAN10, de fls. 3290/2391, apresentada pela empresa e citada no Relatório Fiscal, conforme trecho acima transcrito.

4 Mas, no recurso voluntário, fls. 6519/6520, foram juntados termos de rescisão. Esses Termos constam nas fls. 6570/6656 (DOC. 01 do recurso). Esclarece o recurso que tais

documentos "foram entregues de forma exemplificativa". Conferimos, então, se os valores de PLR dos termos de rescisão, juntados no recurso, teriam sido computados nas bases de cálculo dos Autos de Infração. Para tanto, confrontamos os valores de PLR dos termos de rescisão com os valores lançados na planilha "PLANILHA QUE RELACIONA OS TRABALHADORES QUE PERCEBERAM PLR EM DESACORDO COM A LEI", de fls. 275/347. **Dessa confrontação resultou que nenhuma das verbas de PLR dos termos de rescisão integraram essa planilha.** (grifei)

Anote-se que, verificada a falta de respaldo para suas alegações, a recorrente traz em sua manifestação acerca da precitada Informação, uma série de outros motivos/situações que dariam suporte aos pagamentos realizados, tais como 'ajustes dos pagamentos por equívoco da requerente', 'lançamento em rubrica errada', pagamentos 'documentação parcial', etc., juntando dezenas e dezenas de novos documentos que considera assim o comprovar.

Compulsando os autos, todavia, verifica-se que no curso do procedimento fiscal, bem como na impugnação e no recurso voluntário, a recorrente jamais trouxe à baila tais alegações, limitando-se a insistir que os pagamentos em apreço seriam fruto de rescisão contratual.

À evidência, diante das sólidas conclusões da informação fiscal sobre a improcedência de tal escusa, busca a recorrente em outra seara motivos para persistir na controvérsia, ao arrepio, porém, das regras preclusivas regentes do processo administrativo fiscal federal, com destaque para o art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, razão essa suficiente para que deva ser mantido o AI DEBCAD nº 51.073.274-7 tal como lavrado, acolhendo-se sem reforma a decisão combatida.

**CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS (DEBCAD 51.073.276-3) E ACESSÓRIAS (DEBCAD 51.073.273-9 E 51.073.272-0).**

Já no tocante ao lançamento sobre os valores pagos a contribuintes individuais, tenho por bem postas as razões da decisão recorrida quanto a pertinência da autuação e a seu amparo legal, dada a conduta da contribuinte no curso do procedimento fiscal, cabendo reproduzi-las:

Consoante narrativa fiscal, o sujeito passivo não declarou toda a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, e, intimado, deixou de exibir as contas contábeis e documentos comprobatórios do pagamento ou crédito da remuneração efetivada aos referidos segurados.

Devido à omissão na apresentação de documentos e esclarecimentos, a fiscalização aplicou as multas por descumprimento de obrigações acessórias incorridas pelo sujeito passivo, e, além disso, procedeu a aferição indireta de bases de cálculo e ao lançamento de ofício das contribuições incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais.

As bases de cálculo foram aferidas indiretamente pelos totalizadores mensais das seguintes contas contábeis: - 64140.10001 –Prestadores de Serviço - 65100.00003 – Comissão de Vendas - 65221.00009 Serviços de Auditoria - 65221.00021 – Serviços de Assessoria e Consultoria - 65221.00024 – Serviços Advocáticos

...

... contrariamente ao impugnado, o lançamento não decorre da simples eleição de contas contábeis em face de sua nomenclatura, e atribuição aos lançamentos nelas contidos da natureza de verbas de compõem salário de contribuição para fins previdenciários. O que

se conclui da extensa documentação que compõe o processo administrativo fiscal, é que o procedimento de aferição adotado pela autoridade fiscal encontra-se plenamente justificado.

Previamente ao lançamento, com o objetivo de identificar a remuneração dos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços ao Autuado, foram adotadas as seguintes providências pela fiscalização:

Identificou divergências entre as remunerações da folha de pagamento MANAD x GFIP x DIRF, que foram justificadas inicialmente pelo fiscalizado como diferenças de verbas pagas em rescisões contratuais. Todavia, por força dos documentos apresentados pelo contribuinte em face do TIF 07/2015, e especialmente da planilha de fls. 2390-2391 (planilha 10), constatou-se que na realidade as divergências tratavam-se de pagamentos a trabalhadores autônomos.

Investigou a conta analítica específica 5- DESPESAS OPERACIONAIS, do grupo 51 – DESPESAS COM MARKETING E VENDA, e contas sintéticas sob o título: COMISSÕES DE VENDAS – 51000.00003, ou mesmo OUTRAS DESPESAS DE VENDAS – 51000.00001, todavia, não conseguiu identificar os pagamentos a autônomos na contabilização, sobretudo pelo fato da empresa adotar histórico padrão para discriminação de seus lançamentos contábeis como: “APROPRIAÇÃO RA/LANÇAMENTO EM DÉBITO OU CRÉDITO” ou “APROPRIAÇÃO CO/LANÇAMENTO EM DÉBITO OU CRÉDITO”, sem oferecer qualquer identificação do beneficiário daqueles pagamentos ou especificação da natureza do documento que originou aquele lançamento.

Verificou que na folha de pagamento em meio magnético entregue pelo contribuinte não havia nenhum trabalhador autônomo informado.

Consultou a GFIP do período fiscalizado, 01/2011 a 12/2012, verificando que poucos trabalhadores autônomos foram declarados no período (fl. 64), quais sejam:

[TABELA à FL. 6473 – apenas 7 autônomos]

...

Identificou na contabilidade do exercício de 2012, a conta 64140.10003 – CUSTO de RPA/INSS, com o total de valores lançados a débito no montante de R\$ 105.811,88, e a crédito no montante de R\$ 53.559,88, com custos de contribuição devida à Previdência Social reconhecida pela empresa em seus registros contábeis, com pagamentos a trabalhadores autônomos.

A existência de tal conta indicava que a empresa procedia ao pagamento a segurados contribuintes individuais, a vista do que solicitou recibos de pagamentos a autônomos. Nos recibos apresentados, apurou que o contribuinte retinha do pagamento a contribuição ao “INSS” devida pelo contribuinte individual (DOC06A).

Intimou a empresa em diversas oportunidades, como se discorrerá abaixo, para esclarecer quanto a forma de registro contábil dos pagamentos aos prestadores de serviços, pessoas físicas e jurídicas, bem como para identificar as contas utilizadas para tal finalidade (Termos de Intimação Fiscal nº 004/2015, 006/2015, 007/2015 e 008/2015, 009/2015 e 10/20105).

Assumem relevo, para o presente voto, os TIF 009 e 010, sobre os quais nos debruçaremos.

No Termo de Constatação e Intimação nº 009/2015, o contribuinte foi intimado a fornecer o número e título das contas contábeis utilizadas para lançamento com pagamentos a trabalhadores autônomos, inclusive com vendas e comissões, em específico identificando os pagamentos discriminados em planilha anexa ao termo de intimação fiscal, indicando o número e título da conta contábil utilizada. Referidos trabalhadores haviam sido identificados pela fiscalização por meio dos Recibos de Pagamento a autônomos – RPA, digitalizados e fornecidos pelo contribuinte (DOC6A, fls. 196 e seguintes). Vejamos o trecho pertinente da referida intimação:

(...)

Ainda no intuito de esclarecer os fatos, a fiscalização emitiu o TIF 0010/2015, solicitando novos esclarecimentos, que se compilam o necessário:

(...)

Em todos os termos emitidos foi solicitado que os esclarecimentos deveriam ser feitos por escrito, devidamente assinados, acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.

Como se vê, a fiscalização buscou, de forma contundente, obter esclarecimentos e documentação comprobatória quanto aos pagamentos registrados nas contas contábeis acima identificadas.

Por outro lado, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte no procedimento fiscal, de fato, não foram suficientes, no sentido de identificar as contas contábeis destinadas aos lançamentos de fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

Especificamente quanto ao TIF 009/2015, de 26/10/2015, em 03/11/2015, o contribuinte solicitou mais prazo para esclarecimentos (fl. 209). E, em 05/11/2015, ao invés de identificar as contas utilizadas para lançamento dos pagamentos a segurados contribuintes individuais, tão somente esclareceu como ocorria a movimentação da documentação nas contas, conforme abaixo compilado (fl. 211):

(...)

De fato, há que se concordar com a fiscalização, no sentido de que o contribuinte limitou-se a fazer uma explanação genérica da movimentação da documentação em seus registros da contabilidade, citando a necessidade de utilização de contas transitórias e de compensação para esta operação, sem, contudo, identificar objetivamente o número e título das contas de despesas adotadas para o pagamento a segurados contribuintes individuais, como fora intimado.

A amostragem, acima confirma que a empresa adota um histórico padrão, sem identificação do beneficiário ou natureza do documento que originou o lançamento.

No TIF 009, a fiscalização, inclusive, mencionou o fato de que sequer conseguiu localizar pelos valores constantes nos RPA, as contas onde foram contabilizados tais pagamentos, todavia, na oportunidade, o contribuinte não esclareceu nada acerca desse aspecto.

...

E assim, por deixar de prestar os esclarecimentos que poderiam definir corretamente as bases de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, os valores escriturados nas contas contábeis 6510000003 (comissão vendas), 6522100009 (serviços de auditoria), 6522100024 (serviços advocatícios) e 6522100021 foram considerados como relativos à prestação de serviços de contribuintes individuais, e sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias, com o devido supedâneo normativo do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c art. 233 do Decreto 3.048/99.

Não obstante tais constatações, deve ser reconhecido que diversos documentos acostados pela recorrente quando da impugnação (doc. 03, 04, 05, etc., da impugnação), especialmente notas fiscais, apontavam para a prestação de serviços por pessoas jurídicas, tais como escritórios de advocacia, e não físicas, conforme destacado na peça recursal para alguns casos específicos, a título ilustrativo.

Dessa feita, os autos foram baixados por este Colegiado para a unidade de origem, para que a autoridade lançadora os analisasse e verificasse se a documentação constante do processo indicava de modo satisfatório terem sido os serviços prestados por total ou parcialmente por pessoa jurídica e não física.

Durante a diligência fiscal, que examinou todos os elementos já juntados aos autos, e concedeu, com vistas à apuração da verdade dos fatos, prazos adicionais para a colação de novos documentos, havendo sido realizada investigação acerca de 2.371 lançamentos, dentre os 77.487 constantes da planilha razão disponibilizada pela interessada. Tais lançamentos eram os mais relevantes dentro do universo das contas examinadas: '155 lançamentos de ajustes >=1000,00', '289 – todos lançamentos de PF', e '1927 – lançamentos de PJ >= 20.000,00'.

Vale transcrever o seguinte excerto da Informação Fiscal de Diligência, que explica o exame realizado e faz a devida referência aos lançamentos acatados:

17. Todos os comprovantes juntados pelo contribuinte neste processo foram analisados, desde a impugnação. Juntamos a esta Informação Fiscal o arquivo "Plan-Retificação - Razão lanç comprovados", no qual listamos todos os lançamentos para os quais foram apresentados documentos comprobatórios. Nessa planilha há a coluna "Exclusão", cujo conteúdo é "sim" ou "não", indicando se o documento foi ou não considerado apto a comprovar" o fato contábil registrado. Há também a coluna "fls. Prova" que indica a folha do processo onde se encontra a prova apresentada. Os 1141 lançamentos listados nessa planilha estão ordenados pela coluna "PF/PJ" + "fls.Prova", facilitando, assim, a consulta pelo número da folha do processo.

18. Segue abaixo o resultado da análise documental dos 1141 lançamentos analisados:

- 85 lançamentos de Pessoas Físicas (PF) cujos comprovantes não foram aceitos;
- 23 lançamentos de Pessoas Físicas (PF) cujos comprovantes foram aceitos; e
- 1033 lançamentos de Pessoas Jurídicas (PJ) cujos comprovantes foram aceitos.

(...)

24. Em resumo, a recorrente não apresentou os documentos referentes aos lançamentos de ajustes contábeis constantes da planilha anexada ao TIF nº 2 e não prestou os esclarecimentos solicitados acerca desses lançamentos. Por tal motivo, os lançamentos identificados como ajustes não foram excluídos da base de cálculo do AI nº 51.073.276-3.

25. Quanto aos 1033 lançamentos de PJ comprovados, estes foram suficientes para formarmos a convicção de que todos os lançamentos classificados como sendo de PJ, no Razão apresentado pela empresa, referem-se, de fato, a operações com pessoas jurídicas e não com pessoas físicas, devendo, portanto, ser excluídos da base cálculo. Assim, os lançamentos de Pessoas Jurídicas, não apenas aqueles comprovados, mas todos eles, foram excluídos da base de cálculo. (grifos do original)

Tem-se, por conseguinte, que a fiscalização reconheceu que uma série de pagamentos, considerados inicialmente como realizados a contribuintes individuais, foram, na realidade pagamentos efetuados dada a prestação de serviços por pessoas jurídicas, o que levou a proposição de substancial redução no AI 51.073.276-3, na ordem de quase 70% (fl. 12676).

Nesse ponto, oportuno fazer importante observação acerca dos termos em que foi vertida a manifestação da recorrente sobre as conclusões da Informação Fiscal de Diligência.

Da mesma maneira que procedeu quanto ao tema PLR, busca a interessada levantar novos argumentos e razões em etapa completamente descabida do contencioso administrativo.

Destaque-se que desde o procedimento fiscal, iniciado há mais de cinco anos, foi demandada à recorrente explicação acerca dos seus procedimentos contábeis, lançamentos em conta de compensação e de ajustes, contas essas que estavam vinculadas a contas de despesas operacionais típicas de pagamentos a contribuintes individuais.

E, como mais acima recorrido, não logrou ela trazer elementos mínimos de convencimento, ainda que reiteradamente intimada para tanto.

Em seu recurso voluntário, sequer foi mencionado que parte dos lançamentos eram atinentes, em tese, a ajustes contábeis, passando a interessada completamente ao largo de qualquer explicação nesse sentido.

Apenas em sede de resposta à intimação formulada pela diligência fiscal, trouxe planilha vinculada a contas do razão, com abertura das contas com o fito de esclarecer parte dos lançamentos. E, intimada nessa diligência acerca dos lançamentos que constavam como ajustes contábeis, nada apresentou de convincente, apenas explicações genéricas, como narra a correspondente Informação:

19. Sobre os lançamentos de Ajustes Contábeis, que não foram excluídos da base de cálculo nesta diligência, cabe citar que, por meio do TIF nº 2, foram solicitados documentos comprobatórios de 155 lançamentos de ajustes, alguns de valores muito significativos, como os abaixo relacionados. Mas, nenhum desses lançamentos foi comprovado ou esclarecido:

(...)

20. Sobre os ajustes constou no TIF 2, também a seguinte observação:

*"Obs.2: Relativamente aos lançamentos de ajustes contábeis, esclarecer: i) quais são os fatos contábeis e lançamentos que deram causa a esses ajustes; ii) se esses fatos contábeis são relativos a pagamentos de serviços prestados por pessoas físicas; e iii) a qual exercício se referem os ajustes;"*

21. No Relatório Fiscal, às fls. 63, a Fiscalização aborda a utilização atípica das contas de compensação, citando a explicação pouco esclarecedora dada pelo contribuinte:

*Em resposta pouco esclarecedora à intimação fiscal, o contribuinte limitou-se a fazer uma explanação bastante genérica da movimentação da documentação em seus registros da contabilidade, citando a necessidade de utilização de contas transitórias e de compensação para esta operação, sem contudo identificar objetivamente o número e título das contas de despesas adotadas, como fora intimado a fazê-lo. (DOC 10 — do esclarecimento prestado) (grifei)*

22. A definição de contas de compensação é fornecida pelo item 29 da ITG (Interpretação Técnica Geral) 2000 (RI), editada pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que trata de Escrituração Contábil:

*29. Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade **cujos efeitos materializar-se-ão no futuro** e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade, (grifei)*

23. Para um perfeito entendimento da prática de ajustes adotada pela empresa seria pertinente um esclarecimento acerca do porquê da utilização de contas de compensação para registro de despesas já incorridas, ao invés de contas de resultado.

Faça-se o necessário parênteses para registrar que o Parecer da consultoria KPMG – apresentado somente quando da diligência - não realizou, como o documento expressamente afirma (fl. 7344), qualquer tipo de análise das informações prestadas pela empresa, ou armazenadas em seu sistema operacional, limitando-se a asseverar que os dados constantes do razão contábil indicam que apenas pequena parte dos lançamentos seriam vinculados a operações com pessoa física, e que há conformidade dos dados do sistema de controle da empresa com a contabilidade.

De pouca serventia tem tal apontamento, pois o que se requer é efetivamente a verificação do respaldo documental para os lançamentos contábeis, dada a precariedade da escrituração da pessoa jurídica, bem como das explicações apresentadas ao órgão fiscalizador.

Isso posto, tem-se então que, no decorrer de todo o procedimento fiscal, passado o prazo para a impugnação, para o recurso voluntário, e, ainda, ultrapassadas todas as oportunidades conferidas pela diligência fiscal para acostar documentos que suportem suas razões, resolve trazer a recorrente novos argumentos para justificar os pretensos ajustes registrados nas planilhas.

Nessa linha, diz que os lançamentos de ajustes estão todos relacionados com transações de vendas de entidade imobiliárias, que deviam passar por contas transitórias antes do lançamento definitivo. Tais lançamentos seriam efetuados primeiro nessas contas, depois destas eliminados, com a venda definitiva, o que aconteceria também com certos estornos. Assim, não se trataria de prestação de serviço, mas de ajuste contábil indispensável para a regular contabilização. Admite, contudo, que “em razão das parametrizações sistêmicas não é possível identificar a integralidade dos lançamentos na ECD”.

No intuito de o comprovar, colaciona a recorrente milhares de páginas de novos documentos, tais como telas de sistemas internos, lançamentos contábeis de custo, laudos de avaliação, etc. (fls. 12807 e ss).

Deve ser explicado que a manifestação em resposta a diligência fiscal tem o objetivo de permitir ao recorrente contrapor-se às conclusões da autoridade fiscal, à luz dos documentos àquela disponibilizados nos autos, não se tratando de terceira instância recursal a demandar novas decisões ou realização de infundáveis novas diligências.

As normas legais em vigor, com destaque para o já mencionado § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, estipulam momentos específicos para a produção de prova e introdução de novas razões de convencimento, de modo a impedir a perpetuação da lide ao alvitre da parte.

Destarte, não se vê embasamento legal para o acatamento de tais razões e a novel documentação que lhe acompanha, cabendo rejeitar tal linha argumentativa.

No pertinente aos lançamentos relativos às pessoas físicas/autônomos constantes do DEBCAD nº 51.073.276-3, o recurso voluntário restringiu-se a sublinhar que “as retenções e as escrituração das operações com as referidas demais pessoas físicas/autônomos destacados, foram devidamente comprovadas em sede de impugnação”, trazendo, como exemplos, a três prestadores de serviços, para os quais estariam escrituradas as retenções e as operações envolvidas.

Para aferir a procedência de tais assertivas, foi demandada por este Colegiado na multicitada diligência o esclarecimento sobre se houve lançamento naquele DEBCAD englobando valores já retidos e repassados pela interessada, no tocante à contribuição devida sobre os montantes que ela reconhece como sendo relativos a contribuintes individuais.

Nessa esteira, com base em planilha apresentada pelo contribuinte, confrontada com a GFIP, pôde a fiscalização constatar que, efetivamente, remunerações pagas a contribuintes individuais e declaradas na GFIP integraram a base de cálculo da infração, as quais já foram, contudo, excluídas da apuração em consequência desse cálculo (ver resposta 3 – fls. 12677/12678).

A recorrente veicula na sua manifestação perante a Informação Fiscal de Diligência, ainda, a pretensão de excluir da base de cálculo do AI nº 51.073.276-3 pagamentos

associados a prestadores de serviços que, alega, ou se referem a multas contratuais devidas a clientes seus, ou se tratam de pagamentos referentes a contratos de locação.

Ocorre que tal argumento em nenhum momento foi levantado no recurso voluntário, em que pese a autoridade fiscal, em diligência, ter examinado os documentos carreados aos autos, até o momento, pela interessada, e aceito os que comprovadamente não estavam vinculados a prestação de serviços por parte de pessoa físicas, o que está minuciado no documento – Análise dos documentos comprobatórios de Pessoas Físicas – Levantamento CI, às fls. 12.679/12.680.

Ademais, a farta documentação acostada em centenas de páginas – composta de contratos, recibos, mensagens de correio eletrônico, etc. – caso acatada, requereria ulterior manifestação fiscal, por se tratarem de documentos novos, sendo vários de produção unilateral da contribuinte. Assim, não há como acolher tais intempestivas alegações.

Não bastasse, na sua manifestação a recorrente diz ainda que para as outras pessoas físicas houve recolhimento declarado em GFIP, alguns à razão de 7,6%, colacionando, para o comprovar, tão-somente planilha por ela mesma elaborada (fl. 14.951).

Mais uma vez, porém, tem-se alegação não formulada em recurso voluntário, em nítida inovação, que não se pode sequer rotular de recursal, pois, consoante já explicado, a concessão de manifestação quanto aos termos do resultado de uma diligência não tem o caráter de novo recurso. Acrescente-se que a juntada de mera planilha é insuficiente, à toda vista, para respaldar seu pleito.

Em suma, o que se verifica quanto aos lançamentos de PLR e de contribuintes individuais é a busca incessante pela colação de sucessivos novos documentos, infringindo todo o regramento processual, e tornando infundável o contencioso.

Não faltaram oportunidades à recorrente, repita-se à saciedade, para comprovar estar o lançamento eivado de vícios, e para apresentar os documentos que atestassem sua versão dos fatos, porém intenta, esgotados todos os prazos legais, carrear milhares de novos documentos aos autos, como se os vários anos já transcorridos fossem insuficientes para produzir as provas que amparassem seu pretenso direito.

Entende-se, assim, deva ser feita reforma da decisão de piso, nos estritos termos reconhecidos pela autoridade fiscal em diligência, que assim o fez diante de todos os documentos constantes dos autos até então, e com a devida participação da contribuinte.

Portanto, cabe excluir da base de cálculo tão-somente os valores sintetizados na planilha “Resumo Final” da Informação Fiscal de Diligência, à fl. 12.676.

Em relação à inconformidade da recorrente quanto aos DEBCAD nº 51.073.272-0 e nº 51.073.273-9, também não lhe assiste razão.

Isso porque cinge-se a peça recursal, no que diz respeito à multa do DEBCAD nº 51.073.272-0 (CFL 34), ainda que expendam diversos parágrafos para tanto - a aduzir que, como não considerava os valores devidos, não poderia os declarar, e que estaria havendo duplicidade de cobrança sobre o mesmo fato.

Ora, tal multa foi lavrada visto que a empresa não lançou mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, consoante constatado pela fiscalização, não estando vinculada à informação desses fatos geradores em GFIP, como equivocadamente refere a interessada.

E, não obstante sua irresignação, não se constata reparos a realizar na decisão atacada, pois a realidade é que, consoante consignado no acórdão de primeira instância, há legislação específica regendo a aplicação dessa multa - inciso II do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 34), c/c o art. 283, II, 'b', do Decreto 3.048/99 - a qual é imputada em valor fixo, não variando conforme o número de fatos geradores não discriminados, ao contrário de outras multas por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, conhecidas, por exemplo, sob o código de fundamentação legal nº 68 e 78, às quais, aparentemente se refere a recorrente.

Por sua vez, o DEBCAD nº 51.073.273-9 (CFL 35 – art. 92 e 102 da Lei 8.212/91 e art. 283, II, 'b', do Decreto 3.048/99) foi lavrado dada a prestação de informações financeiras e contábeis de forma deficiente e omissa, no curso do procedimento fiscal, consoante já referido nesta fundamentação. Narra o relato fiscal o seguinte exemplo, dentre outros, corroborado pelos documentos constantes nos autos:

Ficou constatado que o contribuinte deixou de informar integralmente, os pagamentos efetuados aos segurados que lhe prestaram serviço, sendo omitidos diversos pagamentos realizados. Na folha de pagamento apresentada deveria constar os pagamentos realizados a todos os trabalhadores que lhe prestaram serviço, como inicialmente intimado, tais como: empregados, contribuintes individuais, etc.

Nenhum trabalhador autônomo, contribuinte individual, foi informado no arquivo de folha de pagamento em meio magnético, fornecido pelo contribuinte à auditoria fiscal, contudo em sua GFIP, consta remuneração declarada a esta categoria de trabalhadores.

A empresa alega que as intimações recebidas foram “respondidas e instruídas com toda a documentação que a Recorrente tinha disponível naquele momento”, entretanto verificou-se que nem mesmo os elementos mais básicos, como o exemplo logo acima refere, foram disponibilizados ao Fisco, o que apoia a pertinência da multa aplicada.

Quanto ao pleito para “Juntada de novos documentos: Fato Superveniente”, a legislação vigente, conforme já mencionado nesta fundamentação, não prevê a colação de novas provas em sede de recurso voluntário. Ainda assim, no curso do procedimento fiscal de diligência a autoridade lançadora apreciou os documentos juntados com o recurso voluntário, ainda que as conclusões advindas dessa análise não tenham vindo ao encontro, ao menos em sua totalidade, das pretensões da contribuinte.

Deve ser rejeitada, também, tal demanda recursal.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações e documentos apresentados após diligência determinada por este colegiado, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento os montantes referidos na tabela “Retificação a ser Efetuada”, à fl. 12.676 dos autos.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Fl. 23 do Acórdão n.º 2202-009.797 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10120.720165/2016-64