



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10240.003059/2008-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.064 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TONIN SOLDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus trabalhadores conforme estabelecido no art. 22, incisos I a III, 28, 30, I “b”, da Lei 8.212/91 e alterações posteriores.

DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Se, do exame da escrituração contábil e de quaisquer outros documentos da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário, nos termos do art. 33, §§3º e 6º, da Lei 8.212/91.

Não sendo possível apurar com precisão o cumprimento das obrigações tributárias em virtude da obscuridade da contabilidade, a autoridade fiscal deve buscar outros parâmetros de aferição, os mais diversos imagináveis, de modo a construir fictamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo sempre por alicerce o princípio da razoabilidade.

O Recurso pautado unicamente em alegações frágeis, fundadas em declarações de ex-funcionários, sem o amparo em provas concretas, não descumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelos §§3º e 6º, in fine, do art. 33 da Lei n 8.212/91.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar o arbitramento realizado em relação à remuneração dos sócios. Ausente momentaneamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim, Kleber Ferreira de Araújo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Através do Auto de Infração- DEBCAD 37.164.358-9, lavrado em 16/10/2008, foi lançado o crédito tributário contra o Recorrente, relativo ao período compreendido de 01/2004 a 12/2004, para cobrança das seguintes contribuições:

- Contribuições sociais da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, na função de vendedor, e contribuintes individuais;
- Contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações auferidas pelos segurados empregados, na função de vendedor.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 35/39), do exame da escrituração contábil do Recorrente, restou constatado que a sua contabilidade não registrava o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e de sua movimentação financeira (bancária). Por meio dos sistemas corporativos da Secretaria da Receita Federal verificou-se que a empresa teve movimentação financeira durante o exercício de 2004, com o Banco Bradesco S/A, Banco Amazônia S/A, Banco do Brasil S/A, Banco Itaú S/A, Banco Mercantil de São Paulo S/A e Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho, sendo que apenas a movimentação financeira do Banco Bradesco está escriturada.

Complementa ainda que foram solicitados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos- TIAD de 09/07/2008 os extratos bancários das contas correntes mantidas em todas as instituições financeiras acima mencionadas, do período de janeiro/2004 a dezembro/2004, tendo o Recorrente trazido aos autos apenas os extratos bancários do Banco Bradesco S/A e do Banco Amazônia S/A, deixando de apresentar os extratos das demais instituições financeiras.

Diante da apresentação dos extratos bancários do Banco Amazônia, em 16/09/2008, a autoridade lançadora relacionou os cheques emitidos pela Recorrente e solicitou que fossem apresentados os documentos fiscais, faturas, recibos etc. que dessem suporte aos referidos títulos de crédito, tendo a Recorrente se limitado a informar que tais informações já teriam sido *“objeto de consulta da Receita Federal”*.

O Fiscal autuante constatou, ainda, a existência de Reclamação Trabalhista proposta por ex-funcionário contra a Recorrente, tombada sob o nº 00425.2007.091.12.00-9, na qual foi reconhecido o vínculo empregatício de Timóteo dos Santos Gueiros, no período 04/04/2002 a 08/07/2005, na função de vendedor externo, considerado pela empresa como trabalhador autônomo, tendo sido solicitado pela fiscalização, por meio do TIAD emitido em 16/09/2008, a apresentação dos recibos de pagamento, o que novamente não foi atendido pela Recorrente.

Em virtude de a Recorrente não fornecer à fiscalização a documentação solicitada durante o curso da ação fiscal e dos fortes indícios de irregularidades do

cumprimento das obrigações tributárias, o Autuante utilizou, para fins de arbitramento da remuneração de todos os vendedores e do *pro labore* dos sócios constantes em folhas-de-pagamento, a última remuneração percebida pelo Sr. Timóteo dos Santos Gueiros, no valor de R\$ 1.800,00, considerada na sentença da reclamatória trabalhista como base de cálculo para as demais verbas rescisórias.

Contra os termos da acusação fiscal, a Recorrente apresentou impugnação às fls. 125/132, na qual aduziu em síntese:

- Que os lançamentos efetuados não representam quaisquer débitos para com a Seguridade Social, visto que tais valores tiveram por base salários de contribuição “aferidos” sem a correta observância aos critérios procedimentais estabelecidos na legislação previdenciária legal e normativa;
- Que o Sr. Timóteo dos Santos Gueiros desempenhava a função de vendedor externo, em condições diversas da dos vendedores internos, porquanto exercia seu labor em horários diferenciados e percebia comissões distintas da dos demais funcionários, além dos pormenores afetos à função de Diretor que nem de longe teriam atribuições semelhantes à de vendedor externo.
- Que para evidenciar o equívoco incorrido pela aferição indireta, colacionou aos autos declarações em que os vendedores internos declaram que as remunerações recebidas no decorrer do período objeto do lançamento (01/04 a 12/04) coincidem com os valores consignados nos documentos de informação obrigatoriamente prestados à Previdência Social e contabilizado pela Empresa; o que implica reconhecer que a Recorrente nada deve à Seguridade Social a título de contribuição previdenciária à conta de remunerações pagas aos seus vendedores internos, no exercício de 2004.

Considerando que na peça impugnatória apresentada contra o AI-DEBCAD 37.164.357-0 (obrigação acessória) o contribuinte alegou ter havido cerceamento do direito de defesa, pois não lhe foi dado vista aos extratos disponibilizados pelos sistemas corporativos da RFB, a 4ª Turma da DRJ em Belém (PA) converteu o feito em diligência para que fossem juntados aos autos os referidos extratos e, em seguida, oportunizada a manifestação do Recorrente.

Na oportunidade, o Recorrente se manifestou aduzindo, em apertada síntese, que os documentos trazidos para análise limitam-se a demonstrar a movimentação financeira da empresa com as entidades financeiras, em montantes consolidados mensalmente, não demonstrando quais foram os valores pagos à conta de eventual prestação de serviço ou mesmo à conta de salários e comissões.

Em seguida, a 4ª Turma de julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) proferiu às fls. 172/179, Acórdão de nº 01-15.729, a seguir ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AIOP Nº 37.164.358-9,
CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.*

A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus trabalhadores conforme estabelecido no art. 22, incisos I a III, 28, 30, I “b”, da lei 8.212/91 e alterações posteriores.

*DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.
AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.*

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Art. 33, §§3º e 6º, da Lei 8.212/91.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 184/187, no qual se limita a reiterar os argumentos colacionados na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora.

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto e passo a julgá-lo.

Nas razões do recurso, o Autuado faz uma breve síntese dos autos sem, no entanto, fundamentar os motivos pelos quais se insurge contra o Acórdão proferido pela DRJ, limitando-se a reiterar a impugnação apresentada contra o lançamento, qual seja, a nulidade do Auto de Infração em virtude de suposta impropriedade no arbitramento da base de cálculo realizada pela autoridade fiscal.

No seu entendimento, a alegada impropriedade residiria da inobservância dos critérios legais e normativos para aferição indireta da remuneração dos seus empregados, bem como do pró-labore dos sócios, adotados pelo Autuante, na medida em que o valor do salário reconhecido pela Justiça do Trabalho em favor do ex-empregado - Timóteo dos Santos Guerreiro - não guarda semelhança com aqueles percebidos pelos seus funcionários, quiçá com o pró-labore dos diretores.

Isso porque o ex-empregado em questão desempenhava a função de vendedor externo, em condições diversas da dos vendedores internos, pois exercia seu labor em horários diferenciados e percebia comissões distintas da dos demais funcionários.

Aduz a Recorrente que a aferição da base de cálculo apurada no presente lançamento foi efetuada de forma desarrazoada e incompatível com a realidade remuneratória da empresa, o que teria sido comprovado por meio das declarações firmadas por quatro atuais empregados, nas quais afirmam auferir exatamente aqueles valores registrados nas folhas de pagamento.

Ressalte-se que em momento algum o Recorrente contesta as conclusões alçadas pelo Autuante no que tange às irregularidades que acometem a sua escrituração contábil, nem demonstra ter adotado as providências necessárias à sua regularização e demonstração dos valores que teriam sido efetivamente percebidos pelos seus empregados e sócios, corroborando, assim, a total incredibilidade e imprestabilidade dos registros ali realizados.

A base de cálculo do tributo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do sujeito passivo, que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que os documentos não registram, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurídicos tributáveis, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferindo para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nesse sentido, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, figura como motivo justo, bastante e suficiente para a apuração, por aferição indireta, das contribuições

previdenciárias efetivamente devidas; cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, conforme determina os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91. Vejamos:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

No caso dos autos, conforme expressamente assinalado no Relatório Fiscal (fls. 35/39), a fiscalização apurou que a contabilidade não registrava o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e de sua movimentação financeira (bancária), inclusive os pagamentos realizados em favor do ex-empregado, cujo salário foi considerado como base de cálculo das contribuições lançadas; fatos estes não refutados pelo Recorrente.

Assim, o manejo da aferição indireta mostra-se legítimo no caso em apreço, porquanto caracterizada a hipótese prevista nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social.

Fixada tal premissa, passo ao exame da alegada nulidade do Auto de Infração, por suposta ausência de critérios razoáveis para o arbitramento da base de cálculo das contribuições lançadas.

Entendo não assistir razão ao Recorrente no que tange à impossibilidade de adoção do último salário do ex-empregado como base para incidência das contribuições dos funcionários enumerados no Anexo I do Relatório Fiscal, porquanto pequenas diferenças no percentual das comissões aplicáveis aos vendedores externos e internos não são motivo bastante para considerar desarrazoado o arbitramento a que se viu obrigado lançar mão o Autuante.

Note-se que, em relação aos vendedores internos, o critério de aferição a partir da remuneração de um vendedor externo, reconhecida judicialmente, não incide em qualquer impropriedade, pois (i) existe semelhança entre as funções desempenhadas, a saber, a venda do produto ou serviço fornecido pela Recorrente; e (ii) tanto a remuneração do vendedor

interno como a daquele que capta clientes externamente corresponde a um valor fixo mais um percentual a título de comissão.

Não merece acolhida, ademais, o argumento de que a remuneração percebida pelo vendedor externo será sempre superior à do vendedor interno em virtude de seu percentual de comissão corresponder a 5% e 6%, tendo em vista que se o desempenho do vendedor interno for muito superior ao do vendedor externo, a sua remuneração também poderá ultrapassar a daquele, ainda que esteja sujeito a percentuais distintos.

É dizer, nada impede que os vendedores internos logrem auferir remunerações maiores que os vendedores externos, já que, além do percentual de comissionamento, existe uma grandeza variável envolvida no cálculo da remuneração: o volume das vendas realizadas.

De outro lado, mas não menos importante, é que hipótese normativa da aferição indireta da base de cálculo carrega em sua essência a proteção dos interesses do Fisco contra comportamentos omissivos ou comissivos do sujeito passivo que impeçam ou dificultem o cálculo dos tributos, os quais não podem ficar a mercê do contribuinte que não fornece à Administração Tributária os elementos necessários à correta quantificação da obrigação principal.

Daí porque, no arbitramento do tributo, dificilmente a autoridade fazendária conseguirá determinar o valor exato devido pelo contribuinte, podendo este ser menor ou maior que o montante lançado, desde que não ultrapasse os limites da razoabilidade.

No caso vertente, o Autuante viu-se obrigado a lançar mão da ferramenta legal para aferir indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas, a qual pode, eventualmente, ter superado o valor efetivamente percebido pelos vendedores listados no Anexo I, mas tal situação não conduz à nulidade do presente lançamento posto não ter o Autuante ultrapassado a razoabilidade no arbitramento em análise.

Ora, a legislação atribui expressamente o ônus da prova ao contribuinte para o afastamento da aferição indireta, do que não se desincumbiu o Recorrente, visto que se limitou a colacionar aos autos quatro declarações de funcionários, que afirmavam que os valores percebidos a título de salário eram os mesmos declarados em GFIP.

Tais declarações, isoladamente, não podem ser tidas como provas hábeis para o afastamento da aferição indireta, visto que o Recorrente poderia ter juntado aos autos outros documentos para fazer prova da remuneração dos seus vendedores internos, como por exemplo, os contratos de trabalhos que estabelecessem os percentuais em vendas para cada tipo de vendedor, comprovantes de depósitos bancários, relatório mensal de vendas por vendedor etc.

Diante disso, constatado que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos empregados e contribuintes individuais a seu serviço, entendendo cabível a aferição indireta da base de cálculo e reconhecimento como razoável o arbitramento da remuneração de todos os vendedores com base no último salário percebido pelo Sr. Timóteo dos Santos Gueiros; pelo que, nesse ponto, mantenho a decisão de 1ª instância.

Contudo, procede a alegação do Recorrente no tocante à impropriedade da utilização daquela remuneração para determinar o pró-labore dos diretores. É que o arbitramento da base de cálculo de acordo com a remuneração de um vendedor externo não é o

critério mais adequado neste caso, tendo em vista que suas atividades e salário não guardam similitude com as de um sócio.

Dessa forma, deveria a fiscalização ter utilizado de outros critérios para realizar o arbitramento dos pró-labores desses contribuintes individuais, vez que as funções desenvolvidas por um vendedor em nada se assemelham às de sócio-administrador, que percebem pró-labore pelas funções administrativas desenvolvidas em prol da sociedade.

DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou **PROVIMENTO PARCIAL** ao presente recurso voluntário, para afastar o arbitramento realizado em relação à remuneração dos sócios do Recorrente, mantendo o lançamento quanto aos empregados vendedores.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.