



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



**Processo nº** 10280.722457/2020-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-007.033 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 23 de julho de 2024  
**Recorrente** CÂMARA MUNICIPAL DE PACAJÁ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. DIÁRIAS PARA VIAGENS, EMPREGADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

De acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, integravam o salário-de-contribuição, pelo seu valor total, as diárias para viagens quando excediam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal.

SALÁRIO-FAMÍLIA E SALÁRIO-MATERNIDADE. VALORES JÁ DEDUZIDOS DOS MONTANTES DECLARADOS EM GFIP. APURAÇÃO DE NOVOS FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS. IMPOSSIBILIDADE DE NOVO APROVEITAMENTO. DUPLICIDADE.

Os valores referentes ao salário-família e salário-maternidade já deduzidos pelo sujeito passivo dos montantes declarados em GFIP não serão aproveitados novamente em relação a novos fatos geradores e contribuições apuradas durante procedimento fiscal, evitando-se assim a duplicidade de aproveitamento.

RECOLHIMENTOS. PEDIDO DE APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DOS FATOS GERADORES EM GFIP. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

O aproveitamento de recolhimentos efetuados em Guia da Previdência Social - GPS depende da inequívoca vinculação aos fatos geradores apurados no lançamento, a qual se dá mediante declaração em GFIP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Marcus Gaudenzi de Faria (suplente convocado (a)), Andressa Pegoraro Tomazela, Wilderson Botto, Honório Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima.

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do V. Acórdão de que julgou improcedente a defesa da contribuinte tratando da seguinte matéria de acordo com o relatório da decisão recorrida:

“1. São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI’s) lavrados, pela fiscalização:

(1) **Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador**, no montante de R\$ 68.667,60 (sessenta e oito mil, seiscentos e sessenta e sete reais e sessenta centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 15/09/2020, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I, II e III da Lei nº 8.212/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, relativas às competências 01/2016 a 12/2016; e

(2) **Auto de Infração de contribuição previdenciária dos segurados**, no montante de R\$ 12.175,03 (doze mil, cento e setenta e cinco reais e três centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 15/09/2020, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados contribuintes individuais e empregados, relativas às competências 01/2016 a 12/2016.

2. O Relatório Fiscal, de fls. 18 a 27, traz as informações abaixo sintetizadas.

(...) omissis

2.3. No item “**5 AFERIÇÃO INDIRETA**” do Relatório Fiscal, se informa:

- que a Lei nº 8.212/1991 prevê que "ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida" (art. 33, § 3º);

- que a ausência de contribuintes individuais, bem como a ausência de rubrica relativa ao pagamento de diárias de viagem, indica que as folhas de pagamento foram apresentadas de forma deficiente, visto que não contemplam a totalidade dos segurados a serviço do sujeito passivo nem a totalidade da remuneração paga aos segurados;

- que, no art. 33, § 6º, a lei estabelece que as contribuições serão apuradas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário;
- que aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais (Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 446); e
- que, na aferição indireta, se considerou que a remuneração paga aos segurados foi omitida no mês da liquidação dos empenhos.

2.4. No item “6 INFRAÇÕES APURADAS” do Relatório Fiscal, se registra:

- em “**6.1 Diárias de viagem pagas a segurados empregados não oferecidas à tributação**”: a) que a Lei nº 8.212/1991 estabelece que o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal, integra o salário-de-contribuição pelo seu valor total (art. 28, § 8º, “a”, com a redação vigente à época dos fatos geradores); e, b) que os segurados enumerados no ANEXO IV receberam diárias de viagem em valor que excede a 50% da remuneração registrada nas folhas de pagamento da respectiva competência, mas o valor dessas diárias não foi registrado nas folhas de pagamento nem oferecido à tributação;
- em “**6.2 Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação**”: a) que, em todas as competências fiscalizadas, não há contribuinte individual registrado nas folhas de pagamento ou declarado em GFIP; e, b) que os segurados enumerados no ANEXO V receberam valores relativos à prestação de serviços sem vínculo empregatício, conforme apurado nas despesas liquidadas, mas os segurados não foram registrados nas folhas de pagamento e a remuneração não foi oferecida à tributação; e

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando os AI's e seus anexos, o Relatório Fiscal, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO. APLICAÇÃO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação e rege-se pela legislação então vigente, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa, sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, por parte da empresa, pode a fiscalização, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, resultando no lançamento por aferição indireta, que encontra amparo no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. DIÁRIAS PARA VIAGENS. EMPREGADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

De acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, integravam o salário-de-contribuição, pelo seu valor total, as diárias para viagens quando excediam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal.

#### SALÁRIO-FAMÍLIA E SALÁRIO-MATERNIDADE. VALORES JÁ DEDUZIDOS DOS MONTANTES DECLARADOS EM GFIP. APURAÇÃO DE NOVOS FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS. IMPOSSIBILIDADE DE NOVO APROVEITAMENTO. DUPLICIDADE.

Os valores referentes ao salário-família e salário-maternidade já deduzidos pelo sujeito passivo dos montantes declarados em GFIP não serão aproveitados novamente em relação a novos fatos geradores e contribuições apuradas durante procedimento fiscal, evitando-se assim a duplicidade de aproveitamento.

#### RECOLHIMENTOS. PEDIDO DE APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DOS FATOS GERADORES EM GFIP. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

O aproveitamento de recolhimentos efetuados em Guia da Previdência Social - GPS depende da inequívoca vinculação aos fatos geradores apurados no lançamento, a qual se dá mediante declaração em GFIP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 – Em seu recurso o contribuinte trata sobre os mesmos pontos indicados em impugnação tratando sobre o auto de infração. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

## Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

#### 04 – Conhecimento do recurso por sua tempestividade.

05 – Após detida análise do conjunto probatório sobre o relatório fiscal, defesa, decisão da DRJ, entendo por adotar como razões de decidir do acórdão recorrido de acordo com art 114, § 12º, I do Ricarf:

15. Não merece prosperar, aqui, a alegação do contribuinte no sentido de nulidade dos Autos de Infração que integram o presente processo administrativo.

15.1. Cumpre informar, inicialmente, que o Decreto n.º 70.235/1972, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, e o Decreto n.º 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, trataram da questão da nulidade nos seguintes dispositivos:

(...) omissis

15.2. É de se registrar, em seguida, que os lançamentos em tela foram realizados por autoridade competente, e que não há que se falar, no caso, em cerceamento de defesa, tendo sido os AI's e seus anexos integrantes regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação – oferecimento de contestação e provas, conforme se pode verificar nas folhas de rosto dos AI's e no anexo “Orientações ao Sujeito Passivo”, e estando devidamente indicados os fundamentos de fato e de direito que autorizam o lançamento, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, entre os quais se encontram o da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

15.3. Cabe destacar que o Relatório Fiscal, de fls. 18 a 27, do qual são reproduzidos alguns trechos a seguir, os anexos dos AI's, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para o conhecimento do procedimento fiscal e a apresentação de defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações, devendo ser afastada, no caso, afirmação do contribuinte no sentido de falta de clareza, realizada em sua defesa.

(...) omissis

15.4. Cumpre enfatizar que os atos administrativos consubstanciados nos Autos de Infração que integram o presente processo possuem motivo legal, estando os seus fundamentos legais discriminados no anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, bem como motivo de fato, tendo havido, pela fiscalização, a verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento do ato, e estando as contribuições e as multas discriminadas no anexo “Demonstrativo de Apuração”, não havendo que se falar, assim, em enriquecimento ilícito da União, tendo sido os lançamentos efetuados de acordo com a legislação.

15.5. Tais documentos, que foram entregues ao sujeito passivo, ao indicarem as contribuições exigidas por competência, com a especificação dos documentos em que tiveram origem, os valores das multas, bem como os dispositivos legais aplicados, pela fiscalização, no lançamento em tela, propiciaram o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente assegurado aos litigantes em processo administrativo.

#### **Das considerações referentes aos termos emitidos pela fiscalização:**

16. Cabe, aqui, ante a argumentação do defendente, tecer algumas considerações com relação aos termos emitidos pela fiscalização.

16.1. Com relação ao Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, de fls. 52 a 53, é de se registrar que não merece acolhida a afirmação do contribuinte no sentido de que ele estaria equivocado quando faz referência à amostragem.

16.2. Cabe transcrever a seguir, a propósito, o trecho do termo em questão em que é citada a palavra “*amostragem*”.

(...) omissis

16.3. Cumpre esclarecer que se trata de texto padrão, que tem como objetivo informar ao sujeito passivo que o procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das suas obrigações tributárias, ou seja, que não conferido, pela fiscalização, o cumprimento de todas as suas obrigações tributárias. No caso em tela, foram verificadas apenas as obrigações relativas ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais, no período objeto de fiscalização, conforme indicado no Termo de Início do Procedimento Fiscal, de fls. 124 a 126, abaixo parcialmente reproduzido.

(...) omissis

16.5. Note-se, ainda, que não há que se falar, aqui, em falta de indicação dos critérios para estabelecimento da amostra, pela fiscalização, para realização dos levantamentos, cabendo consignar que a apuração dos fatos geradores e das contribuições previdenciárias, por meio dos AI's que integram este processo, não se deu com base em técnicas de amostragem, restando demonstrada a origem dos valores lançados, no Relatório Fiscal, de fls. 18 a 27, como se pode constatar nos trechos abaixo transcritos, no “*Anexo IV – Diárias de viagem informadas nas despesas liquidadas e omitidas na folha de pagamento e na GFIP*”, de fls. 48 a 50, e no “*Anexo V – Contribuintes individuais informados nas despesas liquidadas e omitidos na folha de pagamento e na GFIP*”, de fl. 51.

(...) omissis

16.6. No que tange ao Termo de Intimação Fiscal n.º 175/2019, de fls. 491 a 508, emitido em 05/11/2019, citado pelo contribuinte, em sua impugnação, é de se mencionar que não merece acolhida, aqui, a sua afirmação no sentido de que o prazo estabelecido para o seu cumprimento teria sido insuficiente.

(...) omissis

16.8. Note-se que o referido prazo de 5 (cinco) dias úteis, estabelecido, pela fiscalização, no Termo de Intimação Fiscal n.º 175/2019, conta com expressa previsão no art. 34, parágrafo 1º do Decreto n.º 7.574/2011, abaixo reproduzido, ao qual a autoridade administrativa se encontra vinculada.

16.9. O contribuinte afirma, ainda, em sua defesa, que teria solicitado dilatamento de prazo, conforme o ofício 083/2019, que o fiscal não poderia se recusar em conceder tal prazo, e que a alegação do auditor, no item 4.5 do Relatório Fiscal, no sentido de que não teria havido resposta sobre as remunerações omitidas ou expostas eventuais justificativas não corresponderia à realidade fática.

(...) omissis

16.11. Cabe observar, então, ante a argumentação do defendente, que o pedido de dilação de prazo de 20 (vinte) dias se deu em 22/11/2019, e que até o momento de lavratura dos Autos de Infração, que ocorreu em 15/09/2020, quase 10 (dez) meses depois, não existiu manifestação, de sua parte, sobre os pagamentos pela prestação de serviços dos segurados contribuintes individuais, e de diárias aos segurados empregados

cujos valores mensais excediam a 50% da remuneração mensal informada na folha de pagamento, quedando-se o mesmo inerte, conforme se pode verificar nos autos, se mostrando correta, assim, a afirmação da fiscalização no sentido de que, tendo sido o sujeito passivo requisitado a apresentar os recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração omitida ou expor eventuais justificativas, não apresentou resposta.

**Das diárias para viagens:**

17. Não merece prosperar, aqui, a argumentação do contribuinte no sentido de que seria indevido o lançamento relativo às diárias para viagens, efetuado pela fiscalização, por meio dos AI's que integram o presente processo administrativo.

17.1. O autuado afirma, em síntese, em sua defesa, que o auditor, no caso, teria imputado tributo sobre um fato gerador já inexistente, quando apurou os valores pagos de diárias que, supostamente, excediam a 50% da remuneração mensal dos segurados, pois o § 8º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 teria sido revogado pela Lei nº 13.467/2017, deixando, assim, de figurar tais diárias como base de cálculo de contribuições previdenciárias, faz referência ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional, e cita doutrina. Alega, ainda, que o auditor teria somado dentro de determinados meses valores de diárias pagas em meses distintos, e remete aos Anexos II e IV.

(...) omissis

17.3. Cabe destacar que o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo contribuinte a seus segurados empregados a título de diárias para viagens que excediam a 50% (cinquenta por cento) de sua remuneração mensal foi realizado, por meio dos AI's em tela, com base no art. 28, parágrafo 8º, alínea "a" da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, vigente à época dos fatos geradores (01/2016 a 12/2016), abaixo transcrito.

17.4. É de se salientar, aqui, que as contribuições lançadas, no caso, encontram seu fundamento em legislação válida e vigente à época dos fatos geradores, à qual a atividade da autoridade administrativa se encontra vinculada, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990, a seguir transcrito, não podendo afastar a sua aplicação.

17.5. Estando em vigor e produzindo efeitos, as leis devem ser observadas pela autoridade fiscal encarregada de proceder ao lançamento de ofício do crédito tributário, pois se trata de um procedimento plenamente vinculado à lei, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo reproduzido.

17.6. Assim, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência dos fatos geradores e o não recolhimento das contribuições devidas, não poderia deixar de lavrar os competentes AI's.

17.7. É de se salientar que, conforme o artigo 144, *caput* do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo reproduzido, o lançamento rege-se pela legislação vigente à época dos fatos geradores, e que a presente autuação se refere às competências 01/2016 a 12/2016, não havendo que se falar, portanto, na exclusão das verbas em questão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, requerida, pelo impugnante, com base em legislação introduzida posteriormente.

17.8. Cabe registrar, ainda, que o artigo 106 do CTN, mencionado pelo contribuinte, em sua impugnação, que trata da questão da retroatividade benigna, não se aplica ao caso em tela, em que resta caracterizada a omissão de pagamento de contribuições, sendo que a nova legislação não é expressamente interpretativa, e que as autuações não se referem ao descumprimento de obrigações acessórias, merecendo destaque o fato de que o

tributo será sempre devido de acordo com a legislação da época dos fatos geradores, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

17.9. Nesse sentido, a questão específica aqui tratada se encontra disciplinada no parágrafo 9º do artigo 57 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/2009, com a redação que lhe conferiu a IN RFB nº 1.867/2019, a seguir transcrito.

17.10. Cumpre informar, aqui, também, que a doutrina citada pelo autuado, em sua impugnação, serve apenas de reforço aos seus argumentos, não vinculando a Administração àquela interpretação, vez que não tem eficácia normativa. Note-se que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

17.11. E, quanto à afirmação do contribuinte no sentido de que o auditor teria somado dentro de determinados meses valores de diárias pagas em meses distintos, é de se consignar que a alegação foi formulada em termos genéricos, não tendo sido apontado, na peça impugnatória, qualquer exemplo, que ele não apresentou quaisquer elementos no sentido de comprovar esta sua alegação, e que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, de fls. 18 a 27, do qual se transcreve trecho a seguir, e demonstrado nos Anexos II e IV, foi considerado, pela fiscalização, que a remuneração dos segurados foi omitida no mês da liquidação dos empenhos, tendo havido, em tais anexos, a discriminação detalhada dos fatos geradores apurados, com a indicação dos nomes dos segurados, dos valores e das datas referentes às diárias.

(...) omissis

17.12. Isto posto, tem-se que não merece reparo, aqui, o procedimento da fiscalização referente ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores relativos às diárias para viagens.

#### **Da questão das deduções de salário-maternidade e salário-família:**

18. Cabe consignar que, ao contrário do que entende o impugnante, não há que se falar, no caso, em realização de deduções de salário-maternidade e salário-família, nos Autos de Infração que integram este processo administrativo, em que foram lançadas contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP.

18.1. É de se mencionar, inicialmente, que, como explicitado na Informação Fiscal de fl. 550, o contribuinte não trouxe aos autos, em sua defesa, qualquer elemento que comprovasse o pagamento de parcelas de salário-maternidade e salário-família.

18.2. Cumpre registrar, em seguida, que, em consulta ao sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) denominado GFIPWEB, se verificou que foram informados, pelo contribuinte, nas GFIP's das competências 01/2016 a 12/2016, valores nos campos "Salário-família", "Salário-maternidade" e "Dedução – Valor apropriado", conforme telas abaixo reproduzidas, demonstrando que houve o seu aproveitamento no cálculo do valor devido relativo às contribuições previdenciárias que foram declaradas em GFIP, que se constitui em instrumento de confissão de dívida, nos termos do art. 32, parágrafo 2º da Lei nº 8.212/1991.

(...) omissis

18.3. Note-se que, tendo sido declarados em GFIP os valores correspondentes ao salário-família e salário-maternidade, e deduzidos das contribuições previdenciárias declaradas pelo autuado, nova dedução dos referidos valores, no presente lançamento, seria indevida, pois caracterizaria duplicidade.

**Da questão dos recolhimentos desconsiderados:**

19. Com relação ao questionamento relativo ao não aproveitamento, pela fiscalização, dos recolhimentos que teriam sido efetuados a maior, mediante GPS's – Guias da Previdência Social, cabe registrar que nada existe a ser retificado no procedimento fiscal, não havendo que se falar em seu abatimento dos valores lançados nos AI's em tela.

19.1. Cumpre reproduzir, a seguir, inicialmente, alguns trechos do Relatório Fiscal, de fls. 18 a 37, que tratam da situação constatada quanto aos recolhimentos efetuados pelo contribuinte.

19.2. É de se consignar, aqui, também, ante a argumentação do contribuinte, que, de fato, o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, citado na impugnação, não comina a penalidade de não aproveitamento dos valores recolhidos e não declarados em GFIP. Contudo, tem-se que o referido dispositivo legal prevê a intimação do sujeito passivo para que apresente esclarecimentos, o que foi feito pela fiscalização, no caso em tela, conforme se pode verificar no Termo de Início de Procedimento Fiscal, de fls. 124 a 126, lavrado em 11/03/2019, parcialmente reproduzido abaixo, o que se justifica considerando o fato de ser a GFIP o instrumento que, nos termos do artigo 32, IV, também da Lei nº 8.212/1991, presta-se a declarar à RFB os dados relacionados aos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de contribuições previdenciárias, além de outras informações de interesse do INSS.

19.3. Cabe salientar, ainda, que, tendo sido constatada a existência de recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, foi dada oportunidade ao sujeito passivo para apresentar GFIP retificadora, para sanar erro de fato, nos termos do art. 463, parágrafo 5º, inciso II da IN RFB nº 971/2009, mas, conforme explicitado no Relatório Fiscal, não houve apresentação de novas GFIP's, informando todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridas nas competências em que os recolhimentos superaram os débitos declarados.

19.4. Cumpre esclarecer, no caso, assim, que os recolhimentos em questão, efetuados pelo contribuinte, não puderam ser considerados pela fiscalização, tendo em vista que não houve a declaração em GFIP dos débitos correspondentes, como mencionado no Relatório Fiscal.

19.5. Sobre o tema, é importante deixar claro que a apropriação de recolhimentos efetuados pelo contribuinte antes de iniciado o procedimento fiscal era tratada no artigo 457 da IN RFB nº 971/2009, na redação dada pela IN RFB nº 1.071/2010, que assim dispunha:

19.6. Note-se que esse procedimento vigorou até a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.477, de 03/07/2014 (publicada no D.O.U. em 04/07/2014), que revogou o artigo 457 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, de forma que, a partir da data de sua publicação, não é permitido à fiscalização o aproveitamento dos recolhimentos efetuados em valores superiores às contribuições declaradas em GFIP.

19.7. Assim, recolhimentos efetuados, pelo contribuinte, em Guias da Previdência Social – GPS, sem a correspondente declaração em GFIP não podem ser apropriados e deduzidos do lançamento, em razão da ausência de declaração do respectivo fato gerador em GFIP.

19.8. Cabe mencionar que a Guia da Previdência Social – GPS, que é o documento pelo qual se efetiva o recolhimento das contribuições previdenciárias, não identifica os fatos geradores relacionados com o valor recolhido, sendo que esta vinculação é estabelecida por meio dos dados prestados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que representa, para a

Previdência Social, o conjunto de informações cadastrais, de fatos geradores e de outros dados correlatos.

19.10. Ressalte-se que, existindo valores recolhidos em excesso, em relação aos fatos geradores declarados em GFIP, e, sendo apurados em procedimento fiscal novos fatos geradores, não pode a fiscalização atrelar tais sobras de recolhimentos aos valores devidos apurados em decorrência dos novos fatos geradores. Não existe nesse caso a vinculação das sobras de recolhimentos com as contribuições apuradas, pois, para que tanto ocorra, faz-se necessário que o sujeito passivo tome providência nesse sentido, retificando suas GFIP's com vistas a declarar os fatos geradores omitidos.

19.11. Dessa forma, se o contribuinte não reconhece a ocorrência de determinados fatos geradores, deixando de declará-los em GFIP, recolhimentos em valores superiores aos declarados podem caracterizar recolhimento indevido ou a maior, facultando-lhe o requerimento de sua restituição ou compensação em competências futuras, observadas as normas legais sobre o assunto e com a comprovação da liquidez e certeza do crédito.

19.12. Diante do exposto, tem-se que não há reparo a ser feito no procedimento da fiscalização referente ao não aproveitamento dos recolhimentos mencionados na impugnação, nos AI's em tela.

06 – Pelo exposto voto por negar provimento ao recurso mantendo incólume a decisão de piso.

### **Conclusão**

07 – Pelo exposto conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso