



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.731284/2012-58
ACÓRDÃO	2003-006.884 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA BETA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nula, a decisão deve ter sido proferida por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Não há que se falar de cerceamento do direito de defesa quando a decisão expõe os motivos para negar o pleito do contribuinte.

ERRO ALEGADO NA FOLHA DE PAGAMENTO EM FORMATO MANAD. ÔNUS PROBATÓRIO.

Compete ao contribuinte demonstrar eventual erro na elaboração da folha de pagamento apresentada em meio digital. Tal comprovação exige a prévia retificação do documento incorreto, bem como a juntada aos autos de elementos contábeis idôneos (como o livro diário e o correspondente plano de contas) que evidenciem a compatibilidade das informações retificadas com os registros da escrituração contábil.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto, rejeitar a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 2172/2178 interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 2142/2147, que julgou procedente o lançamento referente às Contribuições Sociais parte patronal e SAT/RAT, segurados e as contribuições devidas a Terceiros, conforme autos de infração DEBCAD nº 51.005.545-1, 51.005.548-6 e 51.013.513-7, de fls. 02, 50 e 94, lavrados em 08/11/2012, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, com ciência da RECORRENTE em 12/11/2012, mediante AR de fl. 183.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor R\$ 187.492,46, R\$ 65.481,35 e R\$ 64.132,84, na respectiva ordem dos lançamentos acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 149/151, ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

Os fatos geradores correspondem às diferenças de remuneração mensais verificadas no comparativo entre as remunerações a maior nas folhas de pagamentos e as remunerações a menor nas GFIP.

Foram verificados os livros contábeis, as folhas de pagamentos dos empregados, as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações Previdenciárias a Receita Federal, arquivos digitais da contabilidade e das folhas de pagamento, as

RAIS, as Guias de recolhimento - GPS pagas, além das retenções sobre os serviços prestados e as compensações realizadas relativas ao escritório e suas obras de construção civil.

Foram encontradas diferenças entre as remunerações das folhas de pagamento a maior dos empregados fornecidas por meio digital e as remunerações das GFIP a menor, conforme consta da planilha de diferenças apuradas em anexo (fls. 186/266).

O contribuinte alega que estas diferenças se referem a empregados que foram demitidos em período anterior ao período estipulado no mandado de procedimento fiscal, anterior a 2008, tendo ficado de apresentar a documentação que comprovasse tal fato como Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED ou rescisões de contrato de trabalho. Entretanto isso não ocorreu em tempo hábil determinado nos Termos de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal-TIF em anexo.

Foram emitidos pela diferença de remuneração encontrada, Autos de Infração da Obrigação Principal separados em Contribuições previdenciárias dos empregados, patronais e de Outras Entidades (Terceiros).

O fato não ficou caracterizado como apropriação indébita ou sonegação fiscal, estando as infrações apuradas determinadas como simples falta de recolhimento, tendo em vista que a empresa cumpre com regularidade com as obrigações principais e acessórias determinadas pela Lei nº 8.212/91.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou impugnação em 12/12/2012, de fls. 275/279, na qual afirma unicamente o seguinte:

Apesar de o fiscal ter levantado débito nos arquivos digitais da Construtora Beta S/A, entregues a fiscalização, de onde foram tiradas as divergências, houve erro na confecção destes arquivos. Diante disto, não foi solicitado nenhum documento comprobatório, o que deveria ter sido feito, estamos anexando uma relação com 1.806(Mil Oitocentos e Seis) páginas de comprovantes de Folhas de Pagamento, GPS e GFIP, demonstrando, mês a mês, a correção dos recolhimentos, compatíveis entre Folha de Pagamento e GFIP.

Aponta, para cada estabelecimento, que não existiria diferença entre Folha e GFIP, indicando as páginas onde estaria a documentação comprobatória.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Salvador/BA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 2142/2147):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROVA. LANÇAMENTO CONTÁBIL. RETIFICAÇÃO.

Somente a retificação dos lançamentos efetuados, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente a ITG 2000 - Escrituração Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 1.330/11 do Conselho Federal de Contabilidade, autoriza o reconhecimento da correção da falta.

ÔNUS DA PROVA.

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 16/08/2017, conforme termo de ciência de abertura de mensagem de fl. 2168, e apresentou recurso voluntário de fls. 2172/2178, em 14/09/2017.

Preliminarmente, alega nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que o julgador de origem desconsiderou completamente todos os documentos acostados pela autuada.

Alega que o julgador de origem deixou de analisar os documentos acostados a impugnação por entender que o contribuinte teria assumido, em impugnação, um erro na elaboração das folhas de pagamentos em meio digital, somente sendo permitida a correção/alteração nos termos definidos na legislação. Assim, não se prestariam para afastar a autuação a apresentação de supostos documentos alterados, sem a devida demonstração contábil dos erros.

Discorre que não se alegou, em momento algum da impugnação, a ocorrência de erro do contribuinte na confecção das folhas de pagamento ou nas GFIP's. O que a Recorrente afirmou em sua impugnação foi que houve erro da fiscalização ao analisar os documentos apresentados e elaborar o levantamento fiscal.

Explica que não houve qualquer alteração ou retificação nos documentos apresentados a fiscalização. Os documentos juntados em impugnação são os mesmos apresentados a fiscalização. Logo, não teria a Recorrente que juntar documentos contábeis para justificar alegadas alterações.

Ao desconsiderar os documentos apresentados pela autuada e analisar de forma equivocada os argumentos de defesa, a decisão recorrida atropelou os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, não devendo em hipótese alguma prosperar.

No mérito, alega que não existe qualquer diferença entre os valores de base de cálculo constantes nas folhas de pagamentos e declarados na GFIP. Além disso, todos os valores de contribuição previdenciária apurados estão devidamente recolhidos através da GPS.

Para comprovar suas alegações, afirma que anexou à sua impugnação todas as suas folhas de pagamentos, GFIP's e GPS's do período de 2009. Dessa forma, entende que demonstrou que não existe qualquer diferença de base de cálculo.

Reitera que tais documentos foram desconsiderados.

Torna a alegar que não houve qualquer erro ou diferenças entre os valores constantes nas folhas de pagamento e os declarados em GFIP e que, em razão da ausência de erro por parte do contribuinte, não houve qualquer retificação ou alteração em referidos documentos.

Em sua defesa, dispõe que uma simples análise nos documentos seria suficiente para demonstrar que não existe qualquer diferença entre os valores da folha de pagamento e os declarados em GFIP. Tudo não passa de grave equívoco cometido no levantamento fiscal.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da Nulidade do julgamento. Cerceamento do Direito de Defesa

A RECORRENTE sustenta, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que teria havido cerceamento do direito de defesa, uma vez que o julgador de primeira instância teria desconsiderado completamente os documentos acostados à impugnação.

A alegação não merece prosperar.

Em princípio, importante esclarecer uma contradição nas razões de defesa apresentada pelo contribuinte. Isso porque, em seu recurso voluntário, afirma que a DRJ de origem teria feito uma leitura equivocada de sua impugnação ao entender que RECORRENTE teria

admitido expressamente erro nas folhas de pagamento em meio digital. Argumentou que, na verdade, teria afirmado em impugnação que o erro seria da fiscalização (fl. 2175):

7.6. No entanto, ao contrário do que afirmado na decisão recorrida, não se alegou, em momento algum da impugnação, a ocorrência de erro do contribuinte na confecção das folhas de pagamento ou nas GFIP's. O que a Recorrente afirmou em sua impugnação foi que houve erro da fiscalização ao analisar os documentos apresentados e elaborar o levantamento fiscal.

Contudo, não houve qualquer equívoco de leitura ou erro de interpretação por parte da DRJ de origem. A contribuinte afirmou expressamente em sua impugnação que houve erro na confecção dos seus arquivos digitais (fl. 275):

Apesar de o fiscal ter levantado débito nos arquivos digitais da Construtora Beta S/A, entregues a fiscalização, de onde foram tiradas as divergências, houve erro na confecção destes arquivos. (...)

Ora, a contribuinte reconhece que as divergências foram apuradas através dos arquivos digitais, os quais foram entregues à fiscalização, e admite que houve erro na confecção desses arquivos. Não foi alegado erro de interpretação ou de análise, como afirma em seu recurso, mas de confecção.

Ainda que a contribuinte afirmasse que estaria se reportando a erro no lançamento, essa tese não se sustenta, pois a leitura da expressão construída não permite tal interpretação. Repita-se: a contribuinte afirmou que *“houve erro na confecção destes arquivos”*. Que arquivos seriam esses? Os únicos citados em sua defesa e na expressão que ela própria construiu: os *“arquivos digitais da Construtora Beta S/A, entregues a fiscalização”*.

Desta forma, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando do julgamento pela DRJ de origem pois, da leitura atenta da decisão recorrida, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância analisou os documentos apresentados pela autuada, tendo consignado, de forma clara e fundamentada, que tais provas não se mostraram suficientes para afastar a autuação, notadamente porque o lançamento teve por base as folhas de pagamento apresentadas em meio digital (sobre a quais a impugnante admite expressamente que estão com erro), ao passo que os documentos apresentados (folhas de pagamento analíticas e resumos sintéticos, GPS e GFIP) *“não se prestam ou não são suficientes para demonstrar o erro na confecção das folhas de pagamento”* apresentadas em meio digital.

Ademais, a própria RECORRENTE afirma em seu recurso que os documentos apresentados com a impugnação foram, em essência, os mesmos já analisados pela fiscalização.

Embasada na própria admissão, pela RECORRENTE, do erro cometido na confecção das folhas de pagamento apresentadas em meio digital, a DRJ simplesmente afirmou que os documentos apresentados não se prestam a comprovar o referido erro.

Cabe esclarecer que a discordância quanto à valoração da prova não se confunde com ausência de apreciação, tampouco configura cerceamento de defesa. O julgador não está

obrigado a acolher a tese do contribuinte, mas apenas a apreciá-la de forma motivada, o que efetivamente ocorreu no caso concreto.

Eventual inconformismo da parte com a conclusão adotada insere-se no campo do mérito, e não da validade formal da decisão.

Destarte, não se verifica qualquer violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a Recorrente teve plena oportunidade de se manifestar, juntar documentos e interpor o presente recurso, tendo suas alegações sido enfrentadas de maneira explícita e fundamentada.

Assim sendo, não se configura nulidade da decisão recorrida, razão pela qual rejeito a preliminar.

MÉRITO

No mérito, a controvérsia cinge-se à alegação da RECORRENTE de inexistência de diferenças entre as remunerações constantes das folhas de pagamento e aquelas declaradas em GFIP, sustentando que todos os valores de contribuições previdenciárias teriam sido devidamente recolhidos.

Pois bem, verifica-se que o lançamento foi efetuado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte, em meio digital, devidamente validadas nos termos da legislação aplicável.

A fiscalização apurou, de forma objetiva e detalhada, diferenças entre as remunerações constantes das folhas de pagamento e aquelas informadas nas GFIP, conforme planilha de fls. 186/266, onde consta o CNPJ do estabelecimento, a competência e nome do trabalhador relativo a todas as diferenças apuradas.

Importa ressaltar que, na própria impugnação apresentada em primeira instância, a RECORRENTE afirmou que “*houve erro na confecção destes arquivos*”, reconhecimento que evidencia a existência de inconsistência nos documentos apresentados em meio digital. Diante disso, incumbia-lhe demonstrar, de forma cabal, a correção pretendida.

Isso porque, conforme esclareceu a DRJ de origem, há exigência legal de padronização e validação dos arquivos digitais a fim de garantir que as informações prestadas são autênticas e que não serão modificadas pelo contribuinte a qualquer tempo. Neste sentido, após a validação dos registros, somente é permitida a alteração das informações se observados os critérios definidos em lei para tanto.

Contudo, a documentação apresentada pela contribuinte (folhas de pagamento analíticas e resumos sintéticos, GPS e GFIP) apenas atesta de onde ela extraiu os valores informados em GFIP, mas não atesta, com a certeza necessária, que os valores informados nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital (base do lançamento) estariam equivocados.

No caso concreto, a planilha elaborada pela fiscalização aponta, por exemplo, que o valor pago a ADRIANO PEREIRA SALES pelo estabelecimento matriz na competência 01/2009 consta declarado em folha como de R\$ 850,00, enquanto na GFIP o valor foi declarado como R\$ 604,01. Assim, efetuou o lançamento sobre a diferença (fl. 263). A folha de pagamento analítica (manual) e o arquivo SEFIP apresentados com a impugnação indicam pagamento de R\$ 604,01 (fls. 280 e 293), mas não é suficiente para comprovar o alegado erro no valor de R\$ 850,00 indicado em folha de pagamento apresentada em meio digital, a qual tem presunção de veracidade.

Para elidir o lançamento, seria necessária a retificação do documento equivocadamente elaborado, assim como a demonstração de que as informações retificadas estão em consonância com os registros contábeis. Ou seja, há necessidade de apresentar o livro diário e o respectivo plano de contas que permitam verificar se os valores apontados como corretos pelo contribuinte são os que constam em seus registros contábeis. Contudo, a RECORRENTE não trouxe aos autos sua contabilidade.

Neste sentido, cito o seguinte precedente deste CARF:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Consideram-se, portanto, preclusas as provas juntadas pelo contribuinte em anexo ao recurso voluntário.

ALEGAÇÃO DE EQUÍVOCO NA ELABORAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO FORMATO MANAD. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar o alegado equívoco na elaboração de sua folha de pagamento em formato digital. Para tanto, haveria necessidade de retificação do documento equivocadamente elaborado, assim como a demonstração nos autos (mediante a apresentação do livro diário e do respectivo plano de contas) de que as informações retificadas estão em consonância com os registros contábeis.

(Acórdão nº 2202-009.487; Relator: Conselheiro Martin da Silva Gesto; Sessão de 07/12/2022)

Transcreve-se, adiante, os fundamentos apresentados pelo ilustre relator do acórdão acima em seu voto condutor, os quais adoto, neste voto, como minhas razões de decidir, haja vista a semelhança fática entre os casos:

A parcela do crédito fiscal não reconhecida pela recorrente está contida no levantamento FP1, sendo concernente à rubrica “adiantamento de salário”, a qual segundo a contribuinte, corresponde ao denominado “vale”, ou seja, corresponde a um adiantamento do salário a ser pago no próprio mês, ao fim do qual deverá ser descontado do valor total do salário devido ao trabalhador.

Inicialmente, há que ser considerado que a rubrica em questão constava nas folhas de pagamento em formato MANAD como rubrica com natureza salarial, o que significa que foi a própria empresa autuada quem declarou que os valores pagos a título de adiantamento de salário tinham natureza salarial.

Como os valores do crédito fiscal foram colhidos em documento declaratório elaborado pela contribuinte, é dela o ônus de comprovar que os valores de adiantamento de salário foram deduzidos do total dos salários devidos ao final do mês.

Para tanto, haveria necessidade de corrigir as folhas de pagamento em formato MANAD, para que passassem a refletir a realidade apregoada pela recorrente. A própria recorrente asseverou em sua impugnação complementar apresentada em 10/09/2010, às fls. 295/296, que:

Para a comprovação do alegado a impugnante está providenciando junto ao responsável pelo sistema a sua correção, possibilitando a geração de novo MANAD com as informações corretas, o que comprovará tratar-se de erro meramente material na confecção da formalidade.

No entanto, ao ingressar com nova impugnação complementar às fls. 314/318, em 18/05/2012, a recorrente não juntou as folhas em formato MANAD devidamente corrigidas e admite que não efetuou as devidas correções ao afirmar que:

O Programa MANAD gerou de forma errônea os adiantamentos de salários descontados no período analisando, o que pode ser constatado por V. Sas. Analisando todos os documentos já acostados aos Autos e conforme solicitado, estamos acertando com a empresa responsável a apresentação de um novo MANAD.

Há que ser considerado ainda que as informações contidas em documento elaborado pela própria contribuinte, fazem prova contra ela, sem necessidade de respaldo na contabilidade, justamente por constarem de documento elaborado pelo próprio contribuinte.

Quando, porém, a contribuinte dispõe-se a demonstrar equívoco nas informações registradas em documentos por ele elaborados, a demonstração há de estar respaldada pelos registros contábeis, o que gera a necessidade de juntada aos autos do livro diário e do respectivo plano de contas, que permita verificar se os valores apontados como corretos pelo contribuinte são os que constam em seus registros contábeis. Como a recorrente não trouxe aos autos sua contabilidade,

sua alegação de que as verbas em questão se tratam dos chamados “vales”, não pode ser tida como comprovada.

No caso concreto, a RECORRENTE ainda afirma em seu recurso que não houve qualquer retificação ou alteração em seus documentos, dada a ausência de erros neles constantes (fls. 2176/2177):

8.4. O Acórdão recorrido, no entanto, de forma equivocada desconsiderou todos os documentos, por entender que seriam documentos retificados pela Autuada para corrigir erros nos documentos anteriormente apresentados a fiscalização.

8.5. Tal entendimento, conforme acima já foi demonstrado, é completamente equivocado. Primeiro não houve qualquer erro ou diferenças entre os valores constantes nas folhas de pagamento e os declarados em GFIP. Segundo, em razão da ausência de erro por parte do contribuinte, não houve qualquer retificação ou alteração em referidos documentos.

Sendo assim, evidente que deve prevalecer as informações prestadas em folhas de pagamento apresentadas em meio digital, por ser documento elaborado pela própria contribuinte para o qual não houve retificação nem comprovação de que estariam em desarmonia com os registros contábeis.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

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;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Em sua defesa, a RECORRENTE busca reformular sua tese defensiva, afirmando que jamais teria alegado erro próprio, mas apenas equívoco da fiscalização. Contudo, além de tal alegação contrariar o teor literal da impugnação apresentada, não veio acompanhada de qualquer prova capaz de demonstrar erro material no levantamento fiscal ou de elidir o lançamento.

Ressalte-se, ainda, que não cabe à fiscalização produzir prova em favor do contribuinte ou reconstruir sua contabilidade. Uma vez demonstrada a ocorrência do fato gerador com base em dados fornecidos pelo próprio sujeito passivo, compete a este infirmar o lançamento mediante provas robustas, o que não ocorreu.

Assim, inexistem elementos nos autos que permitam concluir pela improcedência do lançamento ou pela existência de erro no procedimento fiscal.

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, para REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim