



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

Processo n° 10830.012360/2008-09
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-003.681 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrentes STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007

RECURSO DE OFÍCIO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE LIMITE DE ALÇADA. EXONERAÇÃO DO PRINCIPAL E DOS ENCARGOS DE MULTA.

O cabimento do recurso de ofício está condicionado a que o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento exonere o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor superior a R\$ 1.000.000,00, não devendo ser considerados os juros moratórios, nos termos da Portaria MF nº 03, de 03.01.2008.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Não havendo controvérsia quanto à existência de pagamentos antecipados e não tendo o Autuante provado satisfatoriamente a ocorrência de dolo fraude ou simulação, há de ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. OBSCURIDADE DOS LEVANTAMENTOS E DEMONSTRATIVOS FISCAIS. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVAS DO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os levantamentos que lastreiam a autuação devem ser claros para permitir que o contribuinte identifique com facilidade as rubricas incluídas na base de cálculo da contribuição lançada, daí porque a incomunicabilidade entre os demonstrativos elaborados pela fiscalização e a ausência dos esclarecimentos necessários à sua compreensão prejudicam o exercício do direito de defesa.

A adoção do método da aferição indireta é medida extrema, cabível apenas nas hipóteses excepcionais previstas na legislação, devendo a fiscalização provar que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados, apontando as inconsistências identificadas.

As falhas cometidas pelo auditor fiscal autuante acabaram por cercear o direito de defesa da recorrente e não provar adequadamente a ocorrência do fato gerador, daí porque o auto de infração é improcedente.

Recursos de Ofício não Conhecido e Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício; II) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por vício formal das rubricas relacionadas a alimentação, transporte e propriedade intelectual. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que anulava estas rubricas por vício formal; III) Por unanimidade de votos: a) declarar a decadência até a competência 11/2003; e b) no mérito, dar provimento ao recurso. Apresentará declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente (na data da formalização, conforme Ordem de Serviço nº.01/2013 – CARF.)

Carolina Wanderley Landim - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.), interposto pela Stefanini Assessoria em Informática LTDA. e Outros contra a decisão proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – São Paulo (fls. 126352 a 126373), que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal consubstanciado no **Auto de Infração DEBCAD n. 37.198.651-6**, através do qual o Autuante promoveu a constituição do crédito tributário relativo às contribuições devidas pela empresa, apuradas de 12/2002 a 12/2007, de cujos termos o sujeito passivo foi cientificado em 23/12/2008.

Ademais, em virtude da improcedência parcial do lançamento, que resultou na redução do crédito tributário originalmente lançado, de R\$ 8.770.115,31 para R\$ 7.758.500,26, o Colegiado *a quo* recorreu de ofício para esse Conselho, considerando-se para fins do limite de alçada, previsto na Portaria MF nº 03 de 03/01/2008, a soma das exonerações deferidas pela DRJ no presente processo e nos processos apensados – 10830.012359/2008-76 (DEBCAD n. 37.198.650-8) e 10830.012362/2008-98 (DEBCAD n. 37.198.652-4).

DA AUTUAÇÃO

Do Crédito Tributário

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32 a 39), o Autuante constatou que a empresa deixou de recolher a contribuição previdenciária a cargo da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre diversos pagamentos realizados em favor de segurados a seu serviço, expressamente informados nas Folhas de Pagamento, mas omitidos das correspondentes GFIPs.

Os valores que compuserem a base de cálculo das contribuições lançadas referem-se às rubricas a seguir enumeradas: *Ajuda Alimentação; Ajuda de Aluguel; Ajuda de Custo, Ajuda Moradia; Ajuda Refeição; Ajuda Transporte; Alimentação - C; Bônus; Diária de Viagem; Dif. Propriedade Intelectual; Dif. Salário Rescisão; Diferença de Refeição; Diária de Embarque; Diárias de Viagens - C; Educação C; Moradia C; Prêmio; Propriedade Intelectual; Reembolso de Despesa de Viagem; Reembolso de km C; Reembolso de Vale; Transporte; Reembolso Desconto; Reembolso Refeição; Refeição (P); Refeição - C; Salário Diferença; Total Entregue de Vale Transporte; Transporte - C.*

No curso da auditoria, o Autuante instou o sujeito passivo a apresentar extensa relação de documentos, como se observa do Termo de Início e Ação Fiscal (fls. 10/12), TIAD (fls. 16/17) e TIF (fl. 19), tendo sido disponibilizado um volume considerável da documentação solicitada, conforme Recibos de Entrega de Arquivos Digitais de fls. 179 e s/s.

Especificamente para o lançamento discutido nos presentes autos, nas considerações finais do Relatório Fiscal, o Autuante diz ter examinado e baseado a autuação nos Livros Diários, Folhas de Pagamento, GFIP, GPS e documentos apresentados pela

contribuinte, relacionados com as rubricas acima enumeradas, sobre as quais o Autuante chegou a solicitar esclarecimentos por meio do TIAD de fls. 16/17.

Segundo a Fiscalização, os nomes atribuídos às rubricas não guardam relação com o seu significado real – despesas com alimentação, moradia, quilometragem, não tendo sido apresentada documentação capaz de justificar os pagamentos realizados a tais títulos, pelo que representam, em verdade, distribuição disfarçada de parcelas salariais. Veja-se:

Ressalte-se que foi constatado pela Fiscalização que os nomes atribuídos às rubricas não têm relação, nem com a ocorrência do fato a que supostamente se refere, nem com o seu significado real, sendo aleatoriamente utilizada pelo sujeito passivo para distribuir parcelas salariais, sem a devida apresentação da comprovação das situações e valores lançados.

Os valores são elevados e não guardam qualquer relação com despesas a título de alimentação, moradia, quilometragem, etc., não tendo sido apresentada a documentação que justificasse tais valores, tendo sido exibidos meros recibos assinados pelos empregados, que nada mais são do que uma confissão de que se trata de parcela salarial e, muitas vezes o empregado tem na soma de várias parcelas, valores bem maiores que seu próprio salário mensal. Tais rubricas acima foram pagas mensal e continuamente a centenas de empregados, constituem parcelas salariais e, portanto, com incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do Artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

Quanto aos pagamentos de Vale Transporte, por terem sido pagos em dinheiro, o Autuante entendeu ter sido afrontada a legislação de regência (Lei 7418/85 e alterações, regulamentada pelo Decreto n.º 95.247, de 17/11/1987, arts. 1º a 12, 33 e 34), ao passo que os valores relativos à Propriedade Intelectual foram tidos como salários de contribuição por não ter sido satisfatoriamente comprovada a sua origem e fundamentos.

Finaliza a imputação atribuindo à empresa o ônus da prova, sob o argumento de que, havendo deficiência na contabilidade, decorrente das irregularidades e inconsistências apontadas, abrir-se-ia espaço para a aferição indireta de que trata o art. 33, §§ 3º a 6º da Lei n. 8.212/91.

Resumindo essa questão, com as irregularidades e inconsistências apuradas neste procedimento fiscal, relatadas nos Autos específicos, compete à empresa o ônus da prova em contrário, uma vez que resta comprovada a deficiência da contabilidade, da Folha de Pagamento e demais documentos interligados, nos termos do Art. 33 parágrafos 3º e 6º da Lei 8.212/91.

Sendo assim, o Auditor Fiscal entendeu por bem lançar as contribuições previdenciárias patronal e adicional RAT sobre as diferenças identificadas entre as Folhas de Pagamento e as GFIP.

De acordo com a autoridade lançadora, as diferenças verificadas do cotejo entre as Folhas de Pagamento e as GFIPs foram utilizadas no Relatório DAD – Discriminativo Analítico de Débito no cálculo da contribuição lançada, estando essas espelhadas no Levantamento NDC FOLHA NÃO DECLARADA EM GFIP.

2. Formação de grupo econômico

O Auditor fiscal lavrou termo de sujeição passiva solidária, atribuindo a diversas empresas relacionadas à Recorrente, a saber, Stefanini Networking Comércio e Consultoria de Informática Ltda., S.G.E. Stefanini Gestão Empresarial Ltda., Stefanini Quality Tools Cons. de Sistemas Ltda., Stefanini Financials Cons.em Informática Ltda., Stefanini Training Treinamento em Informática Ltda., por se constituírem em grupo econômico, tendo justificado tal procedimento com base nos argumentos indicados a seguir:

III DO GRUPO ECONÔMICO E DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

3. O Grupo STEFANINI é um grupo econômico regular de fato, cuja empresa controladora é a empresa STEFANINI PARTICIPAÇÕES S/C LTDA., C.N.P.J 04.300.0491000110, e são controladas as demais empresas constantes da Folha de Continuação do Auto de Infração e do Relatório Vínculos Relação de Vínculos, onde estão qualificadas na situação de "grupo econômico", reconhecido na Declaração IRPJ, ficha 52 Participação Permanente em Coligadas ou Controladas da empresa controladora perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, nos registros contábeis da STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S.A., Contratos Sociais, Atas, Demonstrações Financeiras, e na internet, em sua página eletrônica <http://www.stefanini.com.br>, dentre outras fontes internas e externas. Caracterizado o grupo econômico, foram emitidos os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária para as empresas integrantes situadas no país.

DA IMPUGNAÇÃO

Notificada do lançamento em 23/12/2008, a contribuinte autuada apresentou tempestiva impugnação (fls. 92 e s/s), alegando, em breve síntese:

- a) O descabimento da responsabilização solidária promovida pela autoridade fazendária, porque o Autuante não se desincumbiu da tarefa de demonstrar a existência de direção, controle ou administração do alegado grupo econômico, limitando-se a provar a existência de participação societária entre as empresas, além de ter o art. 30, IX da Lei n. 8.212/91 invadido matéria reservada à Lei Complementar;
- b) A decadência parcial do crédito tributário lançado, relativamente às contribuições apuradas nas competências de 12/2002 a 11/2003, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN c/c a Súmula 08 do STF;
- c) A nulidade do Auto de Infração por haver obscuridade no método de determinação da base de cálculo e conseqüentemente impossibilidade de identificação clara e precisa dos valores sobre os quais o crédito tributário foi apurado, configurando cerceamento do direito de defesa. O relatório DAD não se comunica de forma clara com os levantamentos e demonstrativos anexos ao Auto de Infração;

- d) A nulidade do lançamento por ausência de motivação, pois não restaram suficientemente esclarecidos pelo Autuante os motivos que o levaram a presumir que as rubricas indicadas nas folhas de pagamento não guardam relação com a verdadeira natureza dos pagamentos realizados aos segurados;
- e) A nulidade do Auto de Infração por ausência de justificativas para o uso da presunção na qual se baseia a cobrança e, portanto, a insubsistência da inversão do ônus probatório;
- f) No mérito, que os valores pagos aos segurados se destinaram ao custeio das despesas necessárias ao desempenho das atividades por eles realizadas, que foram reembolsadas ou adiantadas pela Autuada, não configurando contraprestação pelos serviços;
- g) Que os documentos anexados à Impugnação, aos quais o Autuante teve acesso no curso da ação fiscal, comprovam a efetiva natureza dos custos incorridos pelos funcionários;
- h) Que não foi observado pelo Autuante o regramento relativo à multa introduzido pela Medida Provisória nº 449/2008, que entrou em vigor antes de ter sido efetivada a notificação do lançamento;
- i) Inaplicabilidade da Taxa SELIC

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Após a análise da impugnação e dos documentos que a acompanharam, a 9ª Turma da DRJ, na forma da Resolução nº 2.747, entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal:

- I. Informasse pormenorizadamente como concluiu pela caracterização do grupo econômico;
- II. Esclarecesse o método utilizado para determinação da base de cálculo, apresentando os valores tomados por rubrica; e
- III. Diante das provas carreadas pela Autuada na Impugnação, o Autuante informasse se houve lançamentos a título de Plano de Saúde; se os valores correspondentes à aquisição de Vale Alimentação foram considerados na determinação da base de cálculo; e se os documentos de fls. 986/7.417 haviam sido observados na ação fiscal e se foram incluídos na base de cálculo, justificando os motivos.

Transcrevam-se os principais trechos da Diligência:

Para a caracterização e identificação de "grupo econômico", importa, portanto, investigar a situação real (verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram ou realizam suas atividades) e não apenas a situação meramente formal (de estarem ou não constituídas como "grupo econômico" na forma da Lei 6.404/76).

Admitida, assim, a possibilidade jurídica dos "grupos econômicos de fato", é necessário, pois, que seja informado, pormenorizadamente, como se verificou a caracterização de tal

grupo, isto porque o relatório fiscal faz referências a certos documentos, assim como aos registros contábeis e a outras fontes internas e externas, porém, sem discriminação e/ou especificação dos fatos verificados. (fl. 1923)

(...)

De fato, os anexos DAD e RL – Relatório de Lançamento não permitem identificar os valores tomados, por rubrica, como base de cálculo dos lançamentos. E, igualmente, esses valores não constam das planilhas REMUN e TOT M, até porque consta desta última, valores correspondentes a verbas sobre as quais não há incidência de contribuições previdenciárias, como p. ex., abono pecuniário, férias indenizadas, 1ª parcela do 13º salário, IRPF e descontos em geral.

Com efeito, cabe à fiscalização a apresentação dos valores tomados para lançamento, por rubrica, ou, então, que se pronuncie sobre a razão de não haver a composição da base de cálculo, ou seja, de não ter apresentado demonstrativo dos valores tomados, por rubrica, uma vez que o Relatório Fiscal noticia da ocorrência de diversos fatos geradores das contribuições aqui exigidas.

(...)

Plano de Saúde

...deve a fiscalização informar se houve lançamento sobre valores relativos a tal rubrica...

(...)

Ajuda Alimentação

...Assim, temos que serviram de base para lançamento os valores, correspondentes à alimentação, pagos em dinheiro. Quer dizer, os valores correspondentes à aquisição de Vales (Tiquetes) Alimentação, conforme Notas Fiscais juntadas às fls. 736 a 962, não serviram de base de cálculos para lançamento. Correto?

(...)

Diárias de Viagem e Ajuda de Custo

É necessário que a fiscalização informe se os documentos juntados às fls. 986 a 7.417 já haviam sido observados durante a ação fiscal, ou seja, se os valores correspondentes serviram ou não de base de cálculo para o lançamento. Se positivo, que seja informada os motivos. E, se negativo, que tais documentos sejam analisados e, que, por conseguinte, que seja informado se os mesmos ou parte deles constitui, efetivamente, Diárias de Viagem e Ajuda de Custo, em subsunção dessa situação de fato à hipótese prevista nas alíneas “g” e “h” do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Pelo que deverá a fiscalização apresentar

demonstrativos dos valores lançados, excluídos e mantidos, por competência, em face do presente lançamento.

DA INFORMAÇÃO FISCAL

Em resposta aos questionamentos formulados pela DRJ, a fiscalização apresentou Informação Fiscal (fls. 25.526/25.552), aduzindo o seguinte:

Ausência de autenticação das cópias apresentadas

O Auditor Fiscal sustenta a inidoneidade da documentação anexada à Impugnação por se tratar de um manancial de cópias sem autenticação de qualquer espécie – nem do servidor da RFB atestando a apresentação dos originais nem do cartório – tampouco as assinaturas dos documentos estão com firma reconhecida, o que, no entender do Auditor, seria indispensável e imprescindível, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 6.932/2009, art. 22 da Lei 9.784/99 e art. 300 do Decreto-Lei nº 2.848/1940.

Vejam-se as ponderações realizadas pelo Auditor em relação ao tema:

Como não pode o serviço público recusar protocolo, sob pena de se permitir a alegação de cerceamento de defesa, os documentos foram recebidos pela RFB e agora adicionados ao processo digital (e-processo), todavia não se revestem da necessária condição de prova válida, especialmente em se tratando de documentos com fraudes e/ou irregularidades constatadas pelo Fisco. Desde já são impugnados por este Auditor-Fiscal e não devem ser conhecidos tais documentos (cópias) sem qualquer tipo de autenticação e sem firma reconhecida [...].

Quanto à caracterização de grupo econômico

O Autuante justifica a caracterização do grupo econômico sob diversos argumentos, dentre eles:

1. As empresas integrantes têm a marca “Stefanini”, que é o sobrenome dos sócios fundadores da empresa fiscalizada, assim como da pessoa jurídica controladora (holding);
2. As DIPJs das empresas demonstram que todas são controladas pela empresa Stefanini Participações LTDA;
3. As empresas envolvidas desempenham atividades correlatas e esforços comuns, como atestam documentos oficiais e pesquisas efetuadas na internet;
4. As empresas relacionadas como devedoras solidárias são todas controladas pela empresa Stefanini Participações Ltda.

1. Quanto à Base de Cálculo

Alega que a ora Recorrente limitou-se a apresentar documentos sem autenticação e/ou sem reconhecimento de firma, o que impede de serem considerados como elementos válidos de prova.

Com relação à alegação de nulidade diante do cerceamento do direito de defesa, o Auditor afirma que as bases de cálculo constam do Relatório DAD e Relatório de Lançamentos, cujos dados foram importados dos levantamentos anexos ao Auto de Infração,

intitulados 2002REM, 2003REM, 2004REM, 2005REM, 2006REM e 2007REM, “*que contém a Remuneração (base de cálculo) individualizada por segurado e por competência*”, planilhas essas entregues ao contribuinte em CD, pelo que a intenção da empresa é apenas tumultuar o processo.

Para “*subsidiar o trabalho dos Senhores Julgadores*”, a fiscalização anexou relatórios adicionais denominados TOTALIZAÇÃO REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS, consolidando as informações dos levantamentos acima citados e concluiu que “*nos valores lançados já constavam a base de cálculo mensal por segurado e o total da base de cálculo mensal, e agora estão sendo acrescentados os relatórios adicionais ora mencionados, diante das dúvidas apresentadas*”.

O Autuante trouxe alguns esclarecimentos acerca do sistema AUDIG, responsável por processar os dados que quantificaram a base de cálculo da contribuição lançada, bem como explicações sobre as abreviaturas e códigos adotados pelo referido software.

Sobre o Plano de Saúde, a autoridade fiscal informou não terem sido identificadas irregularidades quanto a esta rubrica, pelo que não foi incluída na base de cálculo da contribuição lançada.

Quanto às despesas com Vales (Tíquetes) Alimentação, cujas notas fiscais foram apresentadas às fls. 736/962, o Autuante declara não terem sido objeto da autuação, sendo incluídas tão-somente as importâncias pagas em dinheiro.

No que tange aos comprovantes relacionados às Diárias de Viagem e Ajuda de Custo (fls. 986/7.414), para os quais a DRJ questionou se já haviam sido apreciados e, na hipótese de não terem sido, que fossem analisados em sede de Diligência, o Autuante não chegou a confirmar se já haviam sido observados durante a ação fiscal, mas contestou a sua idoneidade. Disse não ser possível “*vincular nada a coisa alguma e, diante da profusão de irregularidades praticadas pelo sujeito passivo, o que afasta completamente a confiabilidade nos seus procedimentos, não há o que deduzir ou excluir*”.

Reiterou a ausência de autenticação nas cópias carreadas aos autos, a ilegibilidade de alguns desses e que diversos dos documentos não possuem identificação do emitente, beneficiário ou destinatário, estando suscetíveis à falsificação.

Apontou, ainda, indícios de irregularidades nos pagamentos realizados em favor de alguns segurados, como o pagamento de determinadas vantagens por três ou mais meses seguidos e a desproporção verificada entre o salário de certo colaborador e o montante recebido a título de reembolso de alimentação, atribuindo à empresa responsabilidade por manter organizados os arquivos e relatórios de prestação de contas de viagens a serviço.

Fato relevante que justifica a proposta de retificação de débito

Por fim, após defender a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, por ter sido, no seu entender, caracterizada a ação dolosa, o auditor fiscal acatou a necessidade de retificar o valor do débito lançado, para admitir os recolhimentos realizados por uma das filiais da Autuada.

É que restou constatado pelo Auditor Fiscal que os documentos relacionados com a filial 0010-10 não haviam sido listados no RDA – Relatório de Documentos Apresentados, devido à falha originária do contribuinte, considerando que na JUCESP consta apenas a alteração do endereço da filial para Brasília (DF), sem contar a sua abertura na Junta Comercial. Sendo assim, foram considerados os recolhimentos realizados pela filial 0010-10, efetuados antes do início da ação fiscal, conforme planilhas colacionadas na informação fiscal (fl. 25.545/25.550).

Tais planilhas demonstram que os pagamentos foram alocados a seis diferentes DEBCAB, iniciando-se pelos relativos a contribuições de segurados, seguida dos relativos à contribuição patronal sobre folha e, por fim, às contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Em seguida, todas as empresas envolvidas foram devidamente intimadas, tendo se manifestado sobre os argumentos ali constantes.

DA NOVA IMPUGNAÇÃO

Ao se manifestar sobre a conclusão da Diligência Fiscal, a Autuada e as empresas responsabilizadas solidariamente contestaram os argumentos levantados pelo Autuante na Informação Fiscal. Quanto à ausência de autenticação ou reconhecimento de firma, a Recorrente alega ter havido a concordância do Autuante em recebê-los em meio digital, devidamente processados pelo SVA, conforme e-mails trocados entre o contador da empresa e o Autuante.

Em relação à composição da base de cálculo, a nova Impugnação apresentada ressaltou o não cumprimento da Diligência, porque o Autuante não apresentou os valores tomados para lançamento, por rubrica, tendo se limitado a acusar a empresa de tentar tumultuar o processo.

Nesse quesito, a Autuada elaborou uma planilha nos termos como solicitado pela DRJ, oportunidade em que constatou a inclusão indevida na base de cálculo de valores estornados das rubricas e, portanto, que sequer chegaram a ser repassados aos segurados, o que demonstraria a fragilidade do procedimento adotado pela fiscalização.

Em sua manifestação, a Autuada alega a insubsistência da presunção adotada pelo Autuante, que se limitou a ignorar a documentação apresentada, ao invés de valorá-la no seu conteúdo.

Acerca das despesas com Alimentação, o sujeito passivo voltou a ressaltar que os valores pagos a tal título representam um pequeno percentual da Folha de Pagamento (0,43% para o ano de 2003, chegando a 5,22% em 2007), custos esses que se mostram indispensáveis pelo fato de seus colaboradores muitas vezes prestarem serviços em locais distantes, onde os estabelecimentos não aceitam o cartão magnético.

Quanto à manifestação do Autuante sobre as Diárias de Viagem e Ajuda de Custo, a contribuinte questiona o fato de o Autuante não ter cumprido a contento a Diligência, pois novamente deixou de analisar de forma exauriente os documentos juntados, apegando-se a uma minoria de documentos que efetivamente não teria relação com diárias de viagem, ajuda de custo ou que se encontram ilegíveis.

A contribuinte trouxe justificativas para algumas das inconsistências exemplificadas pela fiscalização na Informação Fiscal, como o caso do recibo de fl. 1.099 -

Refeições (03 feijoadas + 1 filé), que deve estar relacionado ao almoço de quatro funcionários, cujo pagamento e respectivo reembolso foram realizados por apenas um deles.

Quanto à alegação de habitualidade nos recebimentos desses reembolsos, a Autuada aduz não haver um relatório ou demonstrativo atestando que os pagamentos se dão de forma reiterada aos mesmos segurados, mas ressalva que, mesmo que o Auditor houvesse realizado tal levantamento, devem ser levadas em consideração as características dos serviços prestados pela Autuada, que demandam deslocamentos e viagens constantes de seus funcionários.

A contribuinte pugnou, ainda, que os valores dos recolhimentos reconhecidos pelo Autuante em sede de diligência fossem apropriados integralmente no Auto de Infração nº 37.191.009-4 e seus apensos, também lavrados em decorrência da mesma ação fiscal de que resultou o presente Auto de Infração (37.198.651-6) e seus apensos (Autos de Infração 37.198.650-8 e 37.198.652-4). Isso porque, aquelas autuações cuidam de lançamento de valores supostamente declarados em GFIP e não pagos, enquanto que as autuações aqui tratadas decorrem cobrança sobre valores não declarados em GFIP.

Ainda sobre a apropriação de valores declarados em GFIP, a Autuada alegou que, além daquela filial que resultou no ajuste realizado pelo Autuante, também não foram reconhecidos nos levantamentos valores declarados em GFIP por outras filiais – Rio de Janeiro, Porto Alegre, Belo Horizonte, implicando em aumento do valor devido.

Ademais, a Autuada aduz ter constatado que 100% dos valores referentes às rubricas Dif. Salário, Salário Diferença, Rescisão, Salário Diferença- Dissídio e Salário Rescisão foram sim declarados em GFIP, o que estaria comprovado pelos documentos anexados à nova Impugnação.

Sustenta, por fim, falhas na apuração da base de cálculo decorrentes da não dedução do percentual de 6% a título de Vale Transporte que foram descontados dos empregados e, portanto, não deveriam ter sido tributadas.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Instada a se manifestar sobre a defesa apresentada, a 9ª Turma da DRJ/CPS proferiu o acórdão 05-38.306, fls. 167.623/167.668, abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO. DECADÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de ter havido dolo, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

SEGURADO EMPREGADO. REMUNERAÇÃO A QUALQUER TÍTULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, integra o salário de contribuição do segurado empregado. Pelo que a empresa está obrigada ao recolhimento das contribuições sociais/previdenciárias sobre ela incidentes, na forma e no prazo estabelecidos em lei.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC e multa de mora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Para uma melhor compreensão do entendimento manifestado pela DRJ sobre os argumentos defensivos sustentados pela Autuada, o relato do Acórdão recorrido dar-se-á na forma dos seguintes tópicos.

Quanto à nulidade do lançamento

O acórdão afirma que a validade do lançamento reclama que a acusação fiscal seja enunciada sem lacunas e com razoável nível de detalhamento (motivação). Entendeu a DRJ que o relatório fiscal é suficientemente claro em relação à descrição do fato gerador que motivou o lançamento, que corresponde à diferença entre os valores constantes das folhas de pagamento e os declarados nas correspondentes GFIPs. Aponta como prova da clareza e precisão da autuação os itens 6 a 10 do Relatório Fiscal.

Quanto ao mérito

Entendeu que, ante a constatação de pagamentos de diversas remunerações aos empregados, sem a apresentação dos correspondentes documentos, agiu corretamente a fiscalização ao considerar as rubricas como partes integrantes dos salários de contribuição dos segurados.

A DRJ convalidou a constatação de divergência entre os valores informados em Folha de Pagamento e aqueles declarados nas correspondentes GFIPs, já que as contraprestações pagas pelo empregador aos empregados integram a base de cálculo das contribuições.

A Delegacia de Julgamento aquiesceu com as conclusões defendidas pelo Autuante na Informação Fiscal apresentada em resposta à Diligência deliberada por aquele Colegiado. Segundo abordado no voto condutor do Acórdão, “os documentos juntados não são suficientes para provocar alguma alteração nos valores que foram utilizados na base de cálculo do lançamento”.

O Acórdão acrescentou ainda o seguinte:

Isso porque não basta juntar acordo, recibo e/ou nota fiscal de despesa. Pois, para que qualquer valor pago seja considerado como despesa é necessário que haja uma correspondência entre o valor pago/acordado com o valor da despesa e, inclusive, a que mês e ano se refere.

(...)

Registre-se que os valores que serviram de base de cálculo do lançamento das contribuições sociais/previdenciárias encontram-se identificados nos relatórios acima referidos, no caso, Relatórios de Remunerações (Anos de 2002 a 2006), na coluna "Diferença", isto é, por estabelecimento, por competência e por empregado.

Em seguida, a decisão recorrida passou a contestar a documentação carreada aos autos pela Recorrente, nos seguintes termos:

Ajuda Alimentação e Ajuda Refeição (fls. 204 a 249 e 578 a 655)—Os documentos referem-se a acordos para pagamento de alimentação ou refeição. Tais pagamentos se deram em espécie, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, a despeito de a empresa estar regularmente inscrita no PAT.

Diárias de Viagem (fls. 324 a 403 e 1003 a 7.432) – Não há como vincular quaisquer dos acordos com qualquer nota fiscal e/ou recibo, porque não foram apresentados os relatórios de viagem ou outro documento que permita apropriar as despesas aos respectivos empregados, além de existirem alguns documentos ilegíveis e valores que superam em mais de 50% o valor do salário, contrariando o disposto no art. 28, § 9º, *h*, da Lei 8.212/91.

Reembolso Educação (fls. 407 a 482)– As declarações juntadas não permitem afirmar se os valores reembolsados referem-se a educação básica ou a cursos de capacitação, requisitos para que, nos termos do art. 28, § 9º, *t*, da Lei 8.212/91, o valor seja excluído do salário de contribuição.

Ajuda Moradia (fls. 487 a 513) – Os comprovantes não atestam que o auxílio foi prestado respeitando-se as condições previstas na alínea *m* do citado dispositivo legal, ou seja, que o valor foi pago a empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estadia.

Propriedade Intelectual (fls. 517 a 575) – Os documentos apresentados não instrumentalizam a cessão de direitos autorais como pretende fazer crer a Recorrente e conforme exige o art. 28, § 9º, *v*, da Lei 8.212/91, porque os termos trazidos aos autos provam que os direitos autorais pertencem originalmente ao empregador.

Quilometragem Mensal ou Ajuda Transporte (fls. 658 a 747)– Os pagamentos a tais títulos têm natureza salarial, porque a legislação (art. 5º do Decreto nº 95.247/87) veda o empregador de substituir o Vale-Transporte por qualquer prestação em dinheiro. E quanto à pretensão de ver deduzida da base de cálculo o percentual de 6% descontado dos funcionários, a item 8 do Relatório Fiscal diz ter sido adotada essa providência.

Ademais, a DRJ considerou que as GFIP entregues pela Autuada nos dias oito, nove e dez do mês de maio de 2009 – e reapresentadas pelas empresas integrantes do grupo econômico –, em nada alteram o procedimento fiscal, porque foram transmitidas para o SEFIP/WEB após a lavratura do auto de infração.

Quanto ao Grupo Econômico

A DRJ reconhece que a baixa do processo em diligência possibilitou ao fiscal fornecer novas informações acerca do grupo de empresas, conforme indicado em linhas acima ao tratarmos sobre o resultado da diligência.

Aduz, em seguida, que a própria Recorrente, ao apresentar sua impugnação, reconhece a formação de grupo econômico, o qual é comprovado através de trechos da referida peça. Mas, embora reconheça a existência de grupo econômico, não admite a decorrente corresponsabilização.

Acrescenta que todas as impugnações apresentadas foram assinadas pela Stefanini Consultoria e Assessoria em Informática S/A, o que corrobora com a existência do grupo econômico.

Ressalta, ainda, que a discussão sobre a inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 não pode ser objeto de questionamento em processo administrativo.

Quanto à inclusão dos sócios no relatório “REPLEG”

A DRJ ressaltou que tal inclusão ocorre em caráter meramente informativo, não implicando a colocação dessas pessoas físicas no polo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura da presente notificação fiscal de lançamento de débito.

Quanto à Decadência

Nesse quesito, o Relator restou vencido, tendo sido definido pela DRJ que o prazo decadencial aplicável ao caso é o previsto no art. 173, I, do CTN, porquanto comprovado o dolo, face às irregularidades apontadas.

Quanto aos recolhimentos verificados e quanto à retificação

Os recolhimentos foram corretamente apropriados, impondo-se o acatamento da retificação proposta pelo Autuante, tendo sido aproveitados nesses autos apenas os valores que não puderem ser alocados nos Autos de Infração n. 37.191.098-6; nº 37.191.099-4; e nº 37.191.100-1.

Dos juros moratórios

A DRJ entendeu que a aplicação da taxa SELIC sobre os débitos tributários está respaldada no art. 34 da Lei 8.212/1991.

Por fim, entendeu a DRJ não ser mais cabível a apresentação de novos documentos, pois a Autuada não demonstrou qualquer das situações previstas no § 4º do art. 16 do RPAF.

O Auto de Infração foi, portanto, julgado parcialmente procedente, admitindo-se a redução do débito em virtude da apropriação de novos recolhimentos não reconhecidos inicialmente pelo Autuante.

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão em 21/09/2012, a Recorrente interpôs tempestivamente o Recurso Voluntário (fls.) mostrando-se surpresa com o não acolhimento da nulidade pelo Colegiado *a quo*. Isso porque, apesar de que tenha deliberado pela baixa dos autos apontando uma série de falhas no procedimento de quantificação do crédito tributário, entre outras inconsistências e obscuridades, a DRJ concluiu ao fim pela higidez do lançamento. Veja-se:

No entanto, esta afirmação do nobre Relator da 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP causa espanto, haja vista que os julgadores da mesma 9ª Turma da DRJ em Campinas decidiram “por unanimidade de votos, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA”, para que a autoridade fiscal prestasse esclarecimentos inclusive sobre o motivo de “não haver a composição da base de cálculo” do presente lançamento no Relatório Fiscal...

A Recorrente volta a apontar que a diligência não foi cumprida em sua totalidade, na medida em que o Autuante não promoveu a composição da base de cálculo, por rubricas, tendo, portanto, se furtado de realizar o seu dever funcional.

Justificou, ademais, que os reembolsos a título de Ajuda Educação representam pagamentos de parte dos cursos escolhidos pelos seus colaboradores, como forma de capacitá-los profissionalmente.

Reiterou os argumentos dispostos nas suas peças impugnatórias, requerendo ao final o provimento do recurso para que seja acolhida a nulidade do lançamento ou a sua total improcedência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carolina Wanderley Landim - Relatora

Recurso Voluntário tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, pelo que tomo conhecimento dos seus termos.

A mesma sorte não aproveita ao Recurso de Ofício, que não deve ser admitido por não atender pressuposto de admissibilidade.

RECURSO DE OFÍCIO

Como se observa do Acórdão proferido pela DRJ, o Auto de Infração de que cuida o presente Recurso foi julgado parcialmente procedente, tendo sido submetidos a reexame necessário por esse Conselho, nos termos seguintes:

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar procedente em parte a impugnação relativa ao AI – Auto de Infração nº 37.198.6516 (processo nº 10830.012360/200809), mantendo-se parcialmente o crédito previdenciário por meio dele constituído, passando o valor consolidado do mesmo de R\$ 8.770.115,31, para R\$ 7.758.500,26. Salvo no que se refere à decadência, que o relator votou pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Voto vencedor relativo à decadência redigido pelo Presidente.

Submeta-se à apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o inciso I, artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no inciso I, § 3º do art. 366 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.224, de 4 de outubro de 2007, por força de recurso necessário tendo em vista a exoneração de valor superior (incluídos os processos apensados) ao comandado pela Portaria MF nº 03, de 03/01/2008.

A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.(grifos aditados)

Ocorre, contudo, que o cabimento do recurso de ofício a que se submetem as decisões proferidas em primeira instância administrativa está condicionado a que o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento exonere o sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa** em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), ou seja, nos termos da Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, o limite de alçada para fins de recurso necessário não deve considerar os juros moratórios.

De outro lado, o mesmo diploma normativo dispõe que o mencionado teto deve ser avaliado **por processo**, não havendo respaldo para considerar as reduções promovidas em processos apensados. Vejamos:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

*Parágrafo único. **O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.***

No caso em exame, considerando-se a soma do principal exonerado e a correspondente penalidade pecuniária, o acolhimento parcial da impugnação resultou na baixa de débito inferior R\$ 1.000.000,00, conforme tabela abaixo, diante do que não conheço do recurso de ofício.

	Principal	Multa	Juros	Total
Lançamento original	5.545.631,85	1.663.689,75	1.560.793,71	8.770.115,31
Lançamento retificado	5.044.198,17	1.210.607,54	1.503.694,55	7.758.500,26
Valor exonerado DRJ	501.433,68	453.082,21	57.099,16	1.011.615,05
Somatório Principal e Multa				954.515,89

RECURSO VOLUNTÁRIO

Decadência

A Recorrente insurge-se contra o entendimento manifestado pela DRJ no que tange à decadência parcial do crédito tributário, especificamente das contribuições apuradas nas competências até 11/2003. É que o Acórdão recorrido rejeitou a arguição de decadência sustentada na Impugnação, ao argumento de que o Auto de Infração noticiou uma séria de irregularidades, daí porque a regra decadencial a reger sobre os fatos aqui tratados seria aquela disposta no art. 173, inciso I, do CTN, e não a norma enunciada no seu art. 150, § 4º.

Tratando-se as contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a norma decadencial aplicável é aquela prevista no art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte ou quando haja dolo, fraude ou simulação, conforme entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 973.733/SC.

A dicção do art. 150, § 4º do CTN é a 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 à homologação, será ele de 5 (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.

Na hipótese em apreço, nem o Autuante nem a Delegacia de Julgamento negaram a existência de pagamentos antecipados das contribuições, razão pela qual a controvérsia em torno da decadência submetida à análise deste Conselho cinge-se à existência ou não de provas nos autos do elemento subjetivo doloso, para então definir o termo inicial da fluência do prazo para constituir o crédito tributário: se da ocorrência dos fatos geradores ou se o primeiro dia do exercício seguinte ao da sua ocorrência.

Entendo não ter sido satisfatoriamente comprovado pelo Autuante que a Recorrente agiu dolosamente no intuito de ludibriar o Fisco. As acusações de irregularidades foram sobretudo genéricas e lacônicas, como se observa do Relatório Fiscal. Tanto é verdade que a própria DRJ baixou os autos em Diligência com vistas a obter do Autuante maiores esclarecimentos sobre os motivos que o levaram a concluir pela incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas indicadas.

Não se pode admitir no estado democrático de direito que o dolo seja presumido. A demonstração cabal de sua ocorrência é barreira a ser transposta pelo Fisco, sob pena de não ser admitida a incidência excepcional da norma decadencial disciplinada no art. 173, I do CTN.

Sendo assim, considerando-se aplicável ao caso a dicção do art. 150, § 4º do CTN, é de se reformar a decisão recorrida, para reconhecer a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2003, porque, quando a Recorrente foi notificada do lançamento, já havia transcorrido mais de cinco anos dos seus respectivos fatos geradores.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Em suas alegações defensivas, o sujeito passivo dedicou alguns tópicos preliminares de suas impugnações e do recurso voluntário para demonstrar a nulidade do lançamento, sob os seguintes enfoques:

- a) Cerceamento do direito de defesa por falta de identificação da base de cálculo utilizada;
- b) Falha na determinação da matéria tributária, decorrente dos erros da metodologia adotada pela fiscalização para determinar a base de cálculo;
- c) Ausência de Motivação, por não haver o Autuante justificado de forma clara para se valer de presunções para efetivar o lançamento.

Ao analisar o Auto de Infração e os anexos que lhe deram suporte, cotejando-os entre si, entendo assistir razão à Recorrente, pois, de fato, o procedimento de constituição do crédito tributário aqui debatido encontra-se eivado de graves vícios materiais.

De início, verifica-se que o Relatório Fiscal foi econômico ao noticiar os fatos verificados no curso da ação fiscal, além de ter sido pouco claro nas acusações dirigidas ao Autuado. Em verdade, o mérito da autuação propriamente dito resume-se a menos de três páginas, ultrapassando o limite da objetividade no relato dos fatos, de modo a invadir a esfera do direito subjetivo à ampla defesa do contribuinte.

Conforme se verifica do relatório fiscal já transcrito mais acima (fls. 33), o auditor fiscal cita as verbas identificadas nas folhas de pagamento, que teriam deixado de ser levadas à tributação na GFIP da Recorrente. São elas: *Ajuda Alimentação; Ajuda de Aluguel; Ajuda de Custo, Ajuda Moradia; Ajuda Refeição; Ajuda Transporte; Alimentação - C; Bônus; Diária de Viagem; Dif. Propriedade Intelectual; Dif. Salário Rescisão; Diferença de Refeição; Diária de Embarque; Diárias de Viagens - C; Educação C; Moradia C; Prêmio; Propriedade Intelectual; Reembolso de Despesa de Viagem; Reembolso de km C; Reembolso de Vale; Transporte; Reembolso Desconto; Reembolso Refeição; Refeição (P); Refeição - C; Salário Diferença; Total Entregue de Vale Transporte; Transporte - C.*

O auditor fiscal, contudo, deixa de expor no seu relatório fiscal, de forma pormenorizada e individualizada, os motivos pelos quais cada uma dessas rubricas deve ser considerada como salário de contribuição. À exceção de breves comentários feitos quanto às rubricas Vale Transporte e Propriedade Intelectual, o fiscal apenas aponta, de forma genérica, que a documentação apresentada foi deficiente, que foram exibidos meros recibos e que a Recorrente se utilizaria das rubricas para camuflar o pagamento de salário de contribuição. Vejamos:

Ressalte-se que foi constatado pela Fiscalização que os nomes atribuídos às rubricas não têm relação, nem com a ocorrência do fato a que supostamente se refere, nem com o seu significado real, sendo aleatoriamente utilizada pelo sujeito passivo para distribuir parcelas salariais, sem a devida apresentação da comprovação das situações e valores lançados.

Os valores são elevados e não guardam qualquer relação com despesas a título de alimentação, moradia, quilometragem, etc., não tendo sido apresentada a documentação que justificasse tais valores, tendo sido exibidos meros recibos assinados pelos empregados, que nada mais são do que uma confissão de que se trata de parcela salarial e, muitas vezes o empregado tem na soma de várias parcelas, valores bem maiores que seu próprio salário mensal. Tais rubricas acima foram pagas mensal e continuamente a centenas de empregados, constituem parcelas salariais e, portanto, com incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do Artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

O Autuante não foi exposto sobre (i) o porquê de os documentos apresentados pela empresa no curso da ação fiscal não serem válidos, (ii) não apontou as despesas tidas como elevadas em relação ao salário mensal do segurado e (iii) que não guardam relação com despesas de alimentação, moradia e quilometragem, (iv) muito menos as “centenas de empregados” que perceberam continuamente as vantagens consideradas como salário de contribuição.

É dizer, o parágrafo tido como um resumo da questão, em verdade, representa a síntese de um parágrafo sumário, lacônico, imerso em subjetividade e totalmente desprovido de clareza.

A falta de motivação da autuação fica ainda mais evidente diante da apresentação de milhares de páginas contendo documentação relacionada às rubricas acima transcritas na impugnação apresentada pela Recorrente, a qual foi acompanhada de comprovante de entrega de arquivos magnéticos (SVA) que lista uma infinidade de documentos que foram apresentados no curso da fiscalização.

Embora não seja possível saber com certeza se a documentação apresentada na impugnação é exatamente a mesma que foi apresentada no curso da fiscalização, é possível constatar que uma grande quantidade de documentos foi disponibilizada antes da autuação, a qual merecia ser mais detidamente avaliada e, se fosse o caso, desprezada de forma efetivamente motivada.

Em verdade, o auditor fiscal sequer acosta ao Auto de Infração lavrado a documentação apresentada pela Recorrente no curso da ação fiscal. O fiscal limita-se a apresentar termos de início de fiscalização, TIAF, TIAD, e poucas petições de resposta às intimações, sem os documentos que as acompanham. Por esse motivo, não é possível aferir com exatidão o que foi objeto de verificação no curso da fiscalização, sendo certo que cabia ao auditor fiscal apresentar no processo os documentos que a Recorrente apresentou e que ele considerou insuficientes para afastar as comentadas verbas de tributação.

A situação torna-se ainda mais grave porque, ao assim proceder, a autoridade lançadora furta-se do seu dever funcional de provar, satisfatoriamente, a prática da infração tributária. E, pior, procura transferir para Recorrente o ônus da prova, ao lançar mão da aferição indireta da base de cálculo, sob o argumento de que a contabilidade da empresa está acometida de irregularidades e inconsistências.

De fato, a fiscalização valeu-se da previsão contida no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91, optando pelo caminho excepcional da aferição indireta, que resulta na inversão do ônus da prova para a Recorrente, nos seguintes termos:

Resumindo essa questão, com as irregularidades e inconsistências apuradas neste procedimento fiscal, relatadas nos Autos específicos, compete à empresa o ônus da prova em contrário, uma vez que resta comprovada a deficiência da contabilidade, da Folha de Pagamento e demais documentos interligados, nos termos do Art. 33 parágrafos 3º e 6º da Lei 8.212/91.

Vejamos o que determinam os dispositivos acima citados:

§ 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, 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.

Da leitura do parágrafo 6º acima, verifica-se que o método da aferição indireta da base de cálculo pode ser adotado quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, com base no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento.

No caso em apreço, a fiscalização analisou as folhas de pagamento apresentadas, identificou rubricas passíveis de tributação, que não foram incluídas na GFIP, e, aparentemente, discordou da documentação apresentada para comprovação dessas rubricas. O relatório fiscal não faz nenhuma consideração quanto à contabilidade da Recorrente, diante do que não se pode afirmar que esta não registra o movimento real da remuneração dos segurados.

Ademais, embora o caso em análise tenha sido enquadrado na hipótese prevista no citado § 6º do art. 33, o procedimento do qual o Autuante lançou mão para quantificar a base de cálculo atesta uma aferição direta e não indireta. Isso porque, apesar de que tenha contestado a documentação apresentada pela empresa e considerado inverídicos os títulos das rubricas das folhas de pagamento, foi justamente desse documento que o Autuante levantou os valores que serviram de base de incidência da contribuição.

Assim, ao se valer da disposição legal em apreço, o Autuante aproveitou apenas do seu efeito (a inversão do ônus da prova), sem praticar o evento que lhe dá causa (a aferição indireta), conseqüentemente, com fundamento nesse dispositivo, o Auditor Fiscal deixou de debruçar-se sobre o vasto manancial de documentos entregues e de expor detidamente as razões de tê-los rejeitado.

Evidentemente, a carência de informações sobre as alegadas irregularidades e a contradição acima apontada por si já nulifica o lançamento por cerceamento do direito de defesa. Mas não bastasse isso, a fiscalização ainda deixou de demonstrar pormenorizadamente o método de composição da base de cálculo apurada e sobre a qual a contribuição incidiu e mesmo quando instada pela DRJ a regularizar os seus cálculos, deixou de fazê-lo.

Desde a Impugnação, a Recorrente aduz não conseguir cruzar as informações das planilhas anexadas ao Auto de Infração e o Relatório DAD, não tendo os dados neles constantes se comunicado de forma clara. Também a DRJ não logrou compreender os levantamentos do Autuante, tanto que deliberou pela conversão do julgamento em Diligência, conforme noticiado no relatório do presente voto.

A Resolução do Colegiado *a quo* foi categórica ao solicitar precisamente que a fiscalização apresentasse os valores tomados **por rubrica**, ou seja, o objetivo era que fosse construído um demonstrativo correlacionando os estabelecimentos, as competências, os segurados e os correspondentes valores de cada uma das rubricas questionadas, para só então se quantificar a diferença entre as Folhas e a GFIPs.

De posse do demonstrativo, tornar-se-ia possível aferir as rubricas pagas a cada empregado e não declaradas em GFIP. Apenas com um levantamento nesses moldes, é possível ao contribuinte demonstrar de forma individualizada a documentação que dá suporte à não incidência das contribuições previdenciárias sobre cada rubrica autuada, bem como ao julgador avaliar a documentação apresentada pelo contribuinte, vinculando-a às parcelas constantes em folhas e que deixaram de ser tributadas em GFIP.

O Autuante, contudo, se limitou a invalidar os documentos carreados à Impugnação, não cumprindo com o quanto determinado pela DRJ. O auditor entendeu ser suficiente promover a totalização das diferenças apuradas nas planilhas 2002 REM a 2007 REM e prestar esclarecimentos sobre a metodologia do sistema AUDIG. Aliás, as explicações trazidas na Informação Fiscal acerca dos ajustes realizados pela ferramenta eletrônica, a meu ver, foram novamente lacônicas, sobretudo para o contribuinte, que não tem familiaridade com os sistemas internos da Receita Federal.

Além disso, caberia ao Autuante demonstrar que os ajustes foram de fato realizados, a fim de transparecer segurança e garantias ao sujeito passivo, já que este expôs justos receios de que o levantamento fiscal pudesse conter parcelas expressamente excluídas da incidência da contribuição, o que poderia ter sido evitado se desde o lançamento fossem elaborados demonstrativos por rubrica.

O que se nota da análise do presente PAF é que houve uma certa pressa do auditor fiscal em encerrar a fiscalização, sem esgotar na fase prévia ao lançamento a análise das provas e obtenção dos esclarecimentos necessários à adequada constituição do crédito tributário.

Pelos poucos documentos acostados à peça inaugural pelo auditor fiscal, constata-se que a fiscalização, iniciada em março de 2008, debruçou-se sobre as inúmeras verbas objeto da autuação apenas em agosto de 2008, quando foi emitido TIAD que, dentre outros, solicitou esclarecimentos específicos quanto às rubricas em questão, bem como a apresentação da documentação de suporte (fls. 16), até o dia 28/08/2008.

A fiscalização apresenta nos autos apenas uma petição da Recorrente prestando esclarecimentos quanto a parte dos questionamentos suscitados, apresentada no final de setembro de 2008. Em dezembro daquele ano, é formalizado o Auto de Infração.

Ao que me parece, a fiscalização não utilizou tempo suficiente para avaliar a vasta documentação acostada aos autos pela Recorrente e, sendo o caso, solicitar esclarecimentos adicionais, ou documentação específica complementar que fosse julgada necessária à convicção de que cada uma daquelas rubricas deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A meu ver, era na fase de fiscalização que a avaliação dos documentos deveria ser esmiuçada, com a intimação da fiscalizada para prestação de esclarecimentos e documentos específicos complementares que fossem necessários à efetiva comprovação da ocorrência do fato gerador.

Não há, contudo, no processo, indicativo de esforço por parte da fiscalização para averiguação dos fatos com o cuidado que se espera. A fiscalização foi, no meu entendimento, encerrada de forma ainda prematura, sem o amadurecimento das questões fáticas e jurídicas envolvidas, causando sérios prejuízos ao contribuinte, que vão desde a indevida inversão do ônus da prova, até a avaliação e debate sobre as provas no âmbito restrito do processo administrativo fiscal.

E não se diga que a diligência fiscal promovida pela DRJ, com o objetivo de sanar essas nulidades, foi bem sucedida a ponto de salvaguardar a cobrança. Embora, na informação fiscal apresentada, o auditor fiscal tenha contestado, de forma genérica, a idoneidade de determinados documentos para afastar a natureza remuneratória das rubricas, persiste, a meu ver, o prejuízo ao contribuinte, pois, se as dúvidas e questionamentos suscitados

quanto aos documentos tivessem sido feitos ainda no âmbito da fiscalização, a Recorrente poderia ter tido a oportunidade de melhor se defender.

Diante das razões acima expostas, e levando em conta que as falhas cometidas pelo auditor fiscal autuante acabaram por cercear o direito de defesa da Recorrente e não provar adequadamente a ocorrência do fato gerador, entendo que a preliminar de nulidade aventada pela Recorrente, acima apreciada, confunde-se, na verdade, com o mérito da cobrança, diante do que voto pela improcedência da autuação.

Conclusão

Diante do exposto, não conheço do recurso de ofício interposto, decreto a decadência do crédito tributário quanto às competências até 11/2003 e, quanto ao período remanescente, voto por sua total improcedência.

Carolina Wanderley Landim.

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

A presente declaração tem por objeto prestar esclarecimento acerca do encaminhamento do voto durante o julgamento em questão.

Considerando o encaminhamento da relatora, entendi, em um primeiro momento, que não seria o caso de dar provimento do recurso, posto que não logrou êxito o recorrente, em demonstrar a insubsistência do lançamento ou que os pagamentos realizados cumpriam a legislação previdenciária para estarem excluídos do conceito de remuneração, ou mesmo que os fatos geradores inexistiram. Dessa forma, entendo que o melhor encaminhamento seria determinar a nulidade do lançamento por vício formal, considerando que no relatório fiscal descreveu o auditor que os pagamentos efetuados pela empresa não estariam excluídos do conceito de salário de contribuição nos moldes como determinado pelo art. 28, § 9 da lei 8212/91.

Note-se que pelo relatório fiscal, é possível identificar as razões, mesmo que superficiais (em um primeiro momento) para a realização do lançamento, face entender a autoridade fiscal que os pagamentos constituiriam basicamente salário indireto. Vejamos trecho do relatório.

Ressalte-se que foi constatado pela Fiscalização que os nomes atribuídos às rubricas não têm relação, nem com a ocorrência do fato a que supostamente se refere, nem com o seu significado do real, sendo aleatoriamente utilizada pelo sujeito passivo para distribuir parcelas salariais, sem a devida apresentação da comprovação das situações e valores lançados.

Os valores são elevados e não guardam qualquer relação com despesas a título de alimentação, moradia, quilometragem, etc, não tendo sido apresentada a documentação que justificasse tais valores, tendo sido exibidos meros recibos assinados pelos empregados, que nada mais são do que uma confissão de que se trata de parcela salarial e, muitas vezes o empregado tem, na soma de várias parcelas, valores bem maiores que seu próprio salário mensal. Tais rubricas acima foram pagas mensalmente e continuamente a centenas de empregados, constituem parcelas salariais e, portanto, com incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do Artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

8. A rubrica utilizada como Vale Transporte, porém paga em dinheiro, está em desacordo com a legislação vigente (Lei 7418/85 e alterações, regulamentada pelo Decreto nº.95.247, de 17/11/1987, arts. 1º a 12, 33 e 34), afrontando expressamente a proibição prevista no Decreto 95.247, artigo 5º que prevê: "é

VEDADO AO EMPREGADOR SUBSTITUIR O VALE-TRANSPORTE POR ANTECIPAÇÃO EM DINHEIRO OU QUALQUER OUTRA PAGAMENTO, RESSALVADO O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DESTE ARTIGO". tributadas as diferenças entre os valores pagos e descontados a esse título.

9 . As rubricas teoricamente ligadas à alimentação e pagas em pecunia foram tributadas, também sendo tributadas as diferenças pecuniárias entre os valores recebidos e descontados a esse título pelo empregado.

10. O sujeito passivo não comprovou a origem dos pagamentos na rubrica Propriedade Intelectual, paga mensalmente a centenas de funcionários, também apresentando meros recibos mensais assinados pelos empregados, sendo que na legislação e nos contratos apresentados, consta claramente que os trabalhos realizados durante o expediente na empresa são de sua exclusiva propriedade. Tais parcelas também revestem-se de natureza salarial e foram tributadas.

11 . A empresa alega que o Artigo 458 da CLT permite o pagamento a título de utilidades, porém os casos aqui elencados não se enquadram no assunto, pois trata - se de pagamento em dinheiro, no contracheque do funcionário, e sem a devida comprovação dos fatos.

12. Resumindo essa questão, com as irregularidades e inconsistências apuradas neste procedimento fiscal, relatadas nos Autos específicos, compete à empresa o ônus da prova em contrário , uma vez que resta comprovada a deficiência da contabilidade , da Folha de Pagamento e demais documentos interligados, nos termos do Art. 33 parágrafos 3 º e 6 º da Lei 8.212/91.

Observa-se que frente as alegações apresentadas na impugnação e os inúmeros documentos apresentados, determinou a autoridade julgadora o retorno do processo ao auditor notificante, para que esse fizesse o cotejamento entre os documentos apresentados e aqueles apreciados durante o procedimento fiscal, para que o mesmo confrontasse os mesmos com o lançamento realizado.

Neste ponto entendo ter sido a falha da autoridade fiscal. Mesmo que não considerasse os documentos apresentados como suficientes a rebater o lançamento, deveria ter enfrentado a questão, inclusive, contrapondo que os mesmos não se prestavam a afastar o lançamento, seja porque foram anteriormente apreciados (durante o procedimento fiscal), seja, pelo fato de que os mesmos faziam prova contra o contribuinte por não estarem contabilizados, apenas demonstrando o efetivo fornecimento de benefício indiretos. Entendo que simplesmente dizer que não é possível vincular nada a alguma coisa, ou determinar que se persistirem dúvidas os julgadores poderiam efetuar busca no processo digital, acabam por não esclarecer a contento os argumentos apresentados pelo recorrente. Como o auditor mesmo descreveu em seu relatório, o ônus da prova passou ao contribuinte, o que no meu entender justificaria o enfrentamento da questão.

Assim, entendo que o lançamento padece de vício na sua constituição, pois embora seja possível observar que existem os pagamentos e por consequência fatos geradores de contribuição previdenciárias, deveria a autoridade fiscal, quando da baixa do processo em diligência ser objetiva em afastar as alegações do recorrente fazendo o cotejamento entre os documentos apresentados, inclusive verificando se os mesmos já faziam parte dos arquivos digitais (que ele mesmo orienta a que procedesse o julgador a pesquisa).

QUANTO AO VÍCIO COMETIDO

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado devidamente o lançamento em relação ao enfrentamento dos valores lançados e os documentos apresentados pelo recorrente na impugnação.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal aplicado a norma jurídica pertinente a deixar claro as bases lançadas, fazendo referência a arquivos e planilhas.

Dessa forma, entendo que a indicação imprecisa provoca a anulação do AI de obrigação principal e correlatos por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200. Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na lavratura do AI, pela indicação imprecisa, ou não objetiva, deixando o auditor expressamente de cotejar os valores lançados, com aqueles documentos alegados pelo recorrente (mesmo que não os considerasse posteriormente), o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material, ou seja inexistente o fato gerador do lançamento. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n° 8.212.

Processo nº 10830.012360/2008-09
Acórdão n.º **2401-003.681**

S2-C4T1
Fl. 15

Contudo, considerando o encaminhamento do presidente da turma por colocar em julgamento a nulidade ou não do lançamento, e tendo sido eu vencida, vi-me obrigada, no mérito a acompanhar a relatora dando provimento ao lançamento, posto que entendo que seria incoerente negar provimento, se entendi que o mesmo padece de vício quanto a motivação, exteriorização dos fatos e cotejamento dos documentos apresentados pelo recorrente com aqueles incluídos no lançamento em meio digital.

Dessa forma, a presente declaração, visa tão somente esclarecer os termos do voto encaminhado. É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira