



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.724527/2021-12
ACÓRDÃO	2401-012.454 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CESAR CENTRO DE ESTUDOS E SISTEMAS AVANÇADOS DO RECIFE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. REJEIÇÃO.

Não há nulidade do lançamento quando devidamente indicados os fundamentos fáticos e jurídicos da autuação e a identificação das contas contábeis examinadas.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. ACOLHIMENTO. RETORNO À ORIGEM.

É nula a decisão recorrida quando verificado que argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte não foram enfrentados de modo específico, havendo motivação genérica e insuficiente, o que impede o controle da legalidade do lançamento

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos para a DRJ para a realização de novo julgamento. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão n. 108-034.035 da 14ª Turma da DRJ 08 que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

O relatório do acórdão recorrido bem retrata a ação fiscal:

- Das Autuações

1. Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra o contribuinte, acima identificado, correspondente aos seguintes autos de infrações:

- (1) códigos de receita 2141 e 2158 – referem-se às contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I,II e III da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, 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, para as competências 01/2017 a 12/2017, inclusive décimo terceiro, no montante de R\$ 4.626.360,83, lavrado em 14/06/2021;
- (2) código de receita 2096 – trata da contribuição previdenciária destinada à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, lançadas nas competências 01/2017 a 12/2017, inclusive décimo terceiro, no montante de R\$ 1.763.726,69, lavrado em 14/06/2021; e
- (3) códigos de receita 2249, 2381, 2164 e 2369 – referem-se às contribuições destinadas aos Terceiros (Salário Educação, INCRA, SEBRAE E SESCOOP), lançadas nas competências 01/2017 a 12/2017, inclusive décimo terceiro, no valor de R\$ 1.162.477,13, lavrado em 14/06/2021.

2. O relatório fiscal, fls. 44/49, apresenta as seguintes informações: - Das intimações e documentos analisados pela Fiscalização

2.1. A ação fiscal teve início através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, cuja ciência ao contribuinte se deu em 10/01/2020, por via postal – AR DY 157012570 BR. Posteriormente foram encaminhados ao sujeito passivo os Termos de Intimação Fiscal – TIF nº 01; 02; 03; 04; 05; 06, e Termos de Ciência de Continuidade do Procedimento Fiscal, todos com ciência ao contribuinte por meio eletrônico através do Processo nº 10271.002322/2020-17.

2.2. A Fiscalização fez consultas ao sistema da RFB e analisou documentos para apuração das contribuições previdenciárias (ata da assembléia ordinária de 26/04/2016, documentos e de pessoa jurídica; ECD 2017; MANAD; GPS e demonstrativos de fatos geradores). - Da incidência do fato gerador e apuração do crédito tributário

2.3. A Fiscalização verificou a ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais através da identificação de registro na Escrituração Contábil Digital – ECD ano 2017, a partir da análise das seguintes contas contábeis: 4.01.01.01 – salários e ordenados; 4.01.01.02 – gratificação; 4.01.01.03 – férias; 4.01.01.04 – 13º salário; 4.01.01.29 – horas extras 50%; 4.01.01.30 – horas extras 70%; 4.01.01.31 – horas extras 170%; 4.01.01.32 – outros gastos com pessoal; 4.01.01.35 – RH direto; 4.01.01.01.38 – horas extras 70% banco de horas; 4.01.01.39 – horas extras 170% banco de horas; 4.01.01.44 – RH indireto; 4.01.01.52 – RH direto benefícios; 4.01.01.59 – remuneração variável; 4.01.01.60 – RH direto remuneração variável; 4.01.01.60 – RH indireto remuneração variável; 4.01.01.13 – serviços de pessoa física/colaborador; 4.01.05.05.01 – advogados; 4.01.05.05.06 – serviços de pessoa física.

2.4. A Fiscalização esclareceu que o sujeito passivo declarou em GFIPs, antes do início do procedimento fiscal, as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas a segurados empregados e contribuinte individual, referente aos estabelecimentos de CNPJ 01.203.327/0001-23; CNPJ 01.203.327/0002-04; CNPJ 01.203.327/0003-95; CNPJ 01.203.327/0006-38, cujas as bases de cálculo encontram-se totalizadas na Planilha II – Base de Cálculo declarada em GFIP.

2.5. A auditoria a partir do cruzamento dos valores da base de cálculo apurada com a base de cálculo declarada em GFIP, constatou uma parcela de base de cálculo das contribuições sociais não declarada e não recolhida (Planilha III – Demonstrativo de Lançamento).

- Da representação fiscal para fins penais

2.6. Foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais, que será encaminhada, posteriormente, à autoridade competente para as providências cabíveis, em virtude da empresa não ter declarado em GFIP, antes do início do procedimento fiscal, todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias registrados no ECD ano 2017, o que configura, em tese, o crime contra a Seguridade Social previsto no art. 337-A, inciso I, do Código Penal, bem como o crime contra a Ordem Tributária, art 1º, inciso I, da Lei nº 8.173/90, art 1º, inciso I, devido à redução dos valores das contribuições destinadas as outras entidades.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 3122/3163), seguida de razões adicionais de impugnação (fls. 3534/3539).

Em seguida, a Turma de Julgamento proferiu o Despacho n. 01, através do qual determinou diligência com o seguinte teor:

6. Da análise preliminar do processo, entende-se que o mesmo deve ser convertido em diligência, uma vez que a documentação juntada em sede de defesa poderá, eventualmente, modificar os autos de infração (fls. 3.170/3530), conforme segue abaixo.

6.1. Notas Fiscais que tratam de serviços prestados por pessoas jurídicas, que de acordo com a Impugnante foram considerados como contribuintes individuais/pessoas físicas no lançamento (conta 4.01.05.05.01), conforme alega na defesa (fls. 3142/3152):

- doc.04 – notas fiscais do prestador de serviço, DA FONTE ADVOGADOS – CNPJ 04.098.210/0001-16, emitidas no ano de 2017, fls. 3.172/3211;
- doc.05 – notas fiscais do prestador de serviço, URBANO VITALINO ADVOGADOS, CNPJ 01.902.835/0001-08, emitidas no ano de 2017, fls. 3.212/3.223; e
- doc.06 – notas fiscais do prestador de serviço, LEONARDO COELHO ADVOCACIA – EPP – CNPJ 05.366.679/0001-24, emitidas no ano de 2017, fls. 3.224/3.236;

6.2. Recibos de diversos autônomos - ano de 2017 (doc. 07 - fls. 3.237/3434), que no entendimento exposta pela Impugnante, em sua defesa, houve um equívoco, pois foi considerado o valor dos serviços pagos aos contribuintes individuais com acréscimo de 20% (vinte por cento) à contribuição previdenciária patronal (conta 4.01.05.05.06 – serviços de pessoa física e a conta 4.01.01.13 – serviços de pessoa física/colaborador), conforme argumentos de fls. 3153/3.154;

6.3. GPS's (doc. 08 – fls.3435/3451), que de acordo com a Autuada tratam de valores recolhidos (20% - empresa e 11% - segurados), que deixaram de ser declarados nas GFIP's, conforme alegações da defesa de fls. 3.155/3156. 6.4. Notas Fiscais e recibos referentes outros gastos (doc.09 – fls. 3.452/3516), que de acordo com o entendimento da empresa tratam de contratos firmados com terceiros, logo, custos da empresa(fl. 3136, da defesa); e

6.5. Planilhas confeccionadas pela empresa (doc.02 – fl 3.170- documento não paginável), com o fim de demonstrar que não existem divergências entre o ECD X GFIP, conforme razões de fls. 3135/3141. 7. Por fim, no que toca o auto de infração referente as Outras Entidades e Fundos, no qual foi apurada a contribuição TERC. SESCOOP – LANÇAMENTO DE OFÍCIO (código de receita 2381 - FPAS 515 – cooperativas), constata-se que a Autuada é uma instituição de ensino, organizada sob a forma de associação sem fins lucrativos, conforme seus atos constitutivos de fls. 1879/1914, o que eventualmente, afastaria a CONTRIB. TERC. SESCOOP, já que a empresa não é cooperativa, conforme argumenta a Impugnante na petição de fls. 3.534/3.539 e verificado na tela que segue abaixo:

(...)

8. Diante do acima exposto, após a análise da documentação pela Fiscalização (fls. 3170/3530), caso esta entenda que as bases de cálculo originais devam ser modificadas, solicita-se que sejam elaboradas planilhas com as retificações

pertinentes para todos os autos de infração (Parte Patronal, Parte do Segurado e Terceiros), como também, verifique se existe ou não erro na apuração da contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (SESCOOP – FPAS 515 - cooperativa), e caso confirmado tal erro, sugere-se que seja lavrado novo auto de infração, com a apuração das contribuições pertinentes (SESC e SENAC – alíquotas de 1,5% e 1%, respectivamente – período 01/2017 a 12/2017), objetivando sanar a irregularidade e afastar eventual decadência.

9. Por fim, é oportuno destacar que deve ser dada ciência a contribuinte do resultado da diligência, com a abertura do prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação, caso assim tenha interesse, nos termos do artigo 35, parágrafo único do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011.

Às fls. 3548/3552 se encontra a Informação Fiscal de Diligência, na qual foram apresentados esclarecimentos, acompanhada do ajuste da base de cálculo em relação aos valores pagos às sociedades de advogados e outras pessoas jurídicas que estavam incluídos indevidamente na base de cálculo.

O contribuinte então apresentou manifestação à diligência fiscal (fls. 3559/3573), apontando a existência de omissões na informação fiscal.

Em seguida que foi provida em parte conforme acórdão recorrido, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS. VIOLAÇÃO DE AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando os Autos de Infração 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APURAÇÃO. FATOS GERADORES.

A folha de pagamento, a GFIP, a ECD, dentre outros documentos fornecidos pelo contribuinte, constituem fontes de informações suficientes e necessárias para apuração do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO.

O contribuinte é obrigado a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço (art. 22, I, II e III, c/c o art. 28, I e III da Lei 8.212/91).

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS E DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O contribuinte é obrigado a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei 8.212/91.

BASE DE CÁLCULO. VERBAS NÃO INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A alegação pelo sujeito passivo de que parcelas indenizatórias integram a base de cálculo não é suficiente para elidir o lançamento. Não integraram o salário de contribuição as verbas pagas aos segurados que se encontram previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

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

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/1986. TÉCNICA LEGISLATIVA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

CONTRIBUIÇÃO SESCOOP. EXIGÊNCIA INDEVIDA PARA AS EMPRESAS QUE NÃO SÃO COOPERATIVAS.

A contribuição destinada ao SESCOOP deve ser exigida das cooperativas. As empresas que desempenham outras atividades, que não sejam das cooperativas, devem recolher outras contribuições destinadas aos Terceiros.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, então, apresentou recurso voluntário (fls. 3675/3713), o qual argui:

Preliminares

- **A nulidade da decisão de primeira instância, por manifesta deficiência de fundamentação.** A recorrente sustenta que a decisão proferida pela DRJ é nula, por violar o dever constitucional e legal de motivação das decisões administrativas, previsto no art. 93, IX, da Constituição Federal, no art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972. Argumenta que a DRJ limitou-se a reproduzir trechos genéricos da manifestação fiscal, sem enfrentar de forma específica e analítica os argumentos e provas apresentados na impugnação, o que configuraria deficiência grave de fundamentação. Aponta que, embora tenha juntado planilhas e demonstrativos pormenorizados demonstrando as divergências entre ECD e GFIP, a decisão de 1ª instância não examinou os documentos individualmente, nem indicou quais rubricas ou valores permaneceriam indevidos após sua análise. Sustenta que a DRJ incorreu em omissão quanto a questões essenciais, como: (i) a ausência de correspondência entre algumas contas contábeis e as remunerações sujeitas à contribuição; (ii) a divergência entre os valores “informados pela autoridade fiscal” e os efetivamente declarados nas GFIPs; (iii) a não consideração das GFIPs complementares e de ajustes retificadores. A recorrente reforça que não se exige apenas a reprodução de conclusões fiscais, mas uma decisão dotada de motivação própria, clara e específica, capaz de demonstrar o raciocínio jurídico e fático que levou ao julgamento, inclusive quanto à valoração da prova. **Afirma, ainda, que a diligência fiscal realizada não foi suficiente para sanar a omissão, pois não houve reanálise completa das planilhas e documentos apresentados, nem resposta objetiva às divergências numéricas apontadas.** Dessa forma, requer o reconhecimento da nulidade da decisão de 1ª instância, com a consequente anulação do acórdão recorrido e o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento, desta vez com fundamentação adequada e exame individualizado das provas. Subsidiariamente, caso não se reconheça a nulidade, pede a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal se manifeste expressamente sobre os documentos e inconsistências destacadas na impugnação.

- **Nulidade do Auto de Infração. Ausência de identificação da matéria tributável.** A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração por violação ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto 70.235/1972, afirmando que o lançamento se baseou apenas em confronto aritmético entre a ECD e as GFIPs, sem identificar as rubricas que compõem a matéria tributável. Argumenta que a fiscalização não individualizou as contas consideradas remuneração nem explicou os critérios de enquadramento, limitando-se a exibir diferenças numéricas em planilha. Destaca, sobretudo, que valores referentes a transferências internas entre centros de custo e filiais — meros estornos ou realocações contábeis, sem novos pagamentos — foram indevidamente tratados como remuneração, inflando artificialmente as bases. Alega que a “Planilha III” não esclarece tais operações, revelando erro na construção do lançamento e comprometendo a própria validade do crédito tributário.

Mérito

Contribuição Previdenciária Patronal dos Segurados Empregados. Aponta que demonstrou na impugnação que não há base de cálculo tributável e que a fiscalização apresentou como declarados em SEFIP/GFIPs valores divergentes dos efetivamente declarados. Informa que a fiscalização considerou na base de cálculo valores que não tem natureza remuneratório e valores relativos a mero ajuste contábil. Foram indevidamente incluídos na base de cálculo “*Abono Pecuniário; Exame Admissional/Demissional/Ginástica Laboral/Vacina; Férias - Pagas em Rescisão; Salário - Devolução de desconto; Auxílio Mudança/Abono Salarial e Remuneração Variável Pessoa Jurídica, conforme Planilha_Folha_de_Pagamentos*” (DOC. 02 – IMPUGNAÇÃO)”. Afirma que a decisão recorrida compreendeu de forma genérica que a planilha do recorrente não seria hábil o suficiente para comprovar as divergências apontadas. Que na diligência a autoridade foi omissa em relação aos valores que não têm natureza remuneratória e a várias divergências apontadas pela recorrente: “a Fiscalização **não** disse o que a autoridade julgadora entendeu. Houve, na verdade, silêncio absoluto sobre esse ponto.” Que o valor referente a vacina foi considerado de forma equivocada na diligência fiscal (valor líquido ao invés do valor bruto da nota fiscal). Que em relação a valores relativos a conta de mero ajuste contábil, explicou que “os valores relativos a determinadas contas não podem ser considerados como base de cálculo, pois correspondem a lançamentos de rateio de folha de pagamento e notas de débito para a transferência de despesas entre centros de custos das filiais” e que “Diferentemente do que entendeu a DRJ08, o DOC. 02 – IMPUGNAÇÃO comprova que em sua apuração, a autoridade fiscal considerou, erroneamente, a realização de pagamentos relativos às contas “4.01.01.35 - RH Direto”; “4.01.01.44 - RH Indireto”, “4.01.01.52 - RH Direto – Benefício”; “4.01.01.60 – RH direto remuneração variável”; “4.01.01.62 – RH indireto remuneração variável”; “4.01.01.59 – Remuneração variável” que, na verdade, não compõem a base de cálculo das referidas contribuições, posto que se trata de lançamentos de rateio de folha de pagamento e nota de débito que correspondem à transferência de despesas entre centros de custos das filiais.”. Apontou ainda divergências de valores informados pela autoridade fiscal como declarados e os valores efetivamente declarados, **que não foram objeto de manifestação na diligência fiscal.** Aponta esses erros materiais:

- (i) Na competência de março/2017, a autoridade fiscal não considerou a declaração em GFIP da matriz no valor de R\$ 4.786.391,53, tendo considerado apenas o montante de R\$ 4.767.962,79, o que gerou uma diferença de R\$ 18.428,74 a mais na autuação;
- (ii) Já na competência de julho/2017, houve erro de soma na planilha da autoridade fiscal no montante de R\$ 314.487,66 da conta “RH – Indireto”, que não foi considerado no cálculo, o que gerou uma diferença a menor no auto;
- (iii) Foram considerados, de forma indevida, os valores relativos aos registros constantes nas contas contábeis que não são salário de contribuição, conforme indicado no item (A) anterior desse Recurso Voluntário e nas abas “Resumo por Conta Despesa” e “Resumo por Despesa”, no montante de R\$ 1.182.204,96;

(iv) Inclusão dos valores indicados nas contas de ajuste contábil, o que gerou as diferenças entre os registros considerados na autuação e os constantes na contabilidade (ECD), conforme indicado no item (B) anterior e detalhados na aba “Resumo por Conta Despesa”, no montante de R\$ 11.934.710,09; e

(v) Exclusão de valores contabilizados em contas que, por sua natureza, devem sofrer a incidência das contribuições, tais como “4.01.01.40 - Horas Viagem”; “2.01.04.05 – INSS a recolher - Folha de Pagamento” e “2.01.07.06 - Provisão Rescisão”, no montante de R\$ 167.371,14.

- **Contribuições de contribuintes individuais.** Aponta que ainda há valores que não foram considerados pela DRJ e merecem ser excluídos das bases de cálculo. Os valores lançados sobre as contas de “serviços de pessoa física/colaborador” foram contabilizados já considerando o acréscimo de 20% relativo à contribuição previdenciária patronal (*gross up*) e que houve a juntada dos recibos no doc. 07 da impugnação e na planilha do doc. 03 da impugnação, que não foram devidamente analisados, sendo rechaçados de forma genérica. Apresenta, para reforçar o argumento, os comprovantes de pagamento/transferências. Sobre os valores recolhidos em GPS que não foram declarados em GFIP, defende que devem ser aproveitados no lançamento. Aponta que os valores informados pela autoridade fiscal como declarados em SEFIP/GFIP’s divergem dos valores efetivamente declarados e cita como exemplo:

(i) a competência de abril/2017, em que a autoridade fiscal deixou de considerar a declaração em GFIP da filial 0003 no valor de R\$ 1.190,47; e

(ii) a competência de julho/2017, em que não foi considerada a informação declarada na GFIP da filial 0006 no valor de R\$ 6.750,00, conforme extrato da aba “Diferenças SEFIPs” da Planilha_Contribuintes_Individuais (DOC. 03 – IMPUGNAÇÃO):

(...)

92. Contudo, também em relação a esse ponto, a DRJ08 compreendeu, **de forma genérica**, que a planilha apresentada pela RECORRENTE não seria hábil o suficiente para comprovar as divergências apontadas.

93. A Autoridade Julgadora não analisou – de forma conclusiva – a documentação apresentada pela RECORRENTE. Contudo, **a administração não pode ignorar provas que indiquem a existência de qualquer fato que interfira na constituição da obrigação tributária.** Em se tratando de obrigação tributária, cuja constituição está condicionada à observância do princípio da legalidade, a busca pela verdade material deve sempre prevalecer.

93.1. Como dito anteriormente, a omissão do julgador na apreciação de elementos de prova trazidos pelo sujeito passivo ao processo administrativo, **configura negativa de prestação jurisdicional, acarretando cerceamento de defesa decorrente da falta de análise de argumentos essenciais quanto à matéria controvertida, em flagrante prejuízo concreto à parte2.**

94. **Acaso a autoridade julgadora tivesse analisado integralmente a documentação apresentada, seria possível concluir que praticamente não há divergência entre as contas de natureza remuneratória registradas em ECD e os valores efetivamente declarados em GFIP**, conforme demonstrado na aba “Resumo” da Planilha_Contribuintes_Individuais” (também colacionada abaixo):

- **Das contribuições de terceiros.** Anota que demonstrou que é totalmente indevida a atuação relativa à Contribuição ao SEBRAE. Isso porque a RECORRENTE faz jus aos efeitos da coisa julgada do Mandado de Segurança Coletivo nº 0013598-69.2003.4.05.8300, impetrado pela Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – ASSESPRO. A DRJ entendeu que faltavam documentos para comprovar o direito a não incidência, o que foi colacionado no Recurso Voluntário.

- **Salário Educação e INCRA.** Defende que a base de cálculo dessas contribuições está limitada ao valor equivalente a 20 salários-mínimos, nos termos do parágrafo único do art. 4º da Lei n. 6.950/1981.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

Preliminares

O contribuinte suscita duas preliminares: a nulidade da decisão recorrida por manifesta deficiência de fundamentação e a nulidade do lançamento por ausência de identificação da matéria tributável.

Nulidade do lançamento por ausência de identificação da matéria tributável

A meu ver, examinando detidamente as razões do contribuinte e os documentos que subsidiaram a atuação, entendo que deve ser afastada a nulidade do lançamento, vez que estão corretamente indicados os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram a ação fiscal, com a indicação inclusive das contas contábeis da ECD do contribuinte em que se verificou a divergência entre a base de cálculo declarada pelo contribuinte e a lançada pela autoridade fiscal:

2.3. A Fiscalização verificou a ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais através da identificação de registro na Escrituração Contábil Digital – ECD ano 2017, a partir da análise das seguintes contas contábeis: 4.01.01.01 – salários e ordenados; 4.01.01.02 – gratificação; 4.01.01.03 – férias; 4.01.01.04 – 13º salário; 4.01.01.29 – horas extras 50%; 4.01.01.30 – horas extras 70%; 4.01.01.31

– horas extras 170%; 4.01.01.32 – outros gastos com pessoal; 4.01.01.35 – RH direto; 4.01.01.01.38 – horas extras 70% banco de horas; 4.01.01.39 – horas extras 170% banco de horas; 4.01.01.44 – RH indireto; 4.01.01.52 – RH direto benefícios; 4.01.01.59 – remuneração variável; 4.01.01.60 – RH direto remuneração variável; 4.01.01.60 – RH indireto remuneração variável; 4.01.01.13 – serviços de pessoa física/colaborador; 4.01.05.05.01 – advogados; 4.01.05.05.06 – serviços de pessoa física.

O recorrente argui que a base de cálculo em algumas contas contábeis não coincide com o saldo na respectiva conta contábil e que por isso não se sabe o critério utilizado pela autoridade fiscal para chegar à base de cálculo. Aponta contas consideradas pelo fiscal que têm saldo negativo e outras que representam transferências de saldo entre centro de custo/filiais. Aponta ainda inconsistências nos cálculos e que a retificação parcial dos autos após a diligência apenas reforça a nulidade apontada.

Todos os argumentos apresentados neste sentido, que apontam eventuais erros na base de cálculo do lançamento, dizem respeito ao mérito do lançamento e não propriamente a sua nulidade. De acordo com o art. 59 do Decreto n. 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não é o caso em questão, razão pela qual rejeito a preliminar.

Nulidade da decisão recorrida por manifesta deficiência de fundamentação

Examinando o processo, entendo que este ponto é mais sensível e de fato a informação fiscal de diligência e o acórdão recorrido ignoraram documentos e argumentos apresentados pelo contribuinte, refutando-os de forma genérica, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser anulado.

No item 29 da impugnação (fls. 3135), o contribuinte argui:

29. Conforme evidenciado na *Planilha_Folha_de_Pagamentos* anexa (**DOC. 02**), os valores utilizados como base de cálculo de tais contribuições não podem ser considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias, como melhor detalhado adiante.

(A) Em diversas contas foram considerados valores que não tem natureza remuneratória – tais como Abono Pecuniário; Exame Admissional/Demissional/Ginástica Laboral (DOC. 09)/Vacina; Férias - Pagas em Rescisão; Salário - Devolução de desconto; Auxílio Mudança/Abono Salarial e Remuneração Variável Pessoa Jurídica –, conforme demonstrado na aba “Razão” da *Planilha_Folha_de_Pagamentos* anexa (DOC. 02) e trechos colacionados abaixo:

(...)

Em relação aos abonos, a Lei nº 8.212/1991 expressamente prevê que as importâncias recebidas a título de abono de férias (“*abono pecuniário*”) e a título

de abono salarial não integram o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária (art. 28, §9º, alínea e, itens 6 e 7). O mesmo está previsto para a ajuda de custo em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado (art. 28, §9º, alínea g) e ao pagamento de férias indenizadas, pagas no momento da rescisão (art. 28, §9º, alínea d).

Os gastos realizados com Exame Admissional, Demissional e Ginástica Laboral são referentes à contratação de terceiros para a realização desses serviços, que são realizados **em favor** dos funcionários, mas que não integram o seu salário, pois são custo da Impugnante. No caso da Ginástica Laboral, a contratação é realizada diretamente pela Impugnante; nos demais casos, os funcionários são reembolsados pelo custo que tiveram com o exame admissional/demissional, em clínica indicada pela Impugnante, conforme comprovam os documentos anexos **(DOC. 09)**.

Especificamente quanto à vacina, o valor também não se considera salário de contribuição, conforme previsão do art. 28, §9º, alínea q, onde se lê: “o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, **inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares**”.

Por fim, a remuneração variável também não pode ser considerada base de cálculo da contribuição previdenciária pois foi paga a pessoas jurídicas. Tal fato é facilmente percebido quando da análise do Anexo II - Demonstrativo de Lançamento de Fatos Geradores, elaborado pela própria autoridade fiscal, que detalha que o lançamento contábil 7071584 referente à conta “4.01.01.59 – *Remuneração Variável*” é relativo ao pagamento de serviços prestados por pessoa jurídica (CONSULTORIA TI, DESPESA REF. PRESTAÇÃO DE SERV. DE ASS. FINANCEIRA):

(...)

(B) Foram considerados como base de cálculo de tais contribuições valores relativos a contas de mero ajuste contábil, que também não compõe a remuneração efetivamente paga/devida aos empregados.

A autoridade fiscal não compreendeu a existência de dois lançamentos para um mesmo fato contábil – um após o outro (mas, o mesmo fato) – sendo o segundo lançamento realizado unicamente para obedecer ao critério de rateio por centro de custos (divisão gerencial, apenas). Assim, na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária, em relação a diversas contas, foram computados valores que não correspondem aos efetivamente pagos pela Impugnante, posto que decorriam de uma mesma obrigação (e não de duas, como interpretou a Fiscalização).

Inclusive, não foram consideradas as informações prestadas nas Respostas aos Termos de Intimação Fiscal (principalmente ao TIF nº 05), acerca da transferência

de custos entre as contas contábeis dos projetos de pesquisa e desenvolvimento realizados pela Impugnante, que exigem dois lançamentos para um mesmo fato contábil.

Em sua apuração, a autoridade fiscal considerou, erroneamente, a realização de pagamentos relativos às contas **“4.01.01.35 - RH Direto”**; **“4.01.01.44 - RH Indireto”**, **“4.01.01.52 - RH Direto – Benefício”**; **“4.01.01.60 – RH direto remuneração variável”**; **“4.01.01.62 – RH indireto remuneração variável”**; **“4.01.01.59 – Remuneração variável”** que, na verdade, não compõem a base de cálculo das referidas contribuições, posto que se trata de lançamentos de rateio de folha de pagamento e nota de débito que correspondem à transferência de despesas entre centros de custos das filiais.

(...)

Do mesmo modo, considerou base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros os valores relativos às contas **“4.01.01.60 - RH Direto - Remuneração Variável”** e **“4.01.01.62 - RH Indireto - Remuneração Variável”** que também não poderiam compor o salário de contribuição, na medida em que se trata de lançamentos de rateio de folha de pagamento da conta **“4.01.01.59 - Remuneração Variável”**, a qual já foi inteiramente levada à tributação.

Em face da adição de valores relativos a contas de mero ajuste contábil, a base de cálculo da contribuição previdenciária (e também de terceiros) foi excessivamente majorada, gerando um ônus indevido à Impugnante, ante a imposição da cobrança da exação sobre valores decorrentes de mero ajuste contábil e que, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição.

Por todo exposto, ao considerar meros ajustes contábeis como base de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros, houve também erro na construção do lançamento, eivando-o de vício material insanável, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração.

(C) Por fim, em algumas competências, os valores informados pela autoridade fiscal como declarados em SEFIP/GFIP's pela contribuinte (Planilha II - Base de Cálculo Declarada em GFIP / I - EMPREGADO) divergem dos valores efetivamente declarados, conforme evidenciado na aba “Comparativo GFIP” da Planilha_Folha_de_Pagamentos (DOC. 02)

Na competência de março/2017, por exemplo, a autoridade fiscal não considerou a declaração em GFIP da matriz no valor de R\$ 4.786.391,53, tendo considerado apenas o montante de R\$ 4.767.962,79, o que gera uma diferença de R\$ 18.428,74 a mais na autuação. O mesmo aconteceu para as competências de 09/2017 a 12/2017 da matriz, conforme destaques abaixo:

(...)

E conclui:

32. Assim, feitas as devidas considerações e demonstrado o erro da autoridade fiscal, conclui-se que **não resta qualquer divergência entre as contas de natureza remuneratória registradas em ECD e os valores efetivamente declarados em GFIP**. Na verdade, há um crédito decorrente de pagamento a maior sobre a base de **R\$ 6.723,02**, conforme demonstrado na aba “Resumo por Conta x Auto” da Planilha_Folha_de_Pagamento (DOC. 02), também colacionada abaixo:

No despacho de diligência de fls. 3541/3544, foi determinado que se analisasse toda a documentação juntada pelo contribuinte:

6.5. Planilhas confeccionadas pela empresa (doc.02 – fl 3.170- documento não paginável), com o fim de demonstrar que não existem divergências entre o ECD X GFIP, conforme razões de fls. 3135/3141

(...)

8. Diante do acima exposto, após a análise da documentação pela Fiscalização (fls. **3170/3530**), caso esta entenda que as bases de cálculo originais devam ser modificadas, solicita-se que sejam elaboradas planilhas com as retificações pertinentes para todos os autos de infração (Parte Patronal, Parte do Segurado e Terceiros)

A informação fiscal de fls. 3547/3552, apresentou a seguinte resposta para o quesito:

Cabe esclarecer que, nos termos do Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 44/49, a apuração da base de cálculo se deu a partir da análise das contas e itens de lançamentos registrados na Escrituração Contábil Digital ano 2017, conforme discriminado no Anexo II – Demonstrativo de Fatos Geradores, às fls. 51/1049.

O Sujeito passivo alega em relação as Planilhas (doc.02), que as contas 4.01.01.35 – RH Direto; 4.01.01.44 – RH Indireto; 4.01.01.52 – RH Direto Benefícios; 4.01.01.60 – RH Direto Remuneração Variável; 4.01.01.60 – RH Indireto Remuneração Variável e 4.01.01.59 – Remuneração Variável, não compõem a Base de Cálculo por se tratar de lançamento de rateio de folha de pagamento em notas de débito e transferência de centro de custos de filiais.

De acordo com os itens de lançamento das referidas contas, às fls. 202/1013, os registros contábeis apresentam situação de ocorrência de fatos geradores de Contribuição Previdenciária, ao vincular as verbas contabilizadas a diversos empregados identificados nas próprias contas, além de indicar o título das vantagens a que se referem o valores registrados (horas extras, gratificações, comissões, etc), englobando pagamentos realizados em contraprestação à atividade desenvolvida pelo trabalhador, o que constitui base de cálculo de contribuição previdenciária, nos termo da Lei nº 8.212/91, Art. 28, inc. I.

Acrescente-se que, os itens de lançamentos registrados nas mencionadas contas, como consta no Anexo II – Demonstrativo de Fatos Geradores, se referem às parcelas integrantes do salário de contribuição, não sendo possível identificar a

ocorrência de duplicidade de lançamentos em decorrência da transferência de valores contabilizadas para outras contas ou centros de custos.

Em seguida, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 3559/3573. No que importa ao ponto em discussão, argumentou o seguinte:

26. Ao converter o julgamento em diligência, a DRJ08 determinou que a autoridade fiscal se manifestasse sobre as planilhas confeccionadas pela Contribuinte (**DOC. 02 - IMPUGNAÇÃO**) que visavam demonstrar a inexistência de divergência entre a escrituração da Contribuinte e suas declarações.

27. Conforme detalhado adiante, a autoridade fiscal ficou-se silente quanto à incidência de contribuições sobre valores que não tem natureza remuneratória (**fls. 3135-3137** da Impugnação), bem como em relação a várias divergências apontadas pela Contribuinte às **fls. 3139-3141** da Impugnação.

28. Por fim, quanto às contas de mero ajuste contábil, mais uma vez, a autoridade fiscal não compreendeu a existência de dois lançamentos para um mesmo fato contábil – um após o outro (mas, o mesmo fato) – sendo o segundo lançamento realizado unicamente para obedecer ao critério de rateio por centro de custos (divisão gerencial, apenas), conforme detalhado e explicado tanto em sede de Intimação Fiscal quanto em Impugnação (**fls. 3137-3139**).

29. Passa-se a analisar cada um dos pontos levantados em sede de Impugnação (fls. 3135/3141) que deveriam ter sido analisados pela autoridade fiscal na diligência, conforme expressamente determinado pela DRJ08.

(A) Em diversas contas foram considerados valores que não têm natureza remuneratória – tais como Abono Pecuniário; Férias - Pagas em Rescisão; Salário - Devolução de desconto; Auxílio Mudança/Abono Salarial e Remuneração Variável Pessoa Jurídica, conforme demonstra a aba “Razão” da planilha (**fls. 3135-3137 da Impugnação**)

No tocante a esse ponto, a autoridade fiscal deixou de analisar as explicações e os documentos colacionados pela Contribuinte relativos as contas de “Abono Pecuniário”; “Férias - Pagas em Rescisão”; “Salário - Devolução de desconto”; “Auxílio Mudança/Abono Salarial” e “Remuneração Variável Pessoa Jurídica”.

Reforçando a argumentação trazida em sede de Impugnação, a Contribuinte reitera que, em relação aos abonos, a Lei nº 8.212/1991 expressamente prevê que as importâncias recebidas a título de **abono de férias** (“*abono pecuniário*”) e a título de **abono salarial não** integram o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária (art. 28, §9º, alínea e, itens 6 e 7).

De modo semelhante, **não** integram o salário de contribuição a **ajuda de custo em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado** (art. 28, §9º, alínea g) e ao **pagamento de férias indenizadas, pagas no momento da rescisão** (art. 28, §9º, alínea d).

Por fim, no tocante à remuneração variável, essa também não pode ser considerada base de cálculo da contribuição previdenciária pois foi paga a pessoas jurídicas. Tal fato é facilmente percebido quando da análise do Anexo II - Demonstrativo de Lançamento de Fatos Geradores, elaborado pela própria autoridade fiscal, que detalha que o lançamento contábil 7071584 referente à conta “4.01.01.59 – Remuneração Variável” é relativo ao pagamento de serviços prestados por pessoa jurídica (CONSULTORIA TI, DESPESA REF. PRESTAÇÃO DE SERV. DE ASS. FINANCEIRA):

(...)

(B) Foram considerados como base de cálculo de tais contribuições valores relativos a contas de mero ajuste contábil, que também não compõem a remuneração efetivamente paga/devida aos empregados **(fls. 3137-3139 da Impugnação)**

Em sede de diligência fiscal, a autoridade fiscal deixou de considerar todas as explicações e documentos colacionados pela Contribuinte, ao argumento de que os itens de lançamento de referidas contas apresentam a ocorrência de fatos gerados das contribuições, englobando pagamentos realizados em contraprestação à atividade desenvolvida pelo trabalhador.

Como dito, a autoridade fiscal não compreendeu a **existência de dois lançamentos para um mesmo fato contábil** – um após o outro (mas, o mesmo fato) – sendo o segundo lançamento realizado unicamente para obedecer ao critério de rateio por centro de custos (divisão gerencial, apenas).

Diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, a Contribuinte apenas demonstrou que os valores relativos a determinadas contas não podem ser considerados como base de cálculo, pois correspondem a lançamentos de **rateio** de folha de pagamento e **notas de débito** para a transferência de despesas entre centros de custos das filiais.

Exemplificando: a autoridade fiscal considerou base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros os valores relativos às contas “**4.01.01.60 - RH Direto - Remuneração Variável**” e “**4.01.01.62 - RH Indireto - Remuneração Variável**” que, na verdade, tratam apenas de lançamentos de rateio de folha de pagamento da conta “**4.01.01.59 - Remuneração Variável**”, a qual já foi inteiramente levada à tributação.

Ao assim proceder, a autoridade fiscal majorou excessivamente base de cálculo da contribuição previdenciária (e também de terceiros), gerando um ônus indevido à Contribuinte, ante a imposição da cobrança da exação sobre valores decorrentes de mero ajuste contábil e que, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição.

Salienta-se que, desde a apresentação das Respostas aos Termos de Intimação Fiscal (especialmente ao TIF nº 05), a Contribuinte explica e detalha a necessidade de proceder com transferência de custos entre as contas contábeis dos projetos de pesquisa e desenvolvimento (que exigem dois lançamentos para um mesmo fato contábil).

Por todo exposto, requer sejam excluídas da base de cálculos das contribuições previdenciárias e de terceiros as contas de mero ajustes contábeis, por não comporem o salário de contribuição.

(C) Em algumas competências, os valores informados pela autoridade fiscal como declarados em SEFIP/GFIP's pela Contribuinte (Planilha II - Base de Cálculo Declarada em GFIP / I - EMPREGADO) divergem dos valores efetivamente declarados, conforme evidenciado na aba "Comparativo GFIP" da planilha **(fls. 3139-3141 da Impugnação)**

Também nesse ponto, deixou a autoridade fiscal de se manifestar e analisar as explicações/documentos colacionados pela Contribuinte, referentes tanto a erros formais quanto a erros materiais, tais como:

(i) Na competência de março/2017, a autoridade fiscal não considerou a declaração em GFIP da matriz no valor de R\$ 4.786.391,53, tendo considerado apenas o montante de R\$ 4.767.962,79, o que gerou uma diferença de R\$ 18.428,74 a mais na autuação;

(ii) Já na competência de julho/2017, houve erro de soma na planilha da autoridade fiscal, no montante de R\$ 314.487,66 da conta "RH – Indireto", que não foi considerado no cálculo, o que gerou uma diferença a menor no auto;

(iii) Foi considerado, de forma indevida, os valores relativos aos registros constantes nas contas contábeis que não são salário de contribuição, conforme indicado no item 29 (A) da Impugnação e nas abas "Resumo por Conta Despesa" e "Resumo por Despesa", no montante de R\$ 1.182.204,96;

(iv) Não considerou as informações relativas às contas de ajuste contábil, o que gerou as diferenças entre os registros considerados na autuação e os constantes na contabilidade (ECD), conforme indicado no item 29 (B) da Impugnação e detalhados na aba "Resumo por Conta Despesa", no montante de R\$ 11.934.710,09;

(v) Deixou de considerar a contas que, por sua natureza, devem sofrer a incidência das contribuições, tais como "4.01.01.40 - Horas Viagem"; "2.01.04.05 - INSS a recolher - Folha de Pagamento" e "2.01.07.06 - Provisão Rescisão", no montante de R\$ 167.371,14.

Ajustando os erros descritos acima, a Contribuinte demonstrou que **não há qualquer divergência entre as contas de natureza remuneratória registradas em ECD e os valores efetivamente declarados em GFIP**. Na verdade, haveria um crédito decorrente de pagamento a maior sobre a base de **R\$ 6.723,02**, conforme

demonstrado na aba “Resumo por Conta x Auto” da Planilha_Folha_de_Pagamento (DOC. 02 da Impugnação), também colacionada abaixo:

(...)

29.1. Apesar das explicações e demonstrações minuciosas da Contribuinte, bem como da determinação da DRJ08, a autoridade fiscal deixou de analisar tais pontos, o que apenas reforça as várias nulidades dos autos de infração impugnados (e, por consequência, sua total improcedência).

Apontou ainda “PONTOS REVELANTES QUE NÃO FORAM OBJETO DE ANÁLISE PELA DILIGÊNCIA FISCAL E QUE REFORÇAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO”:

37. Por fim, no tocante às contribuições relativas aos contribuintes individuais, tanto da empresa quanto do segurado – *que, em tese, deveria ter sido retida pela Contribuinte* –, em algumas competências, os valores informados pela autoridade fiscal como declarados em SEFIP/GFIP’s pela contribuinte (Planilha II - Base de Cálculo Declarada em GFIP / II - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL) **divergem** dos valores efetivamente declarados, conforme evidenciado na aba “Diferenças SEFIPs” da Planilha_Contribuintes_Individuais (DOC. 03 - IMPUGNAÇÃO).

37.1. Para demonstrar tal divergência, a Contribuinte utilizou como exemplo: (i) a competência de abril/2017, em que a autoridade fiscal deixou de considerar a declaração em GFIP da filial 0003 no valor de R\$ 1.190,47; e (ii) a competência de julho/2017, em que não foi considerada a informação declarada na GFIP da filial 0006 no valor de R\$ 6.750,00.

38. Para verificação, segue extrato da aba “Diferenças SEFIPs” da Planilha_Contribuintes_Individuais (DOC. 03 – IMPUGNAÇÃO), com os devidos destaques:

(...)

Como se percebe, o contribuinte apresentou de forma minudente as omissões e incorreções da informação fiscal, amparada em documentos juntados à impugnação.

O acórdão de impugnação (fl. 3614/3652) consignou o seguinte:

18.1. A alegação e a documentação acima têm o condão de modificar as bases de cálculo parcialmente, pelas razões que se passa a expor.

18.2. Durante o procedimento fiscal, a auditoria considerou para a apuração das bases de cálculo algumas contas, que foram identificadas nos registros contábeis que seguem demonstradas na Planilha I – **Base de Cálculo dos Segurados Empregados, fl.1050**, vejamos:

(...)

18.3. Cabe esclarecer que a auditoria levou em consideração para a apuração das bases de cálculo os registros verificados na Escrituração Contábil Digital – ECD e as

informações das GFIPs, para o ano de 2017, **antes do início do procedimento fiscal**. Do confronto dos citados documentos foram verificadas diferenças que não foram oferecidas à tributação (bases de cálculo = ECD X GFIP), conforme tabela que segue abaixo.

18.4. Em sede de diligência, a Fiscalização após a análise do doc. 09 (conta outros gastos - fls. 3.453/3.516 – impugnação original), concluiu que as bases de cálculo devem ser retificadas, conforme determina a informação fiscal/planilha de fls. 3.548/3.554, vejamos:

(...)

18.5. No que toca as provas referentes ao doc. 02 (**impugnação original - fls.3.170 – não paginável**), a Fiscalização após a análise das planilhas/rubricas (diligência fiscal), concluiu que o citado documento não teria força de modificar as bases de cálculo apuradas (remuneração dos segurados empregados). Cabe esclarecer que as bases de cálculo mantidas (Anexo II – fls. 51/1.049), são parcelas integrantes do salário de contribuição nos moldes do art.28, I, da Lei 8.212/91.

18.6. Registra-se, ainda, que os lançamentos verificados e considerados pela Fiscalização tratam de verbas que integram a remuneração do segurado empregado (contas de fls. 202/1.103), uma vez que foram pagas como contraprestação pela atividade desempenhada por cada trabalhador.

18.7. Por fim, cabe destacar que a informação fiscal, abaixo transcrita, não merece reparo **com relação ao doc. 02 (fl.3.170 – não paginável)**, pois as contas utilizadas pela Fiscalização para a apuração das bases de cálculo foram identificadas na contabilidade digital da empresa como remunerações pagas aos seus trabalhadores por serviços prestados (**Anexo II – fls. 51/1.049 e Planilha I – Base de Cálculo dos Empregados - fl.1050**). Frisa-se, mais uma vez, que as bases de cálculo resultam das informações obtidas a partir do cruzamento da ECD X GFIP (2017).

(...)

18.12. E mais, o artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, prescreve a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, dispondo em seu § 2º: *“Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28”*.

18.13. Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, são considerados salário de contribuição, somente ficando afastadas as hipóteses previstas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, **desde que devidamente demonstrado pela empresa**.

18.14. Isto posto, cumpre consignar que a contestação pela empresa deve vir **acompanhada de provas quanto à indevida inclusão de rubricas não tributáveis**

nas bases de cálculo apuradas pela Fiscalização (diferenças = ECD X GFIP), ou seja, a alegação deve ser apresentada com documentação forte o suficiente para que o pleito solicitado seja atendido (**verbas não integrantes do salário de contribuição**). Assim, no caso em tela, apenas parte da documentação apresentada pela empresa teve o condão de retificar as bases de cálculo (RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO).

18.15. Em resumo, as alegações/documentos apresentadas pela Impugnante no prazo da impugnação e após a ciência do resultado da diligência, **não foram capazes de desconstituir integralmente os autos de infração** (Parte da Empresa, GILRAT e Segurado Empregado - fls. 03/12 e fls. 13/18), razão pela qual a retificação das bases de cálculo observará o Anexo A – Ajuste da Base de Cálculo, fls. 3.553/3554, conforme tela abaixo:

(...)

18.16. Por fim, cabe destacar, aqui, o disposto no artigo 373, inciso II do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16/03/2015), a seguir reproduzido.

18.17. Dessa forma, as bases de cálculo referentes aos segurados empregados serão retificadas parcialmente, conforme exposto nas Informações Fiscais de Diligência e Anexo A – Ajuste de Bases de Cálculo, fls. 3.548/3.555.

(...)

19.15. Argumenta, ainda, a empresa que em algumas competências existem divergência de valores efetivamente declarados, conforme planilha - contribuinte individual (doc.03 - fl.3.171 – não paginável).

19.16. Em que pese o argumento acima, entende-se que a planilha juntada pela empresa, no prazo da impugnação, não é hábil o suficiente para comprovar as divergências apontadas, necessitando, portanto, de mais elementos para demonstrar o alegado, conforme determina o art.373, II do CPC, acima transcrito.

19.17. Com relação às contribuições previdenciárias referente à parte dos segurados contribuintes individuais, vale registrar que a Fiscalização procedeu as devidas retificações, conforme planilha de fl.3.554 – Anexo A (vide item 18.10, deste voto).

19.18. Ressalta-se que as alegações apresentadas pela Autuada, **após o resultado da diligência**, com relação aos contribuintes individuais não foram capazes de ensejar a retificação total dos autos de infração (parte da empresa e segurado contribuinte individual).

19.19. É importante destacar que o salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais, encontra-se previsto no artigo 28, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, vejamos:

(...)

19.20. Diante do acima exposto, as bases de cálculo referentes aos segurados contribuintes individuais serão retificadas parcialmente, conforme as Informações Fiscais de Diligência e Anexo A – Ajuste de Bases de Cálculo, fls. 3.548/3.554.

Como se percebe dos trechos colacionados, a decisão recorrida, bem como a informação fiscal de diligência que a antecedeu, não enfrentaram de modo específico e individualizado os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte. Em alguns pontos, os fundamentos da impugnação e da manifestação foram simplesmente ignorados; em outros, houve resposta genérica e abstrata, sem o devido cotejo entre as rubricas impugnadas, os lançamentos contábeis e as provas constantes dos autos (planilhas, documentos e demonstrativos).

Tal proceder configura manifesta deficiência de fundamentação, pois a motivação há de ser idônea, suficiente e pertinente ao caso concreto, permitindo ao contribuinte compreender as razões do convencimento e ao julgador exercer o controle de legalidade do lançamento.

Não basta, portanto, a invocação genérica do art. 28, I, da Lei 8.212/91 ou do ônus da prova do art. 373, II, do CPC, sem o exame dos elementos probatórios concretos trazidos aos autos, sobretudo quando a própria decisão de diligência determinara a análise integral das planilhas e documentos apresentados (itens 6.5 e 8 do despacho de fls. 3541/3544) e, se procedente, a elaboração de planilhas de retificação para todos os autos de infração.

À vista disso, passo a demonstrar, ponto a ponto, os tópicos da impugnação que não foram objeto de análise específica ou que foram refutados de forma genérica, evidenciando a insuficiência da motivação e a consequente nulidade do acórdão recorrido.

A. Rubricas sem natureza remuneratória

Na impugnação (item 29, fls. 3135 e seguintes), o contribuinte sustentou que diversos valores considerados pela fiscalização não ostentam natureza remuneratória, razão pela qual não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros.

As rubricas indicadas foram: (i) abono pecuniário de férias; (ii) abono salarial / auxílio-mudança; (iii) férias indenizadas pagas em rescisão; (iv) salário – devolução de desconto; (v) exames admissionais e demissionais, ginástica laboral e vacina; e (vi) remuneração variável paga a pessoa jurídica (conta contábil 4.01.01.59, lançamento 7071584).

O contribuinte invocou, para tanto, as exclusões expressas do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991 — alíneas d, e (itens 6 e 7), g e q — e juntou documentação comprobatória (DOC. 02 – *Planilha Folha de Pagamentos*, abas “Razão” e “Resumo por Conta Despesa”; e DOC. 09 – comprovantes de despesas médicas, vacinas e ginástica laboral). A aba razão da planilha de fl. 3170, inclusive traz cópia completa do razão das contas contábeis utilizadas para o lançamento.

A Informação Fiscal de diligência (fls. 3547/3552), todavia, não enfrentou individualmente nenhuma dessas rubricas, limitando-se a afirmar, em termos genéricos, que “os

registros contábeis apresentam situação de ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, ao vincular as verbas contabilizadas a diversos empregados identificados nas próprias contas, além de indicar o título das vantagens a que se referem os valores registrados (horas extras, gratificações, comissões, etc.)”, concluindo que “se referem às parcelas integrantes do salário de contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91”.

Essa resposta não cumpre a determinação da diligência (itens 6.5 e 8 do despacho de fls. 3541/3544), que exigia a análise de toda a documentação juntada e, caso procedentes as alegações, a elaboração de planilhas com as retificações pertinentes. Não houve qualquer exame específico dos documentos do DOC. 09, nem consideração das hipóteses legais de exclusão apontadas no § 9º do art. 28.

No tocante à rubrica “remuneração variável paga a pessoa jurídica”, a autoridade fiscal tampouco enfrentou o argumento de que o lançamento 7071584 (conta 4.01.01.59) refere-se a serviços prestados por pessoa jurídica (Consultoria TI), conforme consta do próprio *Anexo II – Demonstrativo de Fatos Geradores*. Ao invés de verificar a natureza jurídica do pagamento, a informação fiscal manteve, de forma uniforme, o entendimento de que todos os lançamentos da referida conta corresponderiam a “remuneração de empregados”.

O acórdão recorrido (fls. 3614/3652) igualmente não analisou as rubricas e documentos individualmente. Limitou-se a registrar que “as bases de cálculo mantidas (Anexo II, fls. 51/1049) são parcelas integrantes do salário de contribuição nos moldes do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91” e que “a alegação deve vir acompanhada de documentação forte”, reproduzindo o argumento genérico da fiscalização e invocando o ônus da prova (art. 373, II, do CPC) sem realizar o cotejo probatório concreto.

Constata-se, assim, que: (i) foram ignoradas as teses e provas relativas às rubricas de abono pecuniário, abono salarial/auxílio-mudança, férias indenizadas, salário–devolução, exames, ginástica laboral e vacina, que sequer são mencionadas na informação fiscal nem no voto recorrido; e (ii) refutada de forma genérica a questão da “remuneração variável” paga a pessoa jurídica, sem qualquer análise do documento contábil que demonstra tratar-se de pagamento a PJ, e não a empregado.

Tal omissão configura deficiência de fundamentação, por ausência de exame específico das alegações e das provas, impedindo o controle da legalidade do lançamento e caracterizando violação ao dever de motivação previsto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Assim, reconhece-se a deficiência de motivação quanto às rubricas indicadas, impondo o reexame individualizado de cada verba e documento (DOC. 02 e DOC. 09), com verificação da sua natureza à luz das exclusões do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991 e do lançamento específico 7071584, antes de qualquer nova conclusão sobre a composição da base de cálculo.

- **B. Lançamentos de mero ajuste contábil e rateios entre centros de custos**

O contribuinte, tanto em sede de impugnação (fls. 3137-3139) quanto em manifestação posterior (fls. 3559-3573), sustentou que a fiscalização incorreu em erro material ao considerar, como base de cálculo das contribuições previdenciárias, valores relativos a lançamentos de mero ajuste contábil, que não correspondem a pagamentos efetivos aos empregados.

Segundo descreveu, a empresa realiza dois lançamentos contábeis para um mesmo fato gerador — o primeiro registra a despesa efetiva de pessoal, e o segundo constitui lançamento de rateio entre centros de custos (projetos ou filiais), de modo que o mesmo valor é replicado apenas para fins gerenciais.

Aduziu que a autoridade fiscal não compreendeu a natureza desses lançamentos, o que levou à duplicidade de valores em várias contas, especialmente nas seguintes: 4.01.01.35 – RH Direto, 4.01.01.44 – RH Indireto, 4.01.01.52 – RH Direto Benefícios, 4.01.01.60 – RH Direto Remuneração Variável, 4.01.01.62 – RH Indireto Remuneração Variável, e 4.01.01.59 – Remuneração Variável.

Explicou ainda que as contas 4.01.01.60 e 4.01.01.62 representam rateios da conta 4.01.01.59, a qual já foi integralmente levada à tributação. Assim, ao considerar novamente os valores dessas duas contas, a fiscalização teria majorado artificialmente a base de cálculo, cobrando contribuição sobre valores meramente redistribuídos internamente entre centros de custos.

Apontou, ademais, que tais informações já haviam sido prestadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 05, nas quais detalhou o procedimento contábil adotado para os projetos de pesquisa e desenvolvimento (P&D), que exigem a alocação proporcional de custos de pessoal entre centros de custos distintos.

Apesar disso, a Informação Fiscal de diligência (fls. 3547-3552) resumiu o ponto afirmando que

De acordo com os itens de lançamento das referidas contas, às fls. 202/1013, os registros contábeis apresentam situação de ocorrência de fatos geradores de Contribuição Previdenciária, ao vincular as verbas contabilizadas a diversos empregados identificados nas próprias contas, além de indicar o título das vantagens a que se referem o valores registrados (horas extras, gratificações, comissões, etc), englobando pagamentos realizados em contraprestação à atividade desenvolvida pelo trabalhador, o que constitui base de cálculo de contribuição previdenciária, nos termos da Lei nº 8.212/91, Art. 28, inc. I.

Acrescente-se que, os itens de lançamentos registrados nas mencionadas contas, como consta no Anexo II – Demonstrativo de Fatos Geradores, se referem às parcelas integrantes do salário de contribuição, não sendo possível identificar a

ocorrência de duplicidade de lançamentos em decorrência da transferência de valores contabilizadas para outras contas ou centros de custos.

Não houve, porém, qualquer demonstração analítica de que essa verificação tenha sido efetivamente realizada. A informação não reproduz as planilhas de conferência, não coteja os lançamentos sucessivos (original e rateio), não trata dos exemplos concretos indicados pelo contribuinte e não examina a resposta ao TIF n.º 05.

A diligência, ademais, havia determinado expressamente que, caso as bases devessem ser modificadas, fossem elaboradas planilhas com as retificações pertinentes para todos os autos (parte patronal, parte segurado e terceiros). Nenhuma planilha dessa natureza foi juntada, limitando-se o relatório fiscal a afirmar, de forma conclusiva, a inexistência de duplicidade.

O acórdão recorrido (fls. 3614-3652) manteve o mesmo padrão de fundamentação. Registrou apenas que as contas utilizadas pela fiscalização “tratam de verbas que integram a remuneração do segurado empregado” e que as bases de cálculo “resultam das informações obtidas a partir do cruzamento da ECD x GFIP”, sem enfrentar o argumento de duplicidade decorrente dos lançamentos de rateio e sem demonstrar a análise contábil dos valores.

Portanto, a tese central do contribuinte — existência de lançamentos duplicados decorrentes de rateio por centro de custos — não foi objeto de exame específico nem pela informação de diligência nem pelo acórdão recorrido. Ambos limitaram-se a refutação genérica, sem demonstrar o reprocessamento das planilhas e sem atender à determinação de retificar as bases, caso procedentes as alegações.

Tal omissão consubstancia deficiência de fundamentação, pois impede verificar se os valores autuados efetivamente representam remuneração de empregados ou simples transferências contábeis internas, o que compromete a validade do lançamento e da decisão administrativa que o manteve.

Portanto, constata-se deficiência de motivação quanto aos lançamentos de mero ajuste contábil e rateios entre centros de custos, impondo o reexame técnico das contas 4.01.01.35, 4.01.01.44, 4.01.01.52, 4.01.01.59, 4.01.01.60 e 4.01.01.62, com a verificação efetiva da ocorrência (ou não) de duplicidade, bem como a elaboração das planilhas retificadas exigidas no despacho de diligência, abrangendo todos os autos de infração.

- **C. Divergências entre ECD e GFIP – Segurados Empregados**

O contribuinte sustentou, na impugnação (fls. 3139-3141) e reiterou na manifestação (fls. 3559-3573), que a autoridade fiscal apurou incorretamente as bases de cálculo das contribuições relativas aos segurados empregados, por ter deixado de considerar valores efetivamente declarados em GFIP e, em contrapartida, incluído montantes inexistentes ou de natureza não remuneratória.

Para demonstrar o equívoco, apresentou planilhas detalhadas no DOC. 02 – Planilha_Folha_de_Pagamentos, especialmente nas abas “Comparativo GFIP” e “Resumo por Conta x Auto”, com exemplos numéricos concretos.

Segundo o contribuinte, o somatório desses equívocos revelaria, ao final, ausência de qualquer diferença entre os valores de ECD e GFIP, havendo, inclusive, crédito a favor da empresa, decorrente de pagamento a maior sobre a base de R\$ 6.723,02.

A Informação Fiscal de diligência (fls. 3547-3552), porém, não analisou essas divergências numéricas. A resposta limita-se a reafirmar que as contas do *Anexo II – Demonstrativo de Fatos Geradores* “se referem às parcelas integrantes do salário de contribuição”, e que “não se identificou duplicidade de lançamentos”, sem examinar as competências apontadas, sem reexecutar as somas e sem reproduzir qualquer planilha de conferência. Não houve, ademais, atendimento à determinação da diligência (item 8 do despacho de fls. 3541/3544) quanto à elaboração de planilhas retificadas para todos os autos, caso constatadas incorreções.

O acórdão recorrido (fls. 3614-3652) também não examinou as diferenças por competência. Limitou-se a afirmar que “as bases de cálculo resultam do cruzamento entre ECD e GFIP”, e que “a documentação apresentada não teria força para modificar as bases apuradas”, reconhecendo apenas retificações parciais derivadas do DOC. 09 (“Outros Gastos”), conforme o “Anexo A – Ajuste de Bases de Cálculo” (fls. 3548/3555). Os valores e exemplos concretos trazidos no DOC. 02, todavia, não foram objeto de cotejo, sendo afastados de modo genérico sob o argumento de insuficiência de prova (art. 373, II, CPC).

Dessa forma, a autoridade fiscal ignorou por completo as divergências numéricas demonstradas (competências 03/2017 e 07/2017, e demais valores apontados), sem refazer os cálculos nem verificar os erros de soma e omissão. A DRJ refutou genericamente o ponto, sem análise dos números e documentos, e sem indicar como o Anexo A teria absorvido ou corrigido as diferenças indicadas pelo contribuinte.

Esse quadro evidencia deficiência de fundamentação, pois a decisão não enfrenta as provas produzidas nem os valores concretos apontados, impedindo aferir a correção das bases de cálculo e contrariando o dever de motivação (art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999).

Assim, reconhece-se deficiência de motivação quanto às divergências entre ECD e GFIP, devendo a autoridade fiscal, em novo exame, cotejar competência por competência os valores indicados nas planilhas do DOC. 02, verificar os erros de soma e omissões apontados, e elaborar planilhas retificadas completas para todos os autos, inclusive contemplando eventual crédito apurado na aba “Resumo por Conta x Auto”.

- **D. Divergências em GFIP – Contribuintes Individuais**

O contribuinte também apontou inconsistências nas bases de cálculo relativas aos segurados contribuintes individuais, detalhadas no DOC. 03 – Planilha_Contribuintes_Individuais, especialmente na aba “Diferenças SEFIPs”, juntada com a impugnação (fls. 3171 e seguintes).

Sustentou que, em diversas competências, os valores considerados pela fiscalização como declarados em GFIP divergem dos efetivamente informados pela empresa, o que acarretou diferenças indevidas na base de cálculo das contribuições devidas tanto pela empresa quanto pelos próprios contribuintes individuais. Para demonstrar o equívoco, trouxe exemplos numéricos concretos.

Aduziu que, caso essas omissões fossem corrigidas, não subsistiriam diferenças positivas entre as bases declaradas e as apuradas pela fiscalização, sendo indevida a manutenção das exigências correspondentes.

A Informação Fiscal de diligência (fls. 3547-3552), contudo, não examinou os exemplos indicados, tampouco reproduziu as planilhas de verificação das GFIP por filial e competência. Limitou-se a afirmar, genericamente, que “os itens de lançamento das referidas contas apresentam fatos geradores de contribuição previdenciária” e que “não foi possível identificar duplicidade de lançamentos”.

O acórdão recorrido (fls. 3614/3652) tratou do ponto nos itens 19.15 a 19.20, reconhecendo, de modo genérico, que “a planilha juntada pela empresa não é hábil o suficiente para comprovar as divergências apontadas”, invocando novamente o ônus da prova (art. 373, II, CPC). Em seguida, consignou que “a fiscalização procedeu às devidas retificações conforme planilha de fl. 3554 – Anexo A”, sem, contudo, especificar quais ajustes teriam sido efetuados e se abrangeram as divergências indicadas nas filiais e competências mencionadas pelo contribuinte. Assim, o acórdão limita-se a reprodução conclusiva da informação fiscal, sem o exame dos exemplos concretos e sem indicação de fundamentos próprios.

Portanto, a autoridade fiscal deixou de analisar os exemplos e documentos colacionados no DOC. 03, omitindo o cotejo por competência e filial e a DRJ apenas reafirmou a insuficiência probatória, sem demonstrar que as supostas retificações do Anexo A tenham contemplado as divergências efetivamente comprovadas pelo contribuinte.

Esse comportamento caracteriza deficiência de fundamentação, pois impede verificar se as bases de cálculo dos contribuintes individuais foram apuradas de forma correta e se houve efetiva análise dos dados declarados em GFIP.

Reconhece-se, portanto, deficiência de motivação também quanto às divergências relativas aos contribuintes individuais.

À vista de todo o exposto, conclui-se que a informação fiscal de diligência e o acórdão recorrido padecem de manifesta deficiência de fundamentação, em violação ao dever de motivação previsto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e acolho a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos para a DRJ para a realização de novo julgamento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator