



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

<b>Processo nº</b>	10665.000083/2008-32
<b>Recurso nº</b>	260.111 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-002.630 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de abril de 2012
<b>Matéria</b>	REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
<b>Recorrente</b>	HERTZ ENGENHARIA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/09/2002

DECADÊNCIA – ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

**FATO GERADOR – OCORRÊNCIA – PRESUNÇÃO – POSSIBILIDADE – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA**

Se a empresa não apresenta a totalidade da documentação solicitada pela auditoria fiscal a fim de demonstrar a origem de determinado pagamento, não mantém escrituração contábil regular e não elabora as folhas de pagamento de acordo com as normativas, cabe à auditoria fiscal presumir a ocorrência do fato gerador cabendo à empresa o ônus da prova em contrário

**RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS – COMPENSAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE**

Só é possível a realização de compensação na hipótese de efetivos recolhimentos indevidos. É vedado à empresa compensar-se de contribuições que não recolheu

**PERÍCIA – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO – REQUISITOS – CERCEAMENTO DE DEFESA – NÃO OCORRÊNCIA**

Deverá restar demonstrada nos autos, a necessidade de perícia para o deslinde da questão, nos moldes estabelecidos pela legislação de regência. Não se verifica cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia, cuja necessidade não se comprova

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso

Júlio Cesar Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, Sesi, Senai, Seest, Senat, Sebrae e Incra).

A notificação se deu pela NFLD 35.845.801-3 e segundo o Relatório Fiscal (fls. 95/101), os fatos geradores das contribuições lançadas são os seguintes:

- Valores das remunerações pagas aos segurados empregados.
- Valores pagos a contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos.

Os valores foram apurados nas folhas de pagamento e GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

A auditoria fiscal informa que foram aproveitados os valores de guias recolhidas pela própria empresa, como também aquelas oriundas de retenções efetuadas por tomadores de serviços.

Também foram considerados como créditos os valores relativos à compensação do pró labore considerado constitucional, os quais foram aproveitados nas competências 13/2000, 04/2001, 05/2001, 09/2001, 11/2001, 01/2002 a 03/2002.

Os valores correspondente ao salário família foram devidamente deduzidos e parte dos fatos geradores não foi declarada em GFIP.

A auditoria fiscal descreve várias irregularidades apuradas na escrituração contábil e informa que devido à não declaração em GFIP: dos valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (empresários, autônomos e transportadores autônomos), devido à não inclusão em folha de pagamento dos segurados contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos) e devido à não contabilização em títulos próprios de sua contabilidade foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais encaminhada à autoridade competente para apurar se houve o crime previsto no artigo 337-A do Código Penal, com redação da Lei 9.983/00 e artigo 95, "a", "h" e "c" da Lei 8.212/91.

A notificada tomou ciência do lançamento em 17/07/2006 e apresentou defesa (fls. 133/188), onde alega que até a competência 06/2001, o lançamento estaria decadente.

Questiona o prazo de defesa de quinze dias, o qual considera insuficiente.

Argumenta que as planilhas elaboradas pela auditoria fiscal seriam de difícil compreensão e que foram verificadas inconsistências, as quais cita.

Aduz que a maioria dos lançamentos diz respeito aos valores pagos a título de rescisão contratual dos funcionários ali descritos. Ou seja, no resumo da folha eles seriam lançados como salário, ao passo que na GFIP, estariam inseridos na coluna rescisão contratual.

Conclui que a metodologia adotada pelo fisco de apenas comparar os valores lançados na folha com aqueles constantes da GFIP apresenta gravíssimas distorções, na medida em que em ele presume que o valor lançado no resumo da folha seria o mesmo constante dos recibos de pagamento, o que não é verdade, conforme se demonstrou.

Requer a revisão de todo trabalho fiscal e solicita a realização de perícia.

Quanto ao lançamento de contribuições sobre valores pagos a contribuintes individuais, alega a existência de pessoas físicas que já recolhiam pelo teto, valores pagos a pessoas jurídicas, pagamentos referentes à troca de peças de computador, restituição de aquisição de produtos, pagamento de horas extras e verbas rescisórias, compra de materiais de resarcimento de despesas, aluguel de caminhão, bem como pagamentos sem identificação do beneficiário, razões pelas quais considera que o lançamento seria improcedente.

Questiona a forma como a auditoria fiscal teria calculado as compensações relativas ao pró-labore considerado inconstitucional.

Apresenta sua irresignação pelo fato de a auditoria fiscal não ter considerado as retenções destacadas nas notas fiscais, cujas guias correspondentes não foram localizadas. Alega que ao contrário do que afirmou a auditoria fiscal todas as retenções foram devidamente contabilizadas.

Considera ilegal a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.

Os autos foram encaminhados em diligência que resultou na Informação Fiscal (fls. 274/278), onde a auditoria fiscal informa que apura as bases de cálculo preferencialmente nas folhas de pagamento que são apresentadas pela empresa, utilizando os recibos de pagamento de salário, de férias e as rescisões de contrato de trabalho por amostragem, comparando com os valores da folha de pagamento.

A auditoria fiscal questiona a confiabilidade da folha de pagamento da recorrente, haja vista não guardar correspondência com os recibos de pagamentos emitidos pela mesma. Além disso, a empresa teria cometido várias irregularidades em sua escrituração contábil, como também deixado de apresentar documentos o que levou à utilização de aferição indireta.

Quanto aos valores considerados remunerações cujos beneficiários não foram identificados, a auditoria fiscal informa que solicitou os documentos que originaram tais pagamentos, porém, estes não foram apresentados.

De igual forma, aferiu como pagamentos a contribuintes individuais todos os pagamentos efetuados pela empresa, para os quais, apesar da alegação da empresa de tratar-se de pessoa jurídica, compra de peças e materiais, não ter sido apresentada a respectiva **NOTA FISCAL**, pois é este o documento que comprova a relação entre pessoas jurídicas.

Nas situações em que a recorrente trouxe comprovação de que se tratava de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, a auditoria fiscal sugere a retificação do lançamento.

A auditoria fiscal informa que a empresa anexou as fls. 255 e 256 a sua planilha de compensação, porém não anexou a decisão judicial. A decisão autoriza a

compensação por parte da empresa, porém não impede o FISCO de conferir os valores compensados, se efetivamente recolhidos.

A empresa para ter direito a compensação deve comprovar os valores recolhidos e a Auditoria Fiscal não esta cobrando nada da empresa, simplesmente se baseou em documentos fornecidos pela própria empresa.

A Guia de Recolhimento da Previdência Social- GRPS, possui os campos de base de cálculo de segurados empregados e base de cálculo de administradores e autônomos, sendo o recolhimento pertinente a ambos recolhido no campo "EMPRESA" da GRPS. A planilha anexada as fls. 103 demonstra que não houve o recolhimento integral do pro-labore, considerando-se as informações prestadas pela empresa nos campos de base de calculo da GRPS.

Nada foi cobrado, apenas não se permitiu que a empresa compensasse o que ela não havia recolhido, ademais, conforme informado no Relatório Fiscal, a empresa nem contabilizou os valores compensados.

No que tange à alegação de que a auditoria fiscal não teria considerado as retenções efetuados no caso de inexistência de efetivo recolhimento, a auditoria fiscal informa que não corresponderia à realidade, uma vez que não houve glosa dos créditos que não foram recolhidos.

Tal afirmação comprova-se pela observação do Relatório Fiscal, item 7, alínea "b" e Relatório de Documentos Apresentados -RDA. A Auditoria anexou as fls. 113 a 118 uma planilha com a relação das notas fiscais que foram consideradas para dedução das contribuições apuradas e nesta planilha separou em uma coluna os valores retidos que foram recolhidos e lançadas as GRPS's e GPS's correspondentes e em outra coluna lançou os valores que não foram recolhidos, os quais foram lançados como crédito para a empresa, conforme RDA.

Os valores não recolhidos foram objeto de emissão de Subsídio Fiscal, para apuração junto aos tomadores de serviço.

Pela Decisão Notificação nº 11.401.4/0428/2007 (fls. 286/298), o lançamento foi considerado procedente em parte para a retificação proposta pela auditoria fiscal.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 325/381) efetuando a repetição das alegações de defesa.

Os autos foram encaminhados a este Conselho e pelo Acórdão 2402-00.434 (fls. 388/390), a decisão de primeira instância foi anulada, em face de não ter sido dada ciência ao contribuinte da informação fiscal resultante da diligência efetuada.

Devidamente intimada, a notificada não se manifestou.

Pelo Acórdão nº 02-27.433 (fls. 397/412) a 6ª Turma da DRJ/Belo Horizonte considerou o lançamento procedente em parte para reconhecer a decadência parcial e para retirada dos valores propostos pela auditoria fiscal, os quais já haviam sido reconhecidos como indevidos quando da emissão da decisão anulada.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 423/451), onde mantém sua irresignação quanto à decadência, pois entende que o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º do CNT em todas as competências e para todos os levantamentos.

No mais, efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Embora a decisão de primeira instância tenha reconhecido a decadência parcial, a recorrente mantém seu inconformismo por entende deve-se aplicar o art. 150, § 4º do CTN, em todas as competências e levantamentos.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A decisão de primeira instância, por sua vez, em obediência à Sumula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91, reconheceu a decadência parcial.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **03/1996 a 09/2002** e foi efetuado em **17/07/2006**, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

***“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:***

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

***“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.***

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entre tanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

*"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.*

1. *O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.*
2. *Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*
3. *No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*
4. *Agravio regimental a que se dá parcial provimento."*

*(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)*

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQÜENAL. MANDADO DE  
SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.*

*SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.*

*2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*Omissis.*

*4. Embargos de divergência providos."*

*(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)*

No caso em tela, a decisão recorrida aplicou a regra contida no art. 150, § 4º do CTN, onde verificou a existência de antecipação de pagamento e aplicou o art. 173, inciso I do mesmo diploma legal nas situações em que não se houve qualquer antecipação de pagamento.

Portanto, entendo que o cálculo da decadência efetuado no julgamento de primeira instância deve prevalecer.

A recorrente apresenta uma série de supostos equívocos que teriam sido cometidos pela auditoria fiscal.

Apresenta situações pontuais a fim de demonstrar que o lançamento em questão não pode subsistir.

Alega ainda que vários pagamentos foram considerados como remunerações a contribuintes individuais por mera presunção, uma vez que se trata de pagamentos a pessoas jurídicas, compra de materiais e outras situações. Além disso, em muitas situações os beneficiários sequer foram identificados.

Cumpre dizer que de acordo com as informações da auditoria fiscal, pode-se concluir que a recorrente não mantinha sua escrituração contábil formalizada adequadamente, bem como sua documentação completa e em ordem.

A auditoria fiscal demonstra fartamente as irregularidades encontradas na contabilidade da empresa, como, por exemplo:

- A contabilização da empresa não obedece ao regime de competência. Além disso, não há contabilização da folha de pagamento, com discriminação das parcelas com incidência de contribuições previdenciárias (salário normal, férias mais 1/3, horas extras, etc) e

parcelas não incidentes (férias vencidas e proporcionais, décimo terceiro indenizado, aviso prévio indenizado, etc). Também não há contabilização do salário família e quando da contabilização da folha de pagamento informa o valor do mês anterior (regime de caixa)

- A empresa deixou de contabilizar as contribuições devidas pela empresa à Previdência Social pelos serviços prestados por contribuintes individuais (empresários e autônomos) e segurados empregados, não contabilizando também os valores descontados dos segurados empregados.
- A empresa deixou de contabilizar diversas notas fiscais emitidas, bem como valores retidos

Assevere-se que as diversas irregularidades na escrituração contábil aliadas ao fato de a recorrente embora intimada não haver apresentado os documentos correspondentes aos pagamentos efetuados autoriza a auditoria fiscal a presumir que os referidos pagamentos se referem à remuneração paga a pessoas físicas, com amparo no art. 33, § 3º e 6º da Lei nº 8.212/1991:

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)*

*§ 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.*

Embora a recorrente mantenha sua alegação de que em vários casos tratava-se de pagamentos a pessoas jurídicas ou outros pagamentos, até o momento, não apresentou as notas fiscais que comprovariam tal alegação.

A recorrente alega que a auditoria fiscal tomou por base o resumo da folha de pagamento quando este não representava o real valor pago aos segurados.

A meu ver, tal alegação reforça o argumento de que a recorrente definitivamente não elaborava sua documentação de acordo com as normativas.

A folha de pagamento deve conter a totalidade dos valores pagos aos segurados, inclusive as verbas indenizatórias.

Se a recorrente não tem o devido cuidado na elaboração de sua folha de pagamento, como também não apresentou toda a documentação solicitada e ainda não mantém Autenticado digitalmente em 08/05/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 29/05/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES Impresso em 11/06/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

sua escrituração contábil de forma correta, toma para si o ônus de demonstrar que os valores lançados são indevidos.

A recorrente manifesta seu inconformismo em razão da auditoria fiscal ter desconsiderado parte das compensações efetuadas.

As referidas compensações originaram-se da declaração de inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre os valores pagos a empresários e autônomos.

A auditoria fiscal observou que a empresa ao apurar os valores a serem compensados, tomou o valor da remuneração de autônomos/empresários contida na GRPS e aplicou a alíquota de 20% , não verificando o efetivamente recolhido que revelou-se menor.

A recorrente alega que tinha autorização judicial para efetuar tais compensações, no entanto, a Justiça reconheceu o direito à compensação de contribuições efetivamente recolhidas, o que não é o caso.

Além disso, a recorrente não juntou aos autos a decisão judicial para fins de verificação dos valores supostamente autorizados.

Quanto à alegação de que não foram consideradas as retenções sofridas as quais não foram recolhidas pelos tomadores de serviços, vale dizer que tal questão já foi esclarecida pela auditoria fiscal, no sentido de que todas as retenções sofridas foram consideradas em favor da recorrente.

Por fim, cumpre indeferir a perícia solicitada.

A necessidade de perícia para o deslinde da questão tem que restar demonstrada nos autos.

No que tange à perícia, o Decreto nº 70.235/1972 estabelece o seguinte:

*Art.16 - A impugnação mencionará:*

.....  
*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;*

*§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (...)*

*Art.18 - 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, observado o disposto no art. 28, in fine.*

Da leitura do dispositivo, verifica-se que além de ser obrigada a cumprir requisitos para ter o pedido de perícia deferido, tal deferimento só ocorrerá diante do entendimento da autoridade administrativa no que concerne à necessidade da mesma.

Nesse sentido, não basta que o sujeito passivo deseje a realização da perícia, esta tem que se considerada essencial para o deslinde da questão pela autoridade administrativa, nos termos da legislação aplicável.

Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira