



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35166.000081/2007-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.073 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente BETTA SERVIÇOS GERAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo a recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento e nem demonstrado fato extintivo, não prosperam as meras alegações.

TERMO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA FISCAL. EFEITOS.

O detalhamento da fiscalização e a motivação do lançamento de ofício constam dos documentos a instruir a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, com destaque para o Relatório Fiscal e suas planilhas anexas. Apesar de anexo à NFLD, o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal tem a finalidade específica de atestar o fim do procedimento fiscal, não estando a validade do lançamento de ofício a ele atrelada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Por força do Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, deve prevalecer o entendimento de não incidir contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação *in natura*.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. ADIANTAMENTO SALARIAL. FATO GERADOR.

O pagamento de adiantamento salarial constitui-se em fato gerador das contribuições incidentes sobre folha de pagamento.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de

ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia desacompanhado da indicação de quesitos, bem como o desacompanhado do nome, endereço e qualificação profissional de perito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) cancelar o lançamento referente ao levantamento PAT - PROG ALIM TRAB; e b) reconhecer a retroação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1070/1114) interposto em face de decisão (e-fls. 1011/1039) que julgou procedente em parte Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 35.909.459-7 (e-fls. 02/147), no valor total de R\$ 153.856,40 a envolver as rubricas "11 Segurados", "12 Empresa", "13 Sat/rat", "14 C.Ind/adm/aut", "15 Terceiros", "19 Glosa compens", "1F Contrib Indiv", "22 Deduções", "36 Juros s/recolhir" e "37 Multa s/recolhin" (levantamentos: CON- CONTABILIDADE, DAL- Diferença de Ac. Legais, FP - FOLHA DE PAGAMENTO, FPG- FOLHA DE PAGAMENTO GFIP e PAT - PROG ALIM TRAB) e competências 01/2001 a 12/2005 (após Acórdão de Impugnação, competências 01/2002 a 12/2005), cientificada em 04/01/2007 (e-fls. 02). Do Relatório Fiscal (e-fls. 158/169), extrai-se:

2.1.2. LEVANTAMENTOS FPG - FOLHA DE PAGAMENTO - GFIP:

2.1.2.1. Neste código de levantamento foram lançados os fatos geradores de contribuições previdenciárias informados pela empresa em GFIP, inclusive ' nas complementares e documentos de retificação.

2.1.3. FP - FOLHA DE PAGAMENTO:

2.1.3.1 Neste código de levantamento foram lançados os fatos geradores das contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, pelo sujeito passivo, apuradas conforme explicitado a seguir:

2.1.3.1.1. Remuneração dos Segurado Empregado:

a) Após o cruzamento analítico, por trabalhador, das informações contidas na Folha de Pagamento-(FPA), RAIS (RC) e DIRF, foram definidas como base para cálculo das contribuições previdenciárias a maior remuneração encontrada entre as fontes citadas.

b) Este levantamento contém as diferenças existentes entre o confronto dos valores obtidos como descrito no item anterior com os declarados pela empresa na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP.

c) Pelo fato destas remunerações não terem sido informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, houve a lavratura do Auto de Infração - AI CFL 68 n.º 35.909.457-0

d) Foi inserido ao presente relatório o Anexo I demonstrando as divergências encontradas para cada situação acima descrita, contendo competência, NIT, nome, origem da informação e seu respectivo valor, remuneração declarada em GFIP e diferença lançada.

2.1.3.1.2. Remuneração dos Contribuintes Individuais:

a) A remuneração dos segurados contribuintes individuais não lançados em GFIP foram inseridos, também, neste levantamento e serviu de base para o cálculo das contribuições a cargo da empresa;

b) Esta remuneração esta demonstrada, por competência, no Relatório de Lançamentos - RL, através do lançamento PRO - Pró-Labore e, no campo "O3-BC C.Ind./Adm/Aut" do Discriminativo Analítico do Débito - DAD.

c) No período de 01/2001 a 07/2005, em decorrência do disposto no inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 24/07/1991, publicada no Diário Oficial da União - DOU em 25/07/2001, combinado com o § 4º. do art. 71 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, publicada no DOU em 15 de julho de 2005, citadas a seguir, foi também considerada remuneração paga aos administradores e, não informadas em GFIP, àquelas extraídas da DIRF, informadas no código 3208 - Aluguéis e Royalties Pagos a Pessoa Física. (...)

d) A partir de 04/2003, a empresa é obrigada, por força do art. 4º da Lei n.º 10.666, de 08 de maio de 2003, a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher os valores arrecadados no prazo legal. O desconto da contribuição presume-se feito regular e oportunamente, ficando a mesma responsável pelo recolhimento de importâncias não descontadas ou descontadas em desacordo com a legislação.

e) Estas contribuições, devidas e não recolhidas pela empresa, constam da planilha "Cálculo da contribuição dos segurados contribuintes individuais a partir de 04/2003", assim como, do Relatório de Lançamentos - RL, através do lançamento CCI e, do campo 1F-"Contrib.Indiv." do DAD.

f) Pelo fato desta remuneração não ter sido informada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, houve a lavratura do Auto de Infração - AI CFL 68 n.º 35.909.457-0

g) O Anexo II, parte integrante deste relatório, detalha a situação descrita neste item.

2.1.4. CON - CONTABILIDADE

2.1.4.1. Este levantamento contempla as diferenças a maior encontradas pelo confronto entre os valores lançados na escrita contábil, representativos das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, inclusive as relativas a férias e rescisão do contrato de trabalho, e aqueles informados na Folha de Pagamento.

2.1.4.2 Os valores da folha de pagamento estão relacionados no Relatório de Lançamentos - RL, no campo "lançamentos" como BC - Remuneração, e mensurados no campo "Vlr. Lançado", constantes dos levantamentos FP e FPG.

2.1.4.3. Os valores acima confrontados, inclusive as contas da escrita contábil utilizadas, encontram-se no Anexo III deste relatório.

2.1.5. PAT - PROG. ALIM. TRAB.

2.1.5.1 Neste levantamento foram lançados os fatos geradores decorrentes do recebimento de parcela "in natura", em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência, nos termos da Lei nº 6.321/76, ou seja, a empresa não possuía no período do lançamento, a inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. (...)

2.1.5.6. Seus valores foram extraídos da Contabilidade através dos lançamentos a débito das contas 410101016 e 410201010, sendo que os lançados a crédito foram deduzidos;

2.1.5.7. Pelo fato da remuneração em questão não ter sido informada na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social ~ GFIP, houve a lavratura do Auto de Infração - AI CFL 68 nº 35.595.350-1.

3. DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO SUJEITO PASSIVO

3.1. Todos os recolhimentos efetuados, pelo sujeito passivo, apresentados a fiscalização, bem como aqueles que não foram apresentados, porém constavam na conta corrente do INSS foram deduzidos do total do crédito previdenciário que está sendo lançado nesta NFLD.

3.2. Foram considerados também como créditos a favor do sujeito passivo, conforme lançamento com o Código DNF- Destaque de Nota Fiscal, discriminados no Anexo IV deste processo, os valores da retenção de 11% destacados em Notas Fiscais de Serviços emitidas pela empresa exceto, aqueles valores que já haviam sido objeto de restituição constantes dos processos nºs 37170.002081/2001-40; 4300179/2002 e 37170.000852/2002-25 para as competências 03, 10 e 12/2001 respectivamente, que tiveram seus valores glosados.

3.3. Informamos, ainda, que houve alteração de registro no Banco de Dados da Arrecadação em virtude de preenchimento incorreto no campo correspondente a competência da Guia da Previdência Social - GPS, informada como sendo de 13/2002, quando na realidade refere-se a 13/2003, contendo os seguintes valores: INSS (R\$ 13.583,14) e Outras Entidades (2.606,83), perfazendo um total de R\$ 16.189,97.

3.4. Os documentos de recolhimento aproveitados para abater do débito lançado estão relacionados individualmente e por competência no RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS -RDA ou somados, por competência, no campo Créditos Considerados do Discriminativo Analítico de Débito -DAD, partes integrantes da presente notificação.

Na impugnação (e-fls. 208/265), em síntese, se alegou:

(a) Nulidade. Habilitação profissional e princípio da legalidade.

- (b) Nulidade. Falta de demonstração do enquadramento legal. Cerceamento de defesa.
- (c) Nulidade. Erro de capitulação – violação do princípio da tipicidade.
- (d) Nulidade. Inexistência de provas.
- (e) Nulidade. Inexatidão do Termo de Encerramento da Fiscalização.
- (f) Inexistência das diferenças apuradas.
- (g) Verbas declaradas e ofertadas à tributação tempestivamente.
- (h) Indevida apuração da base de cálculo – erro de identificação da competência via DIRF.
- (i) Inexistência de pró-labore.
- (j) Diferença de base apurada indevidamente e recolhimento efetuado.
- (k) Juros e Multa em GFIP de responsabilidade de tomador.
- (l) Desconsideração indevida de INSS retido na fonte compensado.
- (m) Base de cálculo não tributável – aviso prévio indenizado.
- (n) Valor pago – GFIP – considerado a menor.
- (o) Adiantamento de salários - deve ser tributado na competência em que o benefício é descontado do empregado.
- (p) Arredondamentos.
- (q) Multa.
- (r) Perícia contábil - requerimento.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1011/1039):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

NFLD n.º 35.909.459-7. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante n.º 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos.

FISCALIZAÇÃO. QUALIFICAÇÃO TÉCNICA.

É de competência do Auditor Fiscal o exame da contabilidade da empresa, conforme o § 1º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, prescindindo ser contador diplomado para desempenhar suas funções.

ARQUIVOS DIGITAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA.

A utilização de Arquivos Digitais fornecidos pelo contribuinte não prejudica o direito da ampla defesa e do contraditório.

ÔNUS PROBATÓRIO.

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei n.º 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, conforme rege o art. 2º da lei 9784/99.

É nulo, por vício formal, o crédito previdenciário que comprometa a garantia de liquidez e certeza do crédito previdenciário e que comprometa o exercício do direito de defesa do contribuinte.

MULTA CONFISCATÓRIA

É devida a multa de mora sobre as contribuições em atraso, em caráter irrelevável, deve ser calculada de acordo com os dispositivos legais vigentes, não cabendo, à Administração, manifestar-se sobre ilegalidade das normas em vigor. Inteligência do art. 32 inciso IV § 5º da lei 8.212/91, acrescentados pela lei 9.528/97.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 11º caput, da Portaria RFB – Receita Federal do Brasil, n.º 10.875, de 16/08/07).

A realização de diligência ou de perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

(...) Voto (...)

Isto posto, restou configurada a decadência para as competências 01 a 13/2001, razão pela qual julgo improcedentes os valores nelas lançados, concluindo que se encontram extintos pela decadência.

(...) a ausência de motivação explicitada deixa o procedimento desprovido de transparência e clareza, requisitos inerentes à legalidade, razão pela qual julgo o improcedente a parte do levantamento FP-Folha de Pagamento, cujos lançamentos foram efetuados com base na RAIS e na DIRF, em face do que desnecessário toma-se contra argumentar as questões esposas na peça impugnatória relativas à DIRF - tais como o erro de identificação da competência e pagamento de Pró-labore verificado no código 3208.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 02/07/2010 (e-fls. 1067/1068) e o recurso voluntário (e-fls. 1070/1114) interposto em 03/08/2010 (e-fls. 1070), em síntese, alegando:

- (a) Nulidade do Lançamento. Erro de capitulação – violação do princípio da tipicidade. Inexistência de provas. A indicação dos motivos de fato e os dispositivos legais específicos, supostamente infringidos, não correspondem à realidade dos acontecimentos. Dispositivos legais supostamente infringidos não foram apontados e dispositivos citados são inaplicáveis ou sem provas a corroborá-los, em cerceamento ao direito de defesa. A própria autoridade

recorrida reconheceu a ausência de motivação para parte do lançamento. Não foram carreada aos autos provas, limitando-se o agente fiscalizador a apresentar relatório colhido de sistema de informação (relatórios e arquivos magnéticos), não confrontados com os documentos físicos (folhas de pagamento, GFIPs, relatórios impressos etc.). A inexistência de motivo vicia o ato e subverte o princípio da tipicidade. Motivo, forma e finalidade do ato administrativo devem ser comprovados. Não pode o lançamento se restringir ao informado pelo agente a partir da análise de arquivos magnéticos, sem robustos e concretos elementos de prova da existência do crédito tributário. Não houve recolhimento a menor, como provam os documentos anexados ao processo. Não dispondo a NFLD de nenhum elemento de prova e convicção da existência do crédito, deve ser completamente anulada.

- (b) Nulidade. Ilegal inversão do ônus da prova. Ônus probatório da Acusação. Presunção de Inocência. Não obstante a falta de provas, a decisão recorrida não anulou o lançamento por inverter o ônus da prova ao atribuir força probatória aos relatórios fiscais sem amparo em documentos que comportem a pretensão fiscal, não juntados aos autos. As meras alegações da fiscalização não podem sustentar o lançamento, tendo as provas necessárias à contraposição dos argumentos fazendários instruído a impugnação. A prova de irregularidade cabe ao fisco e não há qualquer comprovação nos autos dos fatos constitutivos, não se podendo adotar presunção (CTN, art. 142; CPC, art. 333, I; jurisprudência; e doutrina). A prova deve ser submetida ao contraditório e na dúvida deve ser presumida a inocência, cabendo ao acusador o ônus de provar o fato constitutivo. No caso, nenhuma prova idônea foi produzida pela fiscalização e todas as provas apresentadas pela recorrente atestam sua inocência, devendo o auto de infração ser declarado nulo.
- (c) Nulidade. Inexatidão do Termo de Encerramento da Fiscalização. O Termo de Encerramento não atende às formalidades essenciais previstas no CTN por ser omissivo e inexato, a viciar de forma plena e irremediável o procedimento fiscal e violar a segurança jurídica.
- (d) Adiantamento de salários - deve ser tributado na competência em que o benefício é descontado do empregado. Os adiantamentos de salário não são base de cálculo da competência do pagamento, mas da competência em que o adiantamento é descontado.
- (e) Arredondamentos. Em diversas competências foram lançados valores irrisórios (R\$ 0,01, R\$ 0,08, etc.), flagrantemente correspondentes a arredondamentos do sistema informatizado. O lançamento desses valores afronta o bom senso e o princípio da economicidade, devendo também ser cancelados os acessórios a eles correspondentes.
- (f) Base de cálculo não tributável. Houve lançamento de base de cálculo não tributável. Nessa condição, estão incluídos os montantes pagos a título de aviso prévio indenizado.

- (g) Verbas declaradas e ofertadas à tributação tempestivamente. Salta aos olhos a enorme gama de verbas remuneratórias que, na interpretação do agente fiscal, deixaram de compor a base de cálculo. Contudo, as verbas fizeram parte da base de cálculo tempestiva e devidamente informada na SEFIP, não havendo mácula no procedimento adotado pela recorrente. A fiscalização anexou extensa lista (Anexo I da NFLD) de colaboradores que teriam deixado de ser informados na SEFIP, mas tal imputação está descolada da realidade em razão de as remunerações terem sido declaradas. O argumento da decisão recorrida de o somatório do salário de contribuição das GFIPs apresentadas com a impugnação corresponder exatamente ao valor lançado pelo agente fiscal apenas confirma a tese da recorrente. Se houve a declaração, a obrigação tributária foi cumprida, não cabendo lançamento de ofício sobre a mesma base. Não há possibilidade de lançamento de ofício sobre base declarada, cabendo apenas cobrança administrativa e, se necessário, judicial. Entendimento contrário faz o tributo incidir duas vezes sobre a mesma base, ou seja, dupla tributação. Assim, a base total indevida, pois já declarada, é de R\$ 38.996,55, devendo ser canceladas as contribuições e os acessórios a ela correspondentes. Diferença de base apurada indevidamente e recolhimento efetuado. Apesar de não declaradas (Anexo I da NFLD, rescisões não informadas em GFIP), a totalidade das contribuições devidas foi recolhida, apenas deixando a recorrente de declarar em GFIP as verbas pagas em rescisões. O confronto entre guias de pagamento anexas aos autos e as verbas rescisórias por competência demonstra o ocorrido. Ao não considerar no lançamento as guias de recolhimento em questão, houve indevida constituição de contribuições sobre a base de R\$ 28.451,51, pois já recolhidas. Na mesma situação estão as diferenças resultantes do confronto da folha com a contabilidade (Anexo III da NFLD), ou seja, apesar de a base de cálculo de R\$ 13.920,20 não ter sido declarada em GFIP, as respectivas contribuições foram recolhidas conforme comprovam documentos anexos aos autos. Assim, devem ser canceladas as contribuições e os acessórios a ela correspondentes. Inexistência das diferenças apuradas. Os créditos são inexistentes em razão de o recorrente ter apurado e recolhido corretamente as contribuições, não tendo a fiscalização comprovado o contrário. Valor pago - GFIP - considerado a menor. A fiscalização considerou recolhimentos a menor do que o efetivamente pago e constante das guias de pagamento apresentadas. Desconsideração indevida de INSS retido na fonte compensado. Foram desconsiderados valores referentes à retenção na fonte de 11% pelos tomadores de serviço da recorrente. Para comprovar o cabimento da restituição e consequente compensação, apresenta cópia das notas fiscais de prestação de serviço com destaque da retenção, devendo o crédito tributário indevidamente constituído ser cancelado.
- (h) Juros e Multa em GFIP de responsabilidade de tomador. Na competência 05/2002, foi apurada diferença de R\$ 72,59. Ela não é dívida, pois se trata de recolhimento de retenção de 11% por tomador de serviços, devendo este ser penalizado.

- (i) Princípios da razoabilidade e da primazia da realidade. Elementos probatórios.
Em face dos elementos fáticos e normativos apresentados e do conjunto probatório ofertado com a impugnação, a exigência não pode sobreviver frente ao princípio da razoabilidade e da primazia da realidade.
- (j) Perícia contábil - requerimento. A negativa de perícia contábil não pode prosperar, eis que a perícia tem como objeto a análise dos elementos probatórios juntados aos autos e não meramente a formação de prova em favor do contribuinte. Se a perícia tivesse sido determinada, o lançamento não teria sido mantido, sendo imprescindível a produção de perícia contábil. Requer que seja determinada a realização da perícia contábil, com abertura de prazo para formular quesitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação efetuada na sexta-feira dia 02/07/2010 (e-fls. 1067/1068), o recurso interposto em 03/08/2010 (e-fls. 1070) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade do Lançamento. Erro de capitulação – violação do princípio da tipicidade. Inexistência de provas. Segundo a recorrente, a motivação de fato e os dispositivos legais apontados como infringidos não corresponderiam à realidade dos acontecimentos, sendo inaplicáveis ao caso concreto sem provas a corroborá-los. A prova consistiria em meros relatórios colhidos de sistema de informação (relatórios e arquivos magnéticos), não confrontados com os documentos físicos (folhas de pagamento, GFIPs, relatórios impressos etc.), em cerceamento ao direito de defesa e a subverter o princípio da tipicidade pela inexistência de comprovação de motivo, forma e finalidade do ato administrativo. Assim, conclui que não haveria recolhimento a menor, em face do constante nos autos.

A leitura da NFLD e de seus relatórios e planilhas anexos revela de forma clara e precisa os pressupostos de fato e de direito do lançamento subsistente. A elaboração de relatórios e planilhas anexos à NFLD a partir da extração de dados das folhas de pagamento, GFIPs e contabilidade não cerceia o direito de defesa e nem o princípio da tipicidade, pois são documentos de conhecimento da empresa, sendo por ela gerados e mantidos. Cabe à impugnante demonstrar inconsistência havida na apuração empreendida pela fiscalização.

Os arquivos digitais com dados da Folha de Pagamento e Contabilidade no layout previsto no MANAD, bem como informações de DIRF, SEFIP/GFIP, DCTF e DIPJ, foram gerados e disponibilizados pela própria empresa para a fiscalização, conforme documentado nos Relatórios de e-fls. 196/200, a especificar o código de identificação do arquivo, estando firmados pelo representante da empresa e pelo técnico da empresa responsável pela geração dos arquivos.

Cabe à impugnante demonstrar inconsistências nos arquivos por ela gerados e disponibilizados para a fiscalização.

A fiscalização se utilizou dos documentos, inclusive digitais, gerados e fornecidos pela própria empresa fiscalizada. Cabe à recorrente infirmá-los e não alegar ausência de provas, inexistência de motivo, forma ou formalidade do ato administrativo. Por fim, se os elementos constantes nos autos são suficientes ou não para se constatar o recolhimento a menor constitui-se em matéria de mérito. Rejeita-se a preliminar.

Nulidade. Ilegal inversão do ônus da prova. Ônus probatório da Acusação. Presunção de Inocência. Não houve ilegal inversão do ônus da prova. Como já dito, os arquivos digitais foram gerados pela própria recorrente e por ela apresentados durante o procedimento fiscal, cabendo à empresa demonstrar sua inconsistência ou equívoco no tratamento dos dados pela fiscalização. Ainda que a fiscalização tivesse se utilizado apenas de folha de pagamento em meio papel e contabilidade e GFIPs em meio papel, não haveria necessidade da juntada de tais documentos nos autos, em face da observância do disposto no *caput* do art. 37 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo do lançamento. A indicação dos documentos comprobatórios em poder da impugnante e a exposição minuciosa dos elementos deles extraídos são suficientes para caracterizar a observância do princípio do contraditório e da ampla defesa, cabendo à notificada demonstrar eventual incorreção na análise da documentação efetuada pela fiscalização. O princípio da presunção da inocência não autoriza que se negue valor probatório ao constante dos arquivos digitais gerados pela própria contribuinte. Se a fiscalização se desincumbiu de comprovar o fato constitutivo e se os documentos carreados aos autos pelo impugnante são capazes de comprovar as alegações de mérito de modo a se contrapor à imputação fiscal, constitui-se em questão de mérito. Rejeita-se a preliminar.

Nulidade. Inexatidão do Termo de Encerramento da Fiscalização. Segundo a recorrente, o lançamento seria nulo em razão de o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF ser genérico, omissivo e inexato, a viola a segurança jurídica.

Ainda que seja mencionado na folha de rosto da NFLD (e-fls. 02), o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal tem a finalidade específica de atestar o fim do procedimento fiscal, conforme definição constante do próprio TEAF, e veicular a seguinte ressalva (e-fls. 157):

A Receita Previdenciária se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que venham a ser consideradas devidas para o período fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente a esta data.

O detalhamento da fiscalização e a motivação do lançamento de ofício constam dos demais documentos a instruir a NFLD, com destaque para o Relatório Fiscal e suas planilhas anexas.

Logo não há que se falar em estar a validade do lançamento de ofício atrelada ao TEAF. Rejeita-se a preliminar.

Adiantamento de salários - deve ser tributado na competência em que o benefício é descontado do empregado. O recorrente alega que os adiantamentos salariais devem ser considerados na competência de desconto e não na competência do pagamento. O argumento não prospera, pois o fato gerador ocorre também quando o salário, inclusive mediante adiantamento,

é pago (Lei n.º 8.212, de 1991, arts. 11, parágrafo único, *a*, 22, I, II e III, e 28, I; e, acerca dos Terceiros, ver dispositivos citados no FLD, e-fls. 143/144).

Arredondamentos. O fato de se lançar em determinadas competências para determinada contribuição valores considerados irrisórios pela recorrente (R\$ 0,01, R\$ 0,08 etc.) não significa que tais valores decorrem de “arredondamentos do sistema informatizado”. Pelo contrário, o não arredondamento ensejou a constituição desses valores e que, sendo devidos, devem ser somados às demais contribuições apuradas a resultar em montante não irrisório. O procedimento em tela não ofende o bom senso, estando a concretizar o princípio da economicidade.

Base de cálculo não tributável. A recorrente sustenta que houve lançamento de base de cálculo não tributável, mencionando o aviso prévio indenizado. Não demonstra, contudo, a inclusão de tal verba na base de cálculo. Compulsando os autos detectei apenas um único Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho (e-fls. 433) e nele não consta a discriminação de pagamento a título de aviso prévio indenizado, eis que o aviso prévio foi trabalhado.

Cabe à recorrente a impugnação específica e de modo a individualizar a indevida inclusão de parcelas indenizatórias na base de cálculo e não simplesmente alegar de forma genérica a inclusão de parcelas indenizatórias e discorrer em tese e a mencionar o aviso prévio indenizado a título exemplificativo como não salarial, sem demonstrar sua efetiva inclusão no lançamento. Portanto, a alegação genérica não tem o condão de prosperar em relação à base apurada pela fiscalização sem requalificação.

Em relação ao pagamento de alimentação “*in natura*”, conforme assevera o Relatório Fiscal, a autoridade lançadora requalificou a verba *in natura* por considerar que a parcela possui natureza salarial em razão de a empresa não possuir no período do lançamento inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. Essa circunstância gera a instalação de controvérsia específica e atrai a incidência do Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 20/12/2011. Logo, impõe-se o cancelamento do levantamento PAT - PROG ALIM TRAB.

Verbas declaradas e ofertadas à tributação tempestivamente. Diferença de base apurada indevidamente e recolhimento efetuado. Inexistência das diferenças apuradas. Valor pago - GFIP - considerado a menor. Desconsideração indevida de INSS retido na fonte compensado. A recorrente sustenta que as remunerações constantes da tabela de e-fls. 1090/1097, elaborada a partir do Anexo I (e-fls. 170/175), foram informadas em GFIP, sendo que o argumento da decisão recorrida de o somatório do salário de contribuição das GFIPs apresentadas corresponderem ao valor lançado confirmaria o argumento da recorrente. Assim, conclui que a constatação da declaração em GFIP demonstra o não cabimento do lançamento de ofício sobre a base já confessada, sob pena de dupla tributação da base de R\$ 38.996,55.

A decisão recorrida já exclui os lançamentos constantes do Anexo I (e-fls. 170/175) apurados a partir da RAIS e DIRF, restando os referentes à folha de pagamento (FPA).

A circunstância de as contribuições em tela terem ou não constado das GFIPs apresentadas até o início da ação fiscal não impede o lançamento de ofício, conforme revelam as conclusões sintetizadas nas letras *b* e *c* do item 49 do PARECER/PGFN/CAT/N.º 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda:

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

Em tese, a situação afetaria a multa de mora, eis que reduzida quando o lançamento de ofício envolve contribuições declaradas (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 35, §4º). Assim, poderíamos cogitar na conversão do julgamento em diligência de modo a se possibilitar a definição do percentual da multa de mora a ser aplicável, uma vez que os indícios constantes dos autos são insuficientes para se concluir se as GFIPs apresentadas em meio papel com a impugnação revelam informações válidas ao tempo do lançamento. Isso porque, a fiscalização se iniciou em 23/05/2006, a implicar que as GFIPs do período de 12/2001 a 12/2005 podem ter sido retificadas espontaneamente tanto pela *sistemática da GFIP complementar e/ou formulários retificadores* vigente até a versão 7.0 do SEFIP como pela *sistemática da GFIP substitutiva*, vigente a partir da versão 8.0 do SEFIP, esta última a significar a adoção do conceito de "GFIP retificadora" para a Previdência Social, obrigando a informação da totalidade de trabalhadores, bases de cálculo e outros dados destinados à Previdência, sempre que houver uma complementação para o FGTS e/ou retificação de dados ou valores. Além disso, devemos considerar que a GFIP deve ser tida como **documento único por competência**, independentemente da quantidade de documentos entregues e estabelecimentos envolvidos, nos termos do Manual da GFIP, e que as GFIPs constantes dos autos revelam desenvolver a empresa atividade a exigir elaboração de GFIP com mais de um código de recolhimento, havendo inclusive GFIP apenas com informações declaratórias.

Pondero, contudo, que o Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A Súmula CARF n.º 119¹ foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2009.

¹ **Súmula CARF n.º 119.** “No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996” (revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021; efeito vinculante para a RFB revogado pela Portaria ME n.º 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

Por conseguinte, em homenagem aos princípios da economia e celeridade processual, bem como da eficiência da administração, deixo de converter o julgamento em diligência por, apesar de com ela não concordar, adotar a interpretação de que, por força da retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, a multa de mora deve ser limitada a 20%.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Acórdão n.º 9202-009.929 – CSRF/2ªTurma, de 23 de setembro de 2021.

Logo, a circunstância de as contribuições terem ou não constado das GFIPs apresenta-se como irrelevante, diante da retroatividade benigna a limitar a multa de mora a 20%.

Não há dupla tributação, uma vez que, ao invés de se valer da confissão veiculada na GFIP, o Fisco adota a constituição do crédito mediante lançamento de ofício, a possibilitar inclusive o exercício do direito de defesa, pois, constituída a NFLD, é assegurada a impugnação administrativa do lançamento.

Ainda em relação ao Anexo I, a recorrente sustenta que, apesar de as rescisões não terem sido declaradas em GFIP, a totalidade das contribuições foi recolhida, conforme revelaria o confronto entre guias de pagamento anexas e verbas rescisórias, havendo indevida constituição de contribuições sobre a base de R\$ 28.451,51. Na mesma situação, estariam as diferenças resultantes do confronto entre folha e contabilidade evidenciadas no Anexo III da NFLD, a significar base de R\$ 13.920,20 não declarada, mas com as respectivas contribuições recolhidas. Por fim, a recorrente defende que a fiscalização considerou recolhimentos a menor do que o efetivamente pago e constante das guias de pagamento apresentadas, tendo ainda indevidamente desconsiderado INSS retido na fonte compensado, conforme cópias de notas fiscais de retenção na fonte de 11% destacada.

Em última análise, a recorrente levanta a alegação de a totalidade do lançamento estar recolhido ou compensado, conforme demonstrariam guias da previdência social e notas de prestação de serviços com destaque da retenção de 11%.

Constam dos autos os relatórios RDA – Relatório de Documentos Apresentados (e-fls. 86/113) e RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (e-fls. 114/139). Além disso, a fiscalização asseverou que créditos a favor do sujeito passivo da retenção de 11% destacada em Notas Fiscais de Serviços (levantamento DNF- Destaque de Nota Fiscal, discriminado no Anexo IV) foram apropriados, excetuados os já objeto de restituição nos processos n.º 37170.002081/2001-40, n.º 4300179/2002 e n.º 37170.000852/2002-25, competências 03, 10 e 12/2001 respectivamente. Por fim, a fiscalização retificou GPS informada

como sendo de 13/2002, quando na realidade seria de 13/2003 (INSS, R\$ 13.583,14); e Outras Entidades, R\$ 2.606,83; total de R\$ 16.189,97.

Com a impugnação (e-fls. 208/265), foram apresentadas cópias da NFLD (e-fls. 267/279), de alteração do contrato social (e-fls. 280/291), de GFIPs (e-fls. 292/432 e 434/953), de TRCT (e-fls. 433), de DIRF (e-fls. 954/994) e de contrato de locação (e-fls. 994/1001).

Note-se que as GFIPs carreadas aos autos estampam autenticação bancária, contudo o recolhimento nelas comprovado é pertinente ao FGTS, como atesta o próprio nome da GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), ou seja, o recolhimento em questão não quita as contribuições objeto do presente lançamento.

O recurso foi instruído com cópia de alteração do contrato social (e-fls. 1115/1126), de documentos de identificação do representante legal (e-fls. 1127/1128) e da decisão recorrida (e-fls. 1129/1184).

Por conseguinte, a recorrente não carrou aos autos qualquer comprovante de recolhimento à previdência social (GRPS ou GPS) de modo a evidenciar sua não inclusão nos relatórios RDA e RADA, bem como não carrou qualquer documento a demonstrar que compensação de retenção deixou de ser considerada pela fiscalização ou que teria a fiscalização cometido algum equívoco ao excetuar os valores já restituídos em processos de restituição. Nesse contexto, não prosperam as meras alegações da recorrente.

Juros e Multa em GFIP de responsabilidade de tomador. A empresa sustenta que não lhe pode ser imputada na competência 05/2002 a diferença de R\$ 72,59 de acréscimos legais, eis que o recolhimento seria de retenção de 11%, sendo os juros e a multa de responsabilidade do tomador de serviços.

A GPS em questão refere-se à competência 05/2002 e foi recolhida no valor de R\$ 1.451,99 em 10/06/2002 sem acréscimos legais (DAL, e-fls. 140).

Conforme se verifica no RDA (e-fls. 96), a guia foi recolhida no código 2100, ou seja, recolhimento da própria empresa, a afastar a alegação de se tratar de retenção. Não consta dos autos prova de que tenha havido erro de preenchimento da guia. Tendo seu recolhimento se dado em atraso sem acréscimos legais, é cabível o lançamento empreendido.

Princípios da razoabilidade e da primazia da realidade. Elementos probatórios. Não vingam o argumento de os princípios da razoabilidade e da primazia da realidade revelarem a insubsistência do lançamento. Os elementos probatórios constantes dos autos foram livremente apreciados de modo a alicerçar o presente voto (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29).

Perícia contábil - requerimento. A análise dos elementos probatórios constantes dos autos não demanda conhecimento técnico especial (Lei n.º 13.105, de 2015, arts. 15 e 464, §1º, I). A recorrente não formulou quesitos e nem indicou perito. Logo, correta a decisão de não reconhecimento do pedido de perícia (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, IV e § 1º). Indefere-se o pedido de conversão do presente julgamento em diligência, eis que a perícia postulada apresenta-se como prescindível e meramente protelatória.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) cancelar o lançamento referente ao levantamento PAT - PROG ALIM TRAB e b) reconhecer a retroação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro