



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.723008/2016-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.708 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2020
Recorrente VR BENEFÍCIOS E SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. APRESENTAÇÃO DA PROVA NA IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTO LISTADO NA NORMA REGENTE COMO HÁBIL À COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DA GFIP. LANÇAMENTO CANCELADO.

Compete ao contribuinte a apresentação de documentos hábeis e idôneos capazes de comprovar as suas alegações.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, podendo ser juntada posteriormente em virtude da impossibilidade de fazê-lo por força maior e fato ou direito superveniente.

A comprovação da entrega das GFIP's dentro do prazo estabelecido na legislação de regência deve ser realizada a partir da apresentação de documento que é listado em ato normativo como hábil para tanto, sendo que, nas hipóteses em que a documentação apresentada comprova a entrega de todas as GFIP's objeto da autuação dentro do prazo previsto na legislação de regência, o auto de infração deve ser integralmente cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Virgílio Cansino Gil (Suplente) e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). O Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, por ter se

declarado impedido, foi substituído pelo Conselheiro Suplente Virgílio Cansino Gil. Ausente momentaneamente o Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 9º da Lei n. 8.212/91, porquanto a empresa autuada teria apresentado a GFIP da competência de 10.2011 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 34.458,93 (trinta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e noventa e três centavos) (fls. 4).

A empresa foi devidamente notificada da autuação e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 3, alegando, em síntese, que em 01.11.2011 havia realizado o envio do arquivo referente a GFIP objeto da autuação através do *Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social* – SEFIP, bem assim que o pagamento do FGTS ocorreu em 07.11.2011, ou seja, dentro do prazo legal, sendo que o sistema apenas liberaria a Guia de Recolhimento do FGTS para pagamento após a transmissão da SEFIP, conforme documentação anexada às fls. 5/9.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 28/31, a 8ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Em sua defesa o autuado alega que enviou Gfip no prazo e que está apresentando documentação para comprovar o alegado. Contudo, da análise da documentação acostada aos autos às fls. 4/20 e 22, observa-se que não há elementos que fundamentem essa alegação conforme determina o Decreto nº 70.235/1972, artigos 15 e 16 (...).

[...]

O contribuinte apresentou Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social (fl. 5), contudo, o referido documento foi emitido em nome de Trama Promoções Artísticas Ltda. O impugnante não juntou aos autos nenhum elemento que pudesse comprovar que houve alteração na denominação social.

Em função disso, tal documento não é suficiente para provar que, dentre os arquivos enviados pelo Sefip conforme esse protocolo, está a GFIP com informações referentes ao autuado, pois pela análise desse documento, não é possível concluir que o número de arquivo - Número de Referencial do Arquivo (NRA) gerado/referido nesse protocolo, efetivamente, corresponda a uma GFIP relativa ao impugnante. Isso porque um NRA pode se referir a entrega de GFIP de uma ou mais contribuintes.

No presente caso, uma vez que não há como vincular inequivocamente o Protocolo de envio de arquivos apresentados a uma GFIP do autuado, para que fosse feita tal comprovação, o contribuinte deveria ter anexado cópias dos documentos gerados/transmitidos pelo Sefip (cópia das páginas da GFIP que teria sido enviada no prazo legal que contém a indicação do NRA e do seu nome/CNPJ), de modo que restasse evidenciado que os NRA referidos nos protocolos de envio trazidos aos autos se referem às suas GFIP.

Esclareça-se que a ocorrência de eventuais recolhimentos de contribuição previdenciária por meio de Guias de Previdência Social - GPS ou para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço não são suficientes para comprovar o envio de GFIP no prazo determinado pela legislação. Nos termos do disposto no CTN, artigo 113, o

recolhimento se refere a obrigação tributária distinta da obrigação tributária acessória não cumprida pelo contribuinte e que foi motivo da autuação.”

Na sequência, a empresa autuada teve acesso ao conteúdo do Acórdão através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB em 11.12.2019 (fls. 36/38), data que deve ser considerada para fins de intimação à luz do artigo 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto n. 70.235/72. Com efeito, a empresa entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 42/46, protocolado em 26.12.2019 (fls. 39/40), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar que a documentação juntada comprova que a entrega da GFIP ocorreu no dia 01.01.2011, bem assim que a partir da análise do *Contrato Social* de 05.04.2010 é possível verificar que houve alteração da razão social de *Trama Promoções Artísticas Ltda* para *Smart.Net Serviços de Processamento Ltda* (fls. 54/60), sendo que, posteriormente, conforme se observa do Contrato de 05.04.2013, a razão social foi novamente alterada para *VR Benefícios e Serviços de Processamento Ltda* (fls. 61/67).

A empresa recorrente entendeu por colacionar aos autos (i) o comprovante de Declaração à Previdência - Demonstrativo das Contribuições devidas à previdência e a outras entidades por FPAS, (ii) o arquivo .sfp encaminhado e entregue através do site do Conectividade Social, (iii) o Protocolo de Envio de Arquivos do Conectividade Social, (iv) o Relatório Analítico da GPS e a Guia da Previdência Social e, por fim, (v) o Relatório Analítico da GRF e a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia.

Por fim, a empresa requer que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que a r. decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP seja integralmente reformada e, por via de consequência, que a multa seja excluída.

Da inteligência do artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72 e da documentação juntada aos autos

Pois bem. Na minha percepção, note-se que, ao menos aparentemente, a análise da documentação juntada aos autos não reivindica maiores digressões ou complexidades. Trata-se, na verdade, de valoração das provas que foram colacionadas aos autos.

De início, verifique-se que o artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o sujeito passivo deve apresentar documentos hábeis e idôneos que possam comprovar suas

alegações no momento do oferecimento da impugnação, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente em decorrência da preclusão processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

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;

[...]

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

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

Com a introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas.

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado a lei fixa o espaço máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto n. 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

Aliás, o próprio princípio do devido processo legal manifesta-se por meio de princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão apresenta-se como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente dos que querem alguns quando afirmam que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), porque ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto n. 70.235/72, a lei geral apenas será

aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica¹. E, aí, considerando que o Decreto n. 70.235/72 é lei específica, decerto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar conflitos aparentes de normas é que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

O próprio artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 elenca hipótese em que a norma ali prescrita é flexibilizada, de modo que a prova documental poderá ser apresentada após a formalização da peça impugnativa quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Observe-se que a pretensão da recorrente não se enquadra em quaisquer das hipóteses normativas elencadas.

Em comentários ao artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² dispõem o seguinte:

“É também possível legalmente apresentar provas que se destinem a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidos aos autos. É muito comum serem apresentados novos elementos de convicção apurados em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, tanto na primeira como na segunda instância. Cabe ressaltar que as diligências solicitadas, na maioria pelos julgadores, visam esclarecer dúvidas suscitadas nos autos ou esclarecer pontos obscuros. Há quem afirme que, se o julgador pode solicitar documentos a qualquer momento, o contribuinte, por essa mesma razão, também poderia espontaneamente juntá-los a qualquer tempo sem a ocorrência da figura da preclusão. Se, inclusive de ofício, o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deveria acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

Não nos parece acertado esse entendimento. A um porque, para o julgador não se aplicam as regras de preclusão previstas para o contribuinte, a quem - julgador - as regras do PAF lhe confere o direito de converter o julgamento em diligência quando houver necessidade de introduzir novos elementos formadores de convicção. A dois porque o resultado de uma diligência fiscal pode produzir o efeito de convencer, sensibilizar ou colocar em dúvida, a autoridade aplicadora da lei tributária, com competência legal para reexaminar o lançamento tributário. A três porque a autoridade julgadora deve, nos termos do RICARF/09, artigo 49, dentre outras coisas, observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio.”

Muito embora comumente se entenda que o artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicado às hipóteses em que novos elementos de convicção consubstanciados em novos fatos ou novas razões são posteriormente trazidos aos autos em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, parece-me razoável considerar que a melhor interpretação do dispositivo normativo em voga não se resume a tanto.

Em outras palavras, entendo que novos fatos ou razões podem ser trazidos aos autos em sede de decisão de 1ª instância. Ora, se o processo administrativo fiscal rege-se pelo princípio da verdade material não é de todo impossível que o julgador de 1ª instância possa

¹ É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

convencer-se de uma ou outra linha de entendimento em virtude de fatos ou razões outras que não foram mencionados anteriormente.

Aliás, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72³ bem dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova. Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide. É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. Decerto que a autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão. A atuação de ofício do julgador é no sentido de poder complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, restando-se concluir, portanto, que a busca pela verdade material não autoriza que o julgador possa substituí-las em desacordo com os fatos discutidos ou possa substituir os interessados na produção de provas⁵.

Tecidas essas linhas iniciais, penso que o caso em tela se enquadra com perfeição à hipótese do artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72, porque, ainda que a empresa recorrente tenha, em sede de impugnação, apenas juntado o *Protocolo de Envio de Arquivos Conectividade Social* em nome da *Trama Promoções Artísticas Ltda* (fls. 5), a autoridade julgante de 1ª instância acabou entendendo que o referido documento não era o bastante para

³ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

comprovar que a GFIP foi emitida dentro do prazo legal e que a empresa poderia ter juntado aos autos outros elementos que pudessem comprovar eventual alteração denominação social, de modo que, ao assim proceder, a autoridade acabou trazendo aos autos novas razões ou novos elementos de convicção. Peço vênica para transcrever trechos das referidas decisões que bem corroboram essa linha de entendimento:

“O contribuinte apresentou Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social (fl. 5), contudo, o referido documento foi emitido em nome de Trama Promoções Artísticas Ltda.. O impugnante não juntou aos autos nenhum elemento que pudesse comprovar que houve alteração na denominação social.

Em função disso, tal documento não é suficiente para provar que, dentre os arquivos enviados pelo Sefip conforme esse protocolo, está a GFIP com informações referentes ao autuado, pois pela análise desse documento, não é possível concluir que o número de arquivo - Número de Referencial do Arquivo (NRA) gerado/referido nesse protocolo, efetivamente, corresponda a uma GFIP relativa ao impugnante. Isso porque um NRA pode se referir a entrega de GFIP de uma ou mais contribuintes.

No presente caso, uma vez que não há como vincular inequivocamente o Protocolo de envio de arquivos apresentados a uma GFIP do autuado, para que fosse feita tal comprovação, o contribuinte deveria ter anexado cópias dos documentos gerados/transmitidos pelo Sefip (cópia das páginas da GFIP que teria sido enviada no prazo legal que contém a indicação do NRA e do seu nome/CNPJ), de modo que restasse evidenciado que os NRA referidos nos protocolos de envio trazidos aos autos se referem as suas GFIP.” (grifei).

E, aí, quando da interposição do presente Recurso Voluntário, a empresa recorrente acabou colacionando aos autos o *Contrato Social* de 05 de abril de 2010 em que demonstra que houve alteração da razão social de *Trama Promoções Artísticas Ltda* para *Smart.Net Serviços de Processamento Ltda.* (fls. 54/60) e o *Contrato Social* de 05 de abril de 2013 em que houve a alteração social de *Smart.Net Serviços de Processamento Ltda* para *VR Benefícios e Serviços de Processamento Ltda* (fls. 61/67).

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que o Manual SEFIP 8.4 bem dispõe que a entrega de GFIP's pode ser comprovada a partir dos seguintes documentos: (i) Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social; (ii) Comprovante de Declaração à Previdência; e/ou (iii) Comprovante/Protocolo de Solicitação de Exclusão. Confira-se:

“Manual SEFIP 8.4

11.2 – Comproverantes para a Previdência Social

A entrega de GFIP/SEFIP para a Previdência Social é comprovada com os seguintes documentos:

- a) Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social;
- b) Comprovante de Declaração à Previdência;
- c) Comprovante/Protocolo de Solicitação de Exclusão.”

Quaisquer dos documentos acima listados são hábeis a comprovar que a entrega da GFIP's foi efetivamente realizada em tal ou qual momento, não se cogitando, portanto, e até por força do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, em qualquer hierarquia entre os referidos documentos, de modo que todos eles apresentam o mesmo peso no julgamento da lide.

Compulsando os documentos colacionados aos autos, verifica-se que a empresa recorrente apresentou (i) o *Comprovante de Declaração à Previdência Social*, o qual, aliás,

havia sido transmitido em 01.11.2011 (fls. 47) e (ii) o *Protocolo de Envio de Arquivos emitido pelo Conectividade Social*, que também foi enviado em 01.11.2011 (fls. 5 e 48).

Considerando que o acervo probatório constante dos autos é um tanto convincente, entendo que a empresa recorrente logrou êxito em comprovar suas alegações no sentido de que havia apresentado a GFIP objeto da autuação dentro do respectivo prazo legal estabelecido pela legislação de regência. Por essas razões, a multa aqui discutida revela-se indevida e, por isso mesmo, deve ser extinta.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega