



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.730630/2011-71
ACÓRDÃO	2003-006.914 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NETUNO ALIMENTOS S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL NÃO LASTREADA EM DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

É possível a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a autoridade fiscal apresenta diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade registrada pela contribuinte simula pagamentos para acobertar saídas de valores a dirigentes.

A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a inovação recursal (CFL 68), para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 552/570 interposto contra decisão da DRJ em Recife/PE, de fls. 535/543, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuições Previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre remunerações de segurados contribuintes individuais (administradores da empresa), bem como por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme autos de infração DEBCAD nº 37.310.217-8 e 37.310.216-0 (fls. 32/39 e fl. 40, respectivamente), relativos a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, com ciência da RECORRENTE em 30/11/2011, conforme AR de fl. 318.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor R\$ 1.905.229,09, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa (ofício ou mora, a depender da competência), além de R\$ 160.065,15 relativo à multa CFL 68.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 05/17), ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

I - AI 37.310.217-8– relativo a contribuições sociais patronais, incidentes, exclusivamente, sobre remunerações de segurados contribuintes individuais (administradores da empresa), nas competências 01/2008 a 12/2008, totalizando o montante de R\$ 1.905.229,09.

Segundo o Fisco, mencionadas remunerações foram aferidas indiretamente, dada a verificação, na contabilidade, de:

A - Saídas de numerários, consoante planilhas 01 a 03 (fls. 18/30), totalizando R\$ 3.788.044,85, sem comprovação de que os beneficiários foram, de fato, as pessoas jurídicas apontadas pela empresa fiscalizada, compondo os

levantamentos NF, NF1 e N2 (fls. 34/37), nas competências 01/2008 a 12/2008. A fiscalização diz que não considerou como provas de pagamento às citadas empresas os documentos disponibilizados à inspeção (fls. 225/291): relatórios de pagamento e as cópias de cheques, estes últimos nominais à própria Netuno Alimentos S/A.

De mesma sorte, evidenciou que as Notas Fiscais, apresentadas pela empresa para justificar parte da saída de numerários, como sendo da J A Construções Ltda (fls. 296/306), tinham o mesmo CNPJ da J A Comércio de Materiais de Construção Ltda, cujo titular declarou nunca haver prestado qualquer serviço à Netuno Alimentos S/A, conforme fl. 224. Dada a caracterização da fraude fiscal, aplicou multa agravada de 150%, na competência 12/2008.

B – Operações contábeis, sem lastro documental e justificativas que as comprovassem, compondo o levantamento AF (fls. 34/35), a saber:

- nas competências 07/2008 e 08/2008, aquisição de máquinas e equipamentos, consoante Notas Fiscais 201 (R\$253.401,80), à fl.294, e 206 (R\$ 642.498,61), à fl. 295, emitidas pela J A Comércio Rep. e Equip. Ltda, totalizando R\$ 895.900,41. Neste sentido, o fisco confeccionou a planilha nº 3 (fl. 27), onde destaca lançamentos contábeis, relativos à citada operação, em que observou irregularidades como:

a) ausência de registro da Nota Fiscal 206 no ativo imobilizado (máquinas/equipamentos);

b) movimentações entre contas do ativo (adiantamentos a fornecedores) e passivo (fornecedores), sem qualquer fundamento contábil.

Dadas as irregularidades supracitadas, a inexistência de justificativa e prova documental das operações, o fisco considerou que a citada aquisição de máquinas/equipamentos foi, na verdade, simulação contábil, para ocultar movimentações em favor de sócios. Neste sentido, lançou os valores das referidas Notas Fiscais como remuneração de sócios (pro labore), deduzidos do montante de R\$188.813,31, registrado em saídas de numerários e já lançados no item A supracitado.

- na competência 10/2008, ajustes contábeis, consoante contas elencadas no item 5.1 do relatório fiscal, totalizando R\$ 525.107,37, envolvendo a empresa J A Engenharia. Destaca que mencionadas operações contábeis são, supostamente, relacionadas à obras de construção civil, onde a Netuno Alimentos S/A figura, ao mesmo tempo, como devedora e credora de si própria (planilhas 4 e 5, fl. 28/30), caracterizando-as, em consequência, como simulação contábil e considerando-as, também, como remunerações de sócios.

II - AI 37.310.216-0 – relativo à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$160.065,15, relacionada com a omissão de informações em GFIP das remunerações de sócios, nos termos do AI 37.310.217-8. Quadro comparativo da multa (fls. 217 e 292/3).

Impugnação

O RECORRENTE apresentou impugnação, de fl. 323/343, em 29/12/2011. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Recife/PE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada do lançamento, em 30/11/2011, cf. aviso postal à fl. 318, a empresa manejou impugnação, em 29/12/2011 (fls. 323/343), ocasião em que requer a nulidade/improcedência do lançamento, arguindo, em síntese:

I – vedado cobrar tributo por presunção;

II – inexistência de correlação entre premissa (falta de comprovação de pagamentos pelos serviços e mercadorias constantes dos registros contábeis) e conclusão (valores apropriados pelos sócios da impugnante);

III – o fato presumido não é verdadeiro: não restou provado que os fornecedores dos serviços e mercadorias, a que se referem os pagamentos registrados na contabilidade, não receberam os valores correspondentes;

IV – os pagamentos foram feitos em espécie e os cheques nominais à própria impugnante serviram para que a mesma sacasse as importâncias a pagar;

V- absurda presunção de presunção: presumiu-se que os fornecedores não receberam os valores contabilizados e, a partir disso, presumiu-se que estes valores foram pagos aos sócios;

VI – em relação à J A Comércio Representação e Equipamentos Ltda, o fisco não apresentou qualquer justificativa para a desconsideração das Notas Fiscais 201 e 206, carecendo de motivação o lançamento. Diz que o pagamento foi feito parte em cheque nominal ao fornecedor e outra parte em espécie. Não tendo acesso à contabilidade ou movimentação bancária do fornecedor, diz não haver como comprovar a entrega do numerário relativo à referida aquisição;

VII – equívoco do fisco quanto aos valores relativos aos serviços de engenharia prestados pela J A Construções Ltda, dado que o total de R\$ 3.788.044,55, apontado pela fiscalização, inclui o montante de R\$ 188.813,31, relativo à J A Comércio Representação de Equipamentos Ltda, conforme planilhas fiscais do AI. Assim, o valor correto seria R\$ 3.599.231,54, sendo:

- a quantia de R\$ 3.088.704,49 correspondente às Notas Fiscais 1, 9, 14, 17, 27, 28, 30, 33, 36 e 38 e cópias dos cheques correspondentes. Dizem respeito à construção de unidade industrial da empresa em Paulo Afonso/BA, avaliado, em 2011, em R\$4.884.852,72, compatível, portanto, com o custo da construção, abonando, em consequência, o valor pago pela obra. Acresce que o pagamento foi feito em dinheiro, sacado por meio de cheques. Assevera serem legítimas mencionadas Notas Fiscais e desconhece as razões de o titular da prestadora haver afirmado não lhe ter prestado serviços;

- a quantia de R\$ 510.527,05 relativa à parte do pagamento das Notas Fiscais 201 e 206. Diz que o registro contábil, em favor de J A Construções Ltda, foi equivocado, porque se refere, na verdade, a J A Comércio e Representação de Equipamentos Ltda;

VIII – há divergências entre a base de cálculo considerada pelo Fisco e os valores por ele identificados como saídas de numerários: segundo item 3.2 do relatório fiscal, a saída de numerários foi de R\$ 3.788.044,85. No entanto, a base de cálculo considerada para lançamento foi de R\$ 5.020.239,35. Reitera que sem saída de numerário não há que se falar em pagamento de pro labore;

IX – os lançamentos efetuados pela empresa nas contas contábeis 2119999400000 e 2110101000000, no montante de R\$525.107,37, foram meros ajustes, sem saída de numerários. Diz haver transferido referido montante porque o fornecedor mudou de segmento, passando da construção civil (segmento 70) para o de móveis, máquinas, equipamentos (segmento 74).

Fez juntar como provas (fls. 364/485):

I – cópias das peças dos AI lavrados pela fiscalização;

II – cópias das Notas Fiscais 201 e 206;

III – fotografias das máquinas, que diz serem relativas às Notas Fiscais 201 e 206;

IV – laudo de avaliação de imóvel situado em Paulo Afonso/BA.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Recife/PE entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 489/493, nos seguintes termos:

I – no tocante aos levantamentos NF, NF1 e N2:

a) se, na competência 08/2008, as saídas de numerários, no montante de R\$188.813,31, constante da planilha 3 (fl. 27), foram feitas também em cheque nominal a Netuno S/A.

II – no tocante ao levantamento AF:

a) lançamento na competência 10/2008 – refere-se às alterações envolvendo, exclusivamente, contas de passivo (contas 219999400000 e 2110101000000), elencadas no item 5.1(fl. 6 do relatório fiscal), nº montante de R\$ 527.107,37, que corresponde à base de cálculo lançada. Mister esclarecer se as importâncias em questão tiveram contrapartida que indiquem saídas de numerários, além daquelas já consideradas nos levantamentos NF, NF1 e N2.

b) Lançamentos nas competências 07/2008 e 08/2008 – relativos à descaracterização de operações contábil de compra de maquinaria, de que tratam as NF 0201 (fl. 294) e 0206 (fl. 295), explicita:

b. 1 Se houve registro, no ativo permanente, dos equipamentos de que trata a NF 0206, no valor de R\$ 642.498,61, consoante detalhado na planilha 3 (fl. 27);

b.2. Se a empresa esclareceu a razão de haver registrado duas vezes, nº ativo permanente, o mesmo valor das máquinas a que se refere a NF 0201;

b.3. Se conseguiu identificar a destinação do saldo da conta Adiantamento a Fornecedores (1140500100000), já que a mesma, consoante operações elencadas na planilha 3, permaneceu com saldo credor;

b.4. Se identificou saídas de numerários, envolvendo as citadas operações contábeis, além das já consideradas nos levantamentos NF, NF1 e N2.

c) Esclareça a dedução, na competência 08/2008, do montante de R\$188.813,31, explicitando se foi disponibilizado à inspeção qualquer comprovação de pagamento a J A Comércio Representação e Equip. Ltda., dado que a base de cálculo (R\$ 453.685,30) corresponde, exatamente, à diferença entre o valor da NF 0206 (R\$ 642.498,61, à fl. 295) e a supracitada importância.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório complementar, de fls. 494/499, esclarecendo, dentre outros pontos, que, no tocante ao levantamento AF:

a) nas competências 07/2008 e 08/2008, as despesas registradas nas Notas Fiscais 201 e 206, relativas à compra de maquinário, foram caracterizadas pelo fisco como pro labore disfarçado, uma vez que:

> para a Nota Fiscal 201, apesar de registrada no ativo permanente, inclusive em duplicidade, não houve justificativa pela empresa das operações contábeis entabuladas;

> para a Nota Fiscal 206, não houve sequer registro no ativo permanente;

> os registros contábeis foram feitos a crédito de Adiantamento a Fornecedores (ativo) e a débito de FN (fornecedor) -Máquinas e Equipamentos Industriais (passivo), representando, assim, baixas nas referidas contas, sem qualquer lógica, evidenciando ser a própria Netuno credora e devedora de si mesma;

> não se identificou qualquer registro contábil de saídas de numerários envolvendo as citadas operações contábeis, além dos já inclusos nos levantamentos NF, NF1 e N2.

b) na competência 10/2008, os valores movimentados nas contas de passivo (a débito de 2119999400000 - Ajuste Ficha - Contas a Pagar e a crédito de 211001000000 -FN (fornecedor)- Segmento da Construção Civil) não tiveram correspondentes localizados nas contas de saídas de numerários, porém, o fisco considerou-os, por aferição indireta, como pró-labore, dada a omissão da empresa de apresentar os documentos comprobatórios dos referidos lançamentos contábeis.

c) no referente à dedução entabulada na competência 08/2008, no montante de R\$ 188.813,31, refere-se a pagamentos realizados por meio de cheques, não apresentados à fiscalização, e já abrigados nos levantamentos NF, NF1 e N2.

Devidamente intimado em 26/3/2015 para se manifestar sobre a diligência, o RECORRENTE se manifestou, em 30/04/2015 (fls. 509/511), arguindo:

I - desistência de impugnação no tocante aos levantamentos NF, NF1 e NF2, havendo parcelado os mesmos em 2013, consoante documento de fl. 504, juntado ao feito;

II - irresignação quanto ao levantamento AF, apontando-o como cobrança ilegítima, dado que os valores imputados não correspondem à saída de numerários, como confirmado pela diligência, mas a mero ajuste de contas contábeis, não podendo ser tributado como pagamento de pró labore indireto.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Recife/PE julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 535/543):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. AMPARO LEGAL.

A apresentação deficiente da contabilidade, dada a não exibição dos documentos comprobatórios ou de esclarecimentos dos lançamentos nela entabulados, autoriza o fisco a constituir o crédito tributário por aferição indireta, sem prejuízo da aplicação da penalidade cabível, transferindo-se o ônus probatório ao sujeito passivo, por expressa determinação legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 31/08/2015, conforme AR de fl. 549/550, apresentou recurso voluntário de fls. 552/570, em 28/09/2015.

Preliminarmente, alega nulidade do auto de infração, ao argumento que o lançamento, fulcrado em presunção do fato gerador da obrigação tributária, é uma ofensa aos princípios da legalidade e tipicidade.

Entende que o lançamento tributário externado no auto de infração impugnado decorreu de presunção, empreendida pela autoridade fiscal, no sentido de que alguns pagamentos a fornecedores identificados na contabilidade da recorrente diriam respeito, na verdade, a pro labore de sócios. Noutras palavras, a autoridade fiscal presumiu a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária patronal — o pagamento de remuneração —, depois de desconsiderar as informações contábeis da empresa.

Relata que não ficou provado que a recorrente não tenha adquirido o maquinário cuja operações de compra/venda estão consubstanciadas nas NF's 201 e 206, ou mesmo não tenha sido identificada efetiva saída de caixa/contas da empresa relativas à movimentação em sua contabilidade. Pelo contrário: a autoridade fiscal simplesmente presumiu esses fatos e, a partir deles, entendeu que os valores contabilizados teriam sido, na verdade, pagos a sócios da impugnante, a título de pro labore.

Assim, defendeu haver no caso a presunção de uma presunção: presume-se que a recorrente não tenha adquirido o maquinário cuja operações de compra/venda estão consubstanciadas nas NF's 201 e 206 e que os ajustes contábeis resultaram em saídas efetivas e, a partir disso, presume-se que esses valores foram pagos a sócios.

Quanto ao mérito, trouxe os seguintes tópicos:

- 2.2 NOTAS FISCAIS N° 201 E 206 COMO DOCUMENTOS IDÔNEOS PARA COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DO MAQUINÁRIO

Alega que a DRJ desconsiderou, sem maiores justificativas, as informações constantes de documentos fiscais idôneos (NFs 201 e 206) relativos à aquisição do maquinário, mantendo a presunção de que o valor do maquinário perfaz apenas o valor de R\$ 188.813,31, sendo a outra parte (R\$ 707.087,41) supostas quantias entregues aos sócios da recorrente a título de pro labore.

Afirma que a prova do valor pago pelas mercadorias é a própria nota fiscal, emitida pelo fornecedor dentro dos parâmetros legais, com autenticidade reconhecida pela própria Secretaria de Fazenda do Estado. Afirmou ser a nota fiscal corresponde ao próprio recibo emitido pelo fornecedor, com a especificidade de servir de parâmetro para o recolhimento do ICMS, não havendo lógica o fornecedor inscrever em nota fiscal valor superior àquele que recebeu do adquirente.

Registra que o valor das NFs n° 201 e 206 dizem respeito à contraprestação pela aquisição das mercadorias nela descritas e, por isso, foi pago ao respectivo fornecedor. A fim de comprovar a efetiva aquisição do maquinário, anexou fotografias das máquinas descritas nas NFs 201 e 206.

- 2.3 DOS AJUSTES DOS REGISTROS NAS CONTAS CONTÁBEIS DA EMPRESA

Ato contínuo, alega que a autoridade fiscal identificou, ainda, lançamentos contábeis efetuados nas contas 2119999400000 e 2110101000000 da empresa, no valor de R\$ 525.107,37. Apesar de a resposta da autuada de que tais lançamentos não importaram efetiva saída de numerário, porque consistiriam em meros ajustes de contas (reclassificações entre contas do passivo), a autoridade decidiu tributar os valores registrados como pagamento de "pro labore".

Entende que houve sim a prestação de esclarecimentos suficientes por parte da recorrente, no sentido de que ocorreria uma mudança de parâmetro no que tange aos fornecedores do grupo J.A. Por essa razão, os saldos existentes na conta pertinente tinham que ser transferidos de conta contábil — daí porque foram realizados os lançamentos contábeis a que alude o Relatório Fiscal em seu item 5.1 (fls. 6).

Alega que a própria Diligência Fiscal efetivada confirma a impropriedade na aferição indireta de numerários apenas contabilmente lançados, não subsistindo dúvidas acerca do fato de que, no que concerne aos valores indicados no "Levantamento AF", não tenha sido identificada saída de numerário.

Dessa forma, defende não merecer subsistir a alegação contida no acórdão, de que a recorrente não teria comprovado tratar-se o valor tributado (R\$525.107,37) de meros ajustes contábeis, quando a própria Diligência Fiscal consignou que não identificou qualquer saída de numerários. Defende que para haver pagamento, necessariamente algum dinheiro tem de sair do caixa/contas da empresa.

- 2.4 O SOMATÓRIO DOS GRUPOS DE SAÍDAS DE NUMERÁRIO LISTADOS PELA FISCALIZAÇÃO É SUPERIOR ÀS EFETIVAS SAÍDAS DE NUMERÁRIO IDENTIFICADAS E LISTADAS PELA PRÓPRIA AUTORIDADE FISCAL.

Em outro tópico, discorre haver ponto não enfrentado pelo julgador de 1º grau. Afirma que o valor do principal (contribuição previdenciária patronal) cobrado conduz à constatação de que a base de cálculo utilizada pela fiscalização (ou seja, o valor das saídas de numerário registradas na contabilidade da impugnante em nome da JA Engenharia, JA Construções e JA Comércio de Equipamentos que a autoridade fiscal presumiu tratar-se de pagamento de "pro labore") foi de R\$ 5.020.239,35.

No entanto, defende que, para proceder o lançamento sobre tal valor, a fiscalização deveria ter identificado saídas nesse exato montante no Razão Contábil da recorrente, vinculadas às empresas cujos lançamentos contábeis correspondentes foram objeto da e presunção de se tratarem de "pro labore".

Contudo, restaram comprovadas saídas de numerários que montaram a R\$ 3.788.044,85" (fls. 3). Portanto, a base de cálculo considerada deveria ser, no máximo, o montante total de saídas de numerários relativas às operações cujo pagamento ao alegado fornecedor não foi "comprovado".

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões pelas quais dele conheço em parte.

Isso porque, no que concerne à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP (CFL 68), verifica-se que a autuada sequer apresentou defesa específica quanto a esse ponto, limitando-se a discutir o mérito dos lançamentos principais.

Desse modo as matérias não expressamente contestadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicável As contribuições previdenciárias a partir do dia 01 de abril de 2008, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Portanto, não conheço da parte do recurso voluntário relativo à multa CFL 68.

Ademais, como já relatado, quanto às saídas de numerários registradas nos levantamentos NF, NF1 e N2, no montante de R\$ 3.788.044,85, reafirma-se que tal parte do lançamento foi objeto de parcelamento pelo contribuinte e, portanto, não faz parte do presente litígio.

PRELIMINAR

Nulidade do Lançamento

A RECORRENTE alega que o lançamento tributário externado no auto de infração impugnado decorreu de presunção, empreendida pela autoridade fiscal, no sentido de que alguns pagamentos a fornecedores identificados na contabilidade da recorrente diriam respeito, na verdade, a pro labore de sócios. Noutras palavras, a autoridade fiscal presumiu a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária patronal — o pagamento de remuneração —, depois de desconsiderar as informações contábeis da empresa.

Discorre que em face do princípio da tipicidade (art. 116 do CTN), corolário da legalidade tributária (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), considera-se ocorrido o fato gerador desde que efetivamente se verifiquem, no mundo dos fatos, as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos jurídicos previstos na lei.

Assim, entende pela nulidade do auto de infração.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com relação ao argumento de nulidade do lançamento, no caso, o procedimento fiscal descreveu inconsistências contábeis relevantes, ausência de lastro documental, utilização de documentos fiscais inidôneos, movimentações entre contas sem lógica contábil e saídas de numerários sem identificação de beneficiário real, circunstâncias aptas a autorizar a técnica de aferição indireta.

A legislação previdenciária autoriza expressamente o lançamento por aferição indireta quando houver recusa, sonegação ou apresentação deficiente de documentos e informações, nos termos do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Deste modo, houve perfeita indicação do embasamento adotado pela autoridade fiscalizadora, circunstância que permitia ao contribuinte exercer seu direito de defesa. Cumpre ressaltar, inclusive, que no presente caso o contribuinte efetivamente exerceu sua defesa e apresentou diversos argumentos justificando o porquê a aferição realizada pela fiscalização estaria incorreta.

Assim sendo, sem razão o RECORRENTE.

MÉRITO

Do lançamento por aferição indireta

Como mencionado no relatório integrante deste voto, trata-se de lançamento por aferição indireta das Contribuições Previdenciárias da parte Patronal, incidentes, exclusivamente, sobre remunerações de segurados contribuintes individuais (administradores da empresa).

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente

responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Assim, não é a simples “contabilidade irregular” que justifica, por si só, a aferição indireta. Somente haverá essa justificativa caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Exemplificando, se uma empresa “A” reduziu seu lucro em 95% (noventa e cinco por cento), contabilizando despesas falsas com aquisição de insumos (notas frias), mas contabilizou corretamente sua folha e sua receita tributável, o vício contábil apontado poderá ensejar o arbitramento da CSLL, mas jamais das contribuições previdenciárias sobre folha ou da CPRB, posto que, através da análise da documentação da empresa (*folha de pagamento*, *GFIP*, *livro diário*, *DRE etc*), será possível identificar a base de cálculo tributável destas contribuições (*folha de pagamento e receita, respectivamente*).

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um indício da existência de vício relacionada a outra. Isso ocorrerá, por exemplo, quando o valor da receita apurada pelo contribuinte se mostre desproporcional em face da mão de obra contabilizada. Todavia, a simples verificação da incompatibilidade não é indício suficiente para ensejar o arbitramento, devendo a fiscalização comprovar a efetiva falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, a **Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço**. Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura comercial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. **Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras.** A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. **O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.**

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

- O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;
- O arbitramento é uma medida extremamente excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;
- Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (*quando a contabilidade for imprestável*), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. A contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento apenas poderá ser arbitrada caso seja impossível obter, através da escrita contábil do sujeito passivo, a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados aos seus serviços;
- Cabe a fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Os simples indícios de vícios (*exemplo, incompatibilidade entre receita e mão de obra*), não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se

pretende arbitrar (mantendo o mesmo exemplo, a incompatibilidade foi ocasionada por ausência de registro da mão de obra, comprovado pelos fatos e documentos X, Y e Z).

Findado estes esclarecimentos prévios, analisar-se-á as razões que ensejaram no caso concreto o arbitramento das contribuições previdenciárias.

No caso, a fiscalização não se limitou a apontar meras falhas formais. Foram descritas situações específicas: emissão de documentos fiscais com indícios de inidoneidade, cheques nominais à própria empresa, ausência de comprovação de pagamento a fornecedores, duplicidade e ausência de registro de bens no ativo imobilizado e movimentações contábeis circulares, nas quais a empresa figurava simultaneamente como devedora e credora.

Tais elementos, em conjunto, constituem indícios relevantes de que parte das saídas financeiras e registros contábeis poderiam estar sendo utilizados para ocultar a real destinação de recursos, inclusive eventual pagamento indireto de remuneração a sócios administradores. Nessa medida, é juridicamente possível, em tese, a utilização da aferição indireta.

Neste ponto, quando do lançamento, a autoridade fiscal destacou o seguinte:

- não restou comprovada a efetivação dos pagamentos das obras civis contratadas e dos equipamentos adquiridos (sic);
- apresentou apenas parcialmente os documentos objeto da intimação;
- simulação de contabilização de fatos não amparados por documentação hábil e idônea e que não retratam a natureza das operações realizadas.

4.9. Todos estes fatos corroboram para a presunção, por parte desta fiscalização, de que a Netuno apenas simulou pagamentos a supostas empresas, não restando comprovada a efetividade desses pagamentos àquelas (prestadora dos serviços ou fornecedora de máquinas e equipamentos).

4.10. Presume-se, portanto, que referidas saídas de numerários retratam, na realidade, pagamentos de remuneração aos dirigentes da sociedade no exercício de 2008 (pro labore)- sendo tributados nessa condição .

Sendo assim, passa-se a analisar as premissas adotadas pela fiscalização para promover o lançamento baseado na aferição indireta, em contraposição às alegações de defesa apresentas.

Dos Lançamentos de Ajustes em Contas de Passivo. Ausência de Saída Financeira. Competência 10/2008.

No tocante à alegação da empresa de que os lançamentos efetuados nas contas contábeis nº 2119999400000 e 2110101000000, no montante de R\$ 525.107,37, corresponderiam a meros ajustes contábeis, sem saída de numerários ou disponibilização de valores a sócios ou

dirigentes, sob o argumento de que o fornecedor teria alterado seu enquadramento de segmento (da construção civil para o de móveis, máquinas e equipamentos), verifica-se que a justificativa não se mostra suficiente para afastar as conclusões da fiscalização.

Na competência 10/2008, embora tenham sido identificadas movimentações em contas de passivo, **não foram apresentados documentos comprobatórios aptos a demonstrar a natureza e a causa dos lançamentos, tampouco houve correspondência com registros de desembolso financeiro**. Diante da omissão documental, a fiscalização procedeu à aferição indireta e enquadrou os valores como pró-labore.

Em cumprimento à diligência, a fiscalização apresentou a informação fiscal de fls. 494/499, esclarecendo a respeito desta parte lançamento que:

Não foram identificadas saídas de numerários, ou seja, créditos na conta bancos ou similar para referido valor. No entanto, OMITIU-SE a Netuno de apresentar os documentos comprobatórios referentes aos lançamentos contábeis em questão, levando a autoridade fiscal a utilizar assim o critério de aferição indireta previsto na legislação de regência do tema, o que está devidamente evidenciado no Relatório Fiscal componente do PAF.

O fato de não ter sido identificada uma saída financeira para sócio é, justamente, a razão de existir da aferição indireta, pois foram observadas movimentações em contas do passivo sem comprovação da aquisição de ativos, sem constatação de que houve prestação de serviços à empresa e sem saída efetiva de numerários da conta bancos ou similar.

Repita-se: o cerne da questão é o fato da contribuinte não ter apresentado documentação comprobatória apta a demonstrar a natureza e a causa dos lançamentos.

Assim, diante da ausência de documentação hábil e idônea capaz de comprovar a efetiva natureza dos lançamentos e afastar as inconsistências apontadas, não prospera a alegação de que se trataria de meros ajustes contábeis sem repercussão financeira, devendo ser mantida a conclusão fiscal quanto à caracterização das operações.

Das Notas Fiscais nº 201 e 206. Aquisição de Maquinário. Competências 07/2008 e 08/2008.

No tocante às NFs nº 201 e 206, a fiscalização concluiu que as operações de aquisição de maquinário não foram comprovadas de modo suficiente, destacando: falta de apresentação das vias originais das notas fiscais, ausência de registro adequado no ativo imobilizado, registro em duplicidade, contrapartidas contábeis ilógicas e inexistência de comprovação dos pagamentos.

A RECORRENTE sustenta que as notas fiscais são idôneas e que apresentou fotografias dos equipamentos.

Entretanto, a nota fiscal, embora seja documento formalmente apto a representar operação mercantil, não prevalece de forma absoluta quando confrontada com inconsistências contábeis relevantes e ausência de comprovação financeira do desembolso.

Ademais, a autoridade fiscal afirma, por mais de uma vez, que não foram apresentadas as notas fiscais nº 201 e nº 206 originais (item 4.5 do relatório fiscal e Informação Fiscal prestada em diligência).

Desta feita, a materialidade da operação deve ser confirmada pelo conjunto probatório, especialmente quando se discute requalificação de valores para fins previdenciários.

As fotografias juntadas, desacompanhadas de vínculo técnico-contábil seguro com os lançamentos e com o registro patrimonial correspondente, não bastam para afastar as conclusões da fiscalização. Sobretudo pelo fato de que não atestam, com a certeza exigida, de que se referem aos bens objeto das NFs e dos registros contábeis fiscalizados.

Isso porque, conforme esclarecimentos prestados em sede de diligência, a autoridade fiscal apontou inconsistências relevantes na escrituração.

Consta que a Nota Fiscal nº 201, embora registrada no ativo permanente (inclusive em duplicidade), não teve as operações contábeis correspondentes devidamente justificadas pela empresa:

Não foi interesse da Auditoria Fiscal explorar tal perspectiva. Na Planilha 3 constam dois lançamentos de R\$ 253.401,80, respectivamente nos dias 01/07/2008 e 05/08/2008 - estes pertinentes à NF 0201. Frise-se, por oportuno, não ter sido a Netuno intimada para esclarecer tais lançamentos (dupla contabilização), já que não era o objetivo da fiscalização questionar possíveis desvios das boas práticas contábeis, mas, sim, confirmar a autenticidade da documentação que deu suporte aos lançamentos, **não comprovada pela Netuno.**

Já quanto à Nota Fiscal nº 206, sequer houve registro da suposta máquina no ativo permanente. Neste ponto, a autoridade fiscal esclareceu a identificação de lançamentos a crédito e a débito em contas vinculadas à própria fornecedora, sem lastro lógico-operacional, evidenciando movimentações internas sem suporte documental idôneo, situação descrita como indicativa de que a própria empresa figurava simultaneamente como credora e devedora de si mesma:

Em consultas efetuadas nos arquivos contábeis da época não foram identificados registros de lançamentos no ativo permanente envolvendo a NF 0206. Ou seja, não houve nenhum registro no Ativo Permanente.

Ressalve-se, no entanto, que o lançamento contábil constante da planilha 3, espelha uma “baixa” do Ativo (Adiantamento a Fornecedores) e “baixa” do Passivo (FN – Máquinas e Equipamentos Industriais).

Contraria à lógica e a boa prática contábil tal lançamento, haja vista que o crédito da conta adiantamento a fornecedores teria como contrapartida uma outra conta

também do Ativo, a saber: caixa/bancos ou ativo permanente (máquinas e equipamentos). Não se vislumbra nenhuma hipótese da baixa desse adiantamento ter como contrapartida uma conta do passivo, conforme detalhadamente demonstrado no Relatório Fiscal, ficando demonstrado então ser a Netuno, credora e devedora de si mesma num mesmo lançamento contábil.

Também aponta não terem sido localizados registros de saídas de numerários relacionados a tais operações envolvendo as NFs 201 e 206, além daqueles já considerados nos levantamentos fiscais específicos (levantamentos NF, NF1 e NF2) e realizados através de cheques que não foram apresentados à fiscalização. Apenas por esta razão foram objeto de levantamento apartado e não do levantamento relativo à aferição indireta.

Além disso, reafirma que:

- A empresa mencionada como beneficiária do pagamento declarou-se "INATIVA" na DIPJ Ano Base 2008.
- A empresa nunca prestou serviços à Netuno (declaração de seu Titular).

Desta feita, as constatações convergem para a exigência de provas mais robustas relacionadas às operações registradas nas NFs e na contabilidade.

Em suma, o cerne da questão é justamente o fato de a autoridade fiscal não considerar as NFs idôneas. Sendo assim, a fim de dar respaldo à aquisição do maquinário objeto das NFs, exigiu-se a comprovação efetiva dos pagamentos, o que não foi feito. Ante a ausência de comprovação, as despesas registradas nas Notas Fiscais nº 201 e 206, relativas à suposta aquisição de maquinário, foram caracterizadas como pró-labore disfarçado.

Assim, quanto a esse ponto, entendo sem razão a RECORRENTE.

Base de Cálculo Superior à Efetiva Saídas de Numerários

Por fim, a RECORRENTE afirma que o valor da base de cálculo utilizada pela fiscalização (ou seja, o valor das saídas de numerário registradas na contabilidade da impugnante em nome da JA Engenharia, JA Construções e JA Comércio de Equipamentos que a autoridade fiscal presumiu tratar-se de pagamento de "pro labore") foi de R\$ 5.020.239,35. Contudo, não poderia prevalecer o lançamento, pois restaram apenas comprovadas saídas de numerários que montaram a R\$ 3.788.044,85, sendo esta diferença representativa da insubsistência de critério adotado pela autoridade fiscal.

Contudo não prospera o inconformismo da RECORRENTE dado que a diferença reclamada (R\$ 1.232.194,47) representa exatamente a base de cálculo da parte do lançamento que foi objeto de aferição indireta. Ora, ocorreu o lançamento com base na aferição indireta justamente em razão da ausência da saída de numerário, como já exposto acima.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, deixando de conhecer das alegações relativas à multa CFL 68 (pois não instaurado o litígio com a impugnação). Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim