



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 14333.000107/2007-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2004-000.033 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de julho de 2023
Recorrente ELDORADO EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/08/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

O Contribuinte que deixar de indicar, na peça de impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal.

A mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DAS RAZÕES CONSTANTES DA IMPUGNAÇÃO.

Recurso voluntário que apenas reproduz as razões constantes da impugnação e que não traz nenhum argumento visando a rebater os fundamentos apresentados pelo julgador, para contrapor o entendimento manifestado na decisão recorrida, autoriza a adoção dos respectivos fundamentos e confirmação da decisão de primeira instância.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATRASO OU FALTA DE RECOLHIMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. LANÇAMENTO

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem (art. 37, da Lei nº 8.221/91).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão preferido pela Delegacia da Receita Previdenciária em Belém /PA, a qual manteve a exigência fiscal relativa ao recolhimento a menor de contribuições previdenciárias.

Segundo relatório fiscal as contribuições devidas foram apuradas com base nas folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, contabilidade da empresa e informações constantes no banco de dados da Secretaria da Receita Previdenciária - SRP da seguinte forma: no levantamento GFI - Salários de Contribuição Declarado em GFIP de 2003 a 2005, através do exame das GFIP em confronto com os sistemas informatizados da SRP; no CI - Contabilidade Não declarada em GFIP, por meio do cotejamento entre os valores lançados nas GFIP e constantes nos livros diários; no FRE - Fretes não declarados em GFIP, os valores foram apurados por meio de comparação entre as GFIP e as folhas de pagamento de contribuintes individuais da empresa e no levantamento PCI - Pagamento a Contribuinte Individual não declarado em GFIP que foram apuradas através do confronto entre as GFIP e as folhas de pagamento de contribuintes individuais da empresa.

A decisão foi recebida a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATRASO OU FALTA DE RECOLHIMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. LANÇAMENTO

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem (art. 37, da Lei nº 8.221/91).

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Irresignado com a decisão da DRJ, em seu recurso o sujeito passivo ratifica os argumentos expostos na peça de impugnação e traz ainda arguição de nulidade do lançamento sob o seguinte fundamento: “*a total Nulidade da NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO (NFLD), que originou o presente Processo e foi confirmada por Decisão de 1ª Instância (aliás também nula por não ter fundamento algum), desde que apenas aponta suposta falta de recolhimento de contribuição previdenciária, sem contudo comprovar, ou, ao menos, citar com que bases sustenta tal sonicação, posto que a NFLD aponta como fundamento dos Lançamentos em questão apenas a não correspondência entre os valores lançados no livro diário e razão e os constantes nas GFIP; o não recolhimento de contribuições incidentes em*

pagamentos efetuados a contribuintes individuais e a valores 'pagos a contribuintes individuais transportadores autônomos (frete) não declarados, TODOS REFUTADOS (sic) E DEVIDAMENTE COMPROVADO A MERA OCORRÊNCIA DE EQUÍVOCOS, QUE ALIAS JA FORAM CORRIGIDOS E, PORTANTO, NÃO REPRESENTARAM QUALQUER PREJUÍZO AO COFRE DA PREVIDÊNCIA.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

Segundo exposto no relatório em linhas gerais o contribuinte reitera seus argumentos de improcedência do lançamento haja vista a demonstração da ocorrência de meros equívocos entre os valores registrados na contabilidade e os declarados em GFIP, correção dos erros nos arquivos avaliados pela fiscalização, não ocorrência do fato gerador (RPAs cancelados/inexistência de pagamento). Como reforço de argumento o Contribuinte traz ainda em sede de recurso o argumento de nulidade do lançamento por ausência de motivação/fundamentação.

Pois bem, em que pese o argumento da defesa, entendo que a decisão deve ser mantida.

No que tange à preliminar de nulidade do lançamento dois pontos devem ser abordados.

Primeiro entendo que ao caso aplica-se o instituto da preclusão. Ao analisarmos a impugnação apresentada pelo Contribuinte e juntada às e-fls. 366/367 (fls. 361/362 – manual) percebemos a delimitação da lide construída: foram debatidos apenas os argumentos de correção dos erros apontados, equívocos nos registros contábeis e inoportunidade de parte dos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais. Ou seja, não há na peça de impugnação qualquer debate acerca da nulidade do lançamento, nem de forma implícita.

Em algumas ocasiões manifestei-me pela aplicação ao caso do art. 3º, III da Lei nº 9.784/99, admitindo com base na busca da verdade material que as partes apresentassem alegações e documentos até a proclamação da decisão final no processo administrativo. Eis o teor do dispositivo:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

...

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Ocorre que, embora concorde com a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99 ao processo administrativo fiscal, compreendi que referido artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 60 do mesmo diploma legal:

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

O fato do dispositivo trazer a expressão 'pedido de reexame' me leva ao entendimento que somente pode ser objeto de recurso matéria que tenha sido expressamente analisada pela decisão recorrida, caso não fosse essa a intenção o legislador teria aplicado vocábulo de significado mais amplo.

Os autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*in* 'Processo Administrativo Fiscal Comentado') explicam que a "preclusão está diretamente relacionada ao princípio do impulso processual o qual existe para evitar contratempos ao procedimento e garantir o avanço progressivo da relação processual, afirmam que por força deste princípio anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Para eles no "processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

Ao tratar dos princípios que permeiam o procedimento administrativo, o Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra 'Direito Tributário: linguagem e método', mesmo defendendo o "informalismo em favor do administrado" e a necessidade de simplificação da relação entre as partes expõe que:

3º - A rapidez, simplicidade e economia são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo de procedimento administrativo tributário. A rapidez interessa a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo hão de sugerir medidas coibitivas, tanto para Fazenda como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificadas pela inércia de agentes da Administração ou do titular de direito subjetivos.

A medida coibitiva encontrada pelo legislador é exatamente a preclusão que pode ser construída por meio da interpretação conjunta da normas do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72. O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal. Defender uma mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica.

Vale citar entendimento inovador da professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro 'A Prova no Direito Tributário', para qual não se justifica diferenciar verdade material de verdade formal. Segundo nos apresenta em qualquer processo o que se busca é a verdade lógica construída a partir dos elementos juntados aos autos:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do

procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Como dito, não encontrei apontamentos que me levasse ao raciocínio de ter ocorrido na peça de impugnação uma abordagem implícita do tema, inexistente na manifestação original do contribuinte qualquer debate acerca da nulidade do lançamento.

Mesmo que superada a preclusão acima, da análise do lançamento e respectivo relatório fiscal é possível observar a presença de todos os elementos exigidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, notadamente sua fundamentação, motivação e base de cálculo, vejamos:

3. LEVANTAMENTOS

Este documento contém os levantamentos abaixo relacionados, cujas competências e valores apurados encontram-se discriminados no Relatório de Lançamentos - RL, quais sejam:

COD.	DESCRIÇÃO
GFI	Salário de Contribuição Declarado em GFIP de 2003 até 2005
FRE	Fretes não declarados em GFIP
CI	Contabilidade Não Declarada em GFIP
PCI	Pagamento a Contribuinte Individual não declarado em GFIP

3.1 GFI — Salário de Contribuição Declarado em GFIP de 2003 até 2005 foi apurado ao exame das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social - GFIP conforme dispõe o inciso IV do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social — RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 apresentadas pela empresa conforme solicitado em TIAD durante a ação fiscal e disponíveis nos sistemas informatizados da SRP.

3.2 CI — Contabilidade Não Declarada em GFIP corresponde aos valores pagos aos segurados apurados através dos Livros Diário e Razão referentes ao período fiscalizado e que ultrapassam o salário de contribuição declarado em GFIP, o que ensejou AUTO DE INFRAÇÃO DEBICAD 35.704.025-2. Esse levantamento possui o código de lançamento SC-Salários que abriga todos os lançamentos contábeis que possuem os fatos geradores de contribuição previdenciária, devidamente identificados por conta, data de lançamento e histórico do lançamento; código de lançamento ABA - Abatimento de Contribuição que abate as contribuições já declaradas em GFIP, como também outros valores que estão a crédito nas contas de salários devido a atrasos e/ou faltas. Esse código de lançamento ABA - Abatimento de Contribuição impossibilita a cobrança em duplicidade de valores já lançados no levantamento GFI. As contas de onde procedem os valores elencados em CI estão a seguir discriminadas de forma exaustiva. Foi apurada a contribuição referente à parte patronal de 20%; 3% para GILRAT e 5,8% referente contribuição de terceiros vinculados ao FPAS 507.

...

3.3 FRE — Fretes não declarados em GFIP contempla os valores pagos a contribuintes individuais transportadores autônomos não declarados em GFIP motivando a emissão de AUTO DE INFRAÇÃO DEBICAD 35.704.025-2. Os valores apurados foram retirados da folha de pagamento em meio digital de contribuintes individuais da empresa, que também disponibilizou sua apresentação em meio físico, este último utilizada apenas para conferência por amostragem da informação em meio digital. Os dados referentes a autenticação dos arquivos digitais utilizados na presente auditoria encontram-se na seção 5. DOS ARQUIVOS DIGITAIS. Acrescente-se que alguns pagamentos através de RPA foram cancelados e não chegaram a ser

contabilizados nem a despesa nem seu respectivo estorno e, portanto, não foram alvo de tributação previdenciária. Entretanto a folha de pagamento a contribuintes individuais inclui esses pagamentos que na verdade não existiram. Tal folha encontra-se anexada em meio digital. Pode-se observar a veracidade da listagem de RPA cancelados através do próprio RPA. Essa relação foi fornecida pela empresa como resposta ao TIAD de 12/12/2005. Apurou-se a contribuição patronal de 20% referente aos pagamentos de frete válidos, como também a alíquota de 2,5% referente à contribuição de terceiros vinculados ao FPAS 620.

3.4 PCI — Pagamento a Contribuinte Individual não declarado em GFIP diz respeito a valores pagas a contribuintes individuais que prestaram serviços ao contribuinte contudo sem a devida declaração em GFIP, o que ensejou a lavratura de AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 35.704.025-2. Assim como no levantamento FRE — Fretes não declarados em GFIP os valores lançados foram retirados da folha de pagamento em meio digital de pagamentos a contribuintes individuais. Acrescenta-se que alguns pagamentos através de RPA foram cancelados e não chegaram a ser contabilizados nem a despesa nem seu respectivo estorno e, portanto, não foram alvo de tributação previdenciária. Entretanto a folha de pagamento a contribuintes individuais inclui esses pagamentos que na verdade não existiram. Tal folha encontra-se anexada em meio digital. Pode-se observar a veracidade da listagem de RPA cancelados através do próprio RPA. Essa relação foi fornecida pela empresa como resposta ao TIAD de 15/12/2005. Apurou-se a contribuição patronal de 20% referente aos pagamentos válidos a contribuintes individuais.

Da leitura dos trechos acima é possível perceber que a motivação do lançamento tem como base as divergências entre as informações fornecidas pelo próprio contribuinte por meio de suas declarações em GFIP (a qual possui, ao contrário do alegado, natureza constitutiva nos termos da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça: “*A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*”) e aquelas informadas em sua contabilidade.

No mais, a FLD - Fundamentos Legais do Débito de e-fls. 264/267 (fls. 260/263 numeração manual) traz a relação exaustiva do dispositivos legais aplicáveis ao caso.

Quanto ao mérito do recurso, o mesmo se limita a reproduzir os argumentos já analisados pela decisão recorrida, inexistindo fundamentação ou provas capazes de contraditar a conclusão da Decisão-Notificação nº 12.401.4/0148/2006.

Por essa razão, nesse ponto, aplico o permissivo do art. 57, § 3º, do RICARF, o qual dispõe:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas

razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.

Cumprindo o Regimento Interno, transcrevo a fundamentação da **Decisão-Notificação nº 12.401.4/0148/2006**, a qual adoto como razões de decidir:

DA DECISÃO

8. Inicialmente, deve-se esclarecer que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD e lançada quando se verificam irregularidades no cumprimento da obrigação principal tributária, ou seja, falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, conforme determinação do art. 37 da Lei nº 8.112/91, ao passo que o Auto de Infração - AI é lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação tributária acessória - consoante definição do art. do Código Tributário Nacional - prevista na legislação previdenciária (art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, com redação da Lei nº 9.528/97).

9. Em relação à não correspondência entre os valores lançados no livro diário e razão e os constantes nas GFIP, embora alegue a impugnante que ocorreu por equívoco, são os mesmos devidos à previdência social, pois o lançamento em foco não se refere à autuação por descumprido de obrigação acessória, mas ao não recolhimento de contribuições previdenciárias.

10. No tocante a cobrança dos fretes que foram pagos aos contribuintes individuais e não recolhidos aos cofres da previdência, fica claro no item 3.3. do relatório fiscal (fis.285), que foram lançados apenas os valores efetivamente pagos a título de frete, não sendo tributados os pagamentos que tiveram o RPA cancelado, portanto, não assiste razão ao contribuinte que afirma a incorreção dos referidos valores.

11. Ao contrário do que acredita a impugnante, a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a qualquer título a contribuinte individual está prevista no artigo 22, inciso III da lei 8.212/91, com a redação dada pela lei 9.876/99, in verbis:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

12. Em relação às alegadas retificações efetuadas nas GFIP pela impugnante, as mesmas não têm o condão de modificar o lançamento em tela, uma vez que se referem correção de obrigações acessórias, enquanto o débito em tela trata da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte.

13. Enfim, do exame dos autos, observou-se que a essência do procedimento fiscal foi minudenciada, na medida em que o fato gerador foi identificado, a sua fundamentação legal foi esclarecida, os critérios pecuniários do lançamento foram explicitados e foram possibilitados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, de acordo com a estrita legalidade administrativa (art. 37, caput, da Carta Magna) e com o mandamento constitucional previsto no art. 5º e inciso LV da Constituição de 1988.

Reitera-se, por relevância, que inexistem nos autos provas capazes de desconstruírem os fatos geradores apurados pela fiscalização: inexistem provas acerca da ocorrência de erro escusável na geração das GFIPs ou nos registros contábeis, e há no relatório fiscal menção expressa de os pagamentos cancelados à contribuinte individuais terem sido desconsiderados.

Por fim faço destaque para o fato de haver nos autos informação acerca da realização de depósito recursal (conforme guia e comprovante de pagamento de e-fls. 767 - fls. 738 – manual), devendo a autoridade competente avaliar acerca da necessidade de devolução do valor ao contribuinte em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri