



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10865.721398/2012-47

ACÓRDÃO 2402-012.762 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 10 de julho de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE SANA AGRO AEREA SOCIEDADE SIMPLES

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/01/2012

ATO ARBITRÁRIO.INEXISTÊNCIA

Ato administrativo denegatório de pedidos de restituição fundamentado em fatos e fundamentos jurídicos instruído com amplo complexo probatório dando oportunidade à ampla defesa não é arbitrário tampouco nulo.

RESTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR PAGAMENTO INDEVIDO.CERTEZA E LIQUIDEZ.NECESSIDADE

É mister que haja certeza e liquidez daquele crédito que a contribuinte pretende restituir.

Demonstrada pela autoridade a ausência dos pressupostos que autorizam a devolução daqueles valores supostamente recolhidos indevidamente ou a maior e não comprovado o direito creditório pelo administrado a autoridade tributária deve indeferir os pedidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

I. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO – PER/DCOMP

A contribuinte requereu restituição de crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias retidas sobre valores de serviços constantes de notas fiscais de sua emissão no montante de R\$ 412.694,04, competências de fevereiro de 2009 a janeiro de 2012, conforme relação de fls. 06, tendo seu pedido indeferido em 24/01/2013 pelas razões de fato e de direito consubstanciadas em ato administrativo da autoridade tributária, fls. 2.948/2.953.

Constam dos autos cópia dos pedidos de restituição, fls. 664/957; planilha contendo informações de GFIPs, GPS, retenções realizadas sobre notas fiscais e outros dados, fls. 958 e fls. 2.935/2.938; extrato de consulta a processos administrativos da contribuinte (RELAÇÃO COMPROT), fls. 959/962; dados cadastrais da empresa (CNPJ), fls. 963/969; exigências realizadas ao amparo de intimações e respectivas respostas acompanhadas por cópia de documentos, comprovantes de despesas realizadas, informações da contabilidade e extratos do Livro Razão, fls. 02/661; cópia de reclamações trabalhistas, fls. 2.642/2.914; informações sobre remuneração paga a pilotos agrícolas, fls. 2.915/2.931; demonstrativo da relação de Mão de Obra-MO/Serviços Realizados e MO/PLR/DESPESAS DE VIAGEM, fls. 2.939/2.946; demonstrativo de valores apurados e cálculo por aferição indireta, fls. 2.947.

Em apertada síntese, fls. 2.948/2.953, a exação descreve:

i. Declaração e retenção a menor de mão de obra em GFIP

A autoridade constatou mão de obra de valor subestimado declarado e retido em GFIP, a partir do exame da contabilidade da empresa e de ações do direito do trabalho, identificando registros contábeis excessivos em determinadas contas relativas a despesas diversas (VIAGENS, PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR, AVISO PRÉVIO INDENIZADO, TRABALHISTAS, OUTRAS DESPESAS), com a contrapartida de créditos reclamados em processo como salário e efetuados em contas do reclamante correspondentes a despesas de viagem;

ii. Omissão de salário-contribuição

Em exame a reclamação trabalhista a fiscalização constatou pagamento de salários por fora, inclusive reconhecidos pela Justiça do Trabalho; distribuição irregular de PLR, com o registro de adiantamentos, desvirtuamento do instituto (pagamento de comissões);

iii. Irregularidades contábeis

A exação registra que a documentação apresentada para amparar o lançamento de despesas na contabilidade (1) a uma padece de identificação clara do tomador ou adquirente dos

produtos e serviços; (2) a duas se afeiçoa a gastos pessoais com características de remuneração indireta (pagamento de diárias em hotéis);(3) a três há dispêndios expressivos com combustível a título de despesas de viagem com o registro da existência de conta própria na contabilidade para esse custo;

iv. Irregularidades na distribuição de PLR

O ato denegatório da restituição pleiteada ainda informa a existência de regra subjetiva em convenção coletiva, facultando ao empregador estabelecer percentual superior para fins de pagamento de PLR; ausência de representante sindical observada nas atas de reuniões; uso do instituto como forma de complementação do salário;

v. Ausência de certeza e liquidez do crédito

A partir das irregularidades e incertezas quanto à higidez dos dados contábeis e da veracidade das informações declaradas e apresentadas, a autoridade tributária entendeu inexistir segurança quanto à existência do crédito de restituição pleiteada, inclusive foi utilizada aferição indireta para o cálculo do valor da mão de obra.

II. DEFESA

A contribuinte apresentou defesa, manifestação de inconformidade de fls. 2.959/2.964, documento reapresentado com assinatura e comprovação de representação a fls. 2.997/3.030, sustentando que sua contabilidade é clara, detalhada e fiel, portanto totalmente regular, segundo os padrões normativos, sendo arbitrária a desclassificação operada pelo fisco, já que fundamentada nos próprios dados e informações contábeis fornecidos. Acrescenta que a atividade econômica desenvolvida é peculiar, especialmente quanto a custos operacionais, despesas e gastos com mão de obra, para além de reforçar a fidelidade dos registros realizados conforme provas já carreadas aos autos. Quanto ao pagamento de PLR aduz (i) a uma que sempre seguiu os requisitos legais pertinentes, inclusive homologado em ata de reunião dos trabalhadores, da empresa e das entidades sindicais, estando a documentação juntada aos autos; (ii) a duas que as reclamações juntadas ao processo, inclusive conforme confirma a própria autoridade em seu ato, são relativas a fatos que não abrangem aqueles períodos dos créditos em discussão, inexistindo qualquer possibilidade de reflexo em eventos pretéritos, futuros ou mesmo extraprocessuais, tendo por inaceitável o uso de prova de valores referentes a remunerações fora do período (competência) da ocorrência dos fatos geradores relativos aos pedidos de restituição.

Requeru por fim o acolhimento de suas razões com a reforma do ato denegatório das restituições pleiteadas, juntando cópia de documentos a fls. 2.958.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) – DRJ/JFA julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme Acórdão nº 09-54.599, de 25/09/2014, cuja ementa abaixo se transcreve:

(Ementa do acórdão)

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. TEMPESTIVIDADE. DETERMINAÇÃO JUDICIAL. DIREITO CREDITÓRIO. INEXISTÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

Analisa-se o mérito de manifestação de inconformidade pela determinação judicial de conclusão do procedimento administrativo, ainda que o interessado a tenha saneado a destempo, quando também há informações conflitantes nos autos quanto à intimação.

O reconhecimento do direito creditório demanda sua apuração de certeza e liquidez.

A existência de elementos na contabilidade que denotam dúvida quanto à sua correção permite a conclusão de inexistência de certeza e liquidez do crédito pleiteado.

A utilização de escrita contábil como prova contra quem a produz é assegurado legalmente.

A contribuinte foi regularmente notificada do decidido em 14/10/2014, fls. 3.044.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 29/10/2014, fls 3.083, a recorrente interpôs recurso voluntário, conforme peça juntada a fls. 3.046/3.053, com aquelas mesmas razões, argumentos e inclusive pedidos postos na primeira peça de defesa.

V. AUSÊNCIA DE CONTRARRAZÕES E DECISÃO JUDICIAL DETERMINANDO A CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Constam dos autos cópia de ação mandamental com decisão judicial favorável em 17/02/2014, determinando a conclusão do processo administrativo relativo às restituições pleiteadas e indeferidas, cópia a fls. 3.085/3.091, além de ofícios conforme fls. 2.981/2990 e fls. 3.094.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço, passando a examinar a preliminar suscitada.

II. PRELIMINAR

i. Alegação de desclassificação arbitrária pela autoridade

Sustenta a recorrente que sua contabilidade é clara, detalhada e fiel, portanto totalmente regular, segundo os padrões normativos, sendo arbitrária a desclassificação operada pelo fisco, já que fundamentada nos próprios dados e informações contábeis fornecidos.

De outro lado a exação descreve declaração e retenção a menor de mão de obra em GFIP; omissão de salário-contribuição, inclusive com a constatação de prática adotada pela empresa em pagar salário por fora; irregularidades contábeis e na distribuição de PLR **concluindo ao fim pela ausência de certeza e liquidez daqueles créditos em que se pleiteia restituir**, inclusive motivando a apuração das contribuições por aferição indireta com fundamento no art. 33, §6º da Lei nº 8.212, de 1991.

Mister primeiramente observar que a fiscalização realizada para apurar a higidez dos valores que consubstanciam os pedidos de restituição levou meses de apuração, desde as primeiras exigências que constam em intimação de fls. 02/03, com ciência em 11/06/2012, fls. 970, sendo o ato denegatório lavrado em 24/01/2013, fls. 2.948/2.953; examinou informações constantes em sistema de controle e vasta documentação contábil, buscou e obteve os contenciosos da justiça do trabalho, juntou notícias a respeito da remuneração de profissionais relacionados às atividades da contribuinte, constituindo amplo complexo probatório conforme se verifica desde as fls. 03 até fls. 2.947.

Tratando-se de exame de preliminar suscitada não identifico qualquer arbitrariedade ou mesmo nulidade (i) a uma por inexistir causa de nulidade daquelas descritas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente pela ausência de qualquer prejuízo à defesa; (ii) a duas por estar alicerçado o ato administrativo em fatos e fundamentos jurídicos que amparam o decidido.

Sem razão.

III. MÉRITO

i. Alegação de regularidade contábil

Sustenta a recorrente que sua contabilidade é clara e fidedigna, além de obedecer aos padrões normativos e que desenvolve atividade peculiar especialmente quanto a custos operacionais, despesas e gastos com mão de obra.

Em contrapartida a fiscalização apurou mão de obra de valor subestimado declarado e retido em GFIP, registros contábeis excessivos em determinadas contas relativas a despesas diversas, aliado à informação em reclamatória trabalhista do uso irregular na contabilidade de gastos com viagem que efetivamente representaram pagamento de salário:

(Despacho decisório)

- 2) - Pela análise das informações que compõem o processo, verifiquei que o contribuinte realizou as prestações dos serviços com retenção de contribuição

previdenciária à alíquota de 11% (onze por cento), com mão de obra subestimada, tendo como parâmetro o percentual de 40% (quarenta por cento) previsto na legislação para os procedimentos de aferição (Art. 450 da IN/RFB nº 971/2009).

3) - Ao submeter os valores da mão de obra declarados em GFIP aos valores dos serviços, reconstituídos com base nos valores das retenções declarados, verifiquei que o maior percentual apurado foi na competência 10/2010, através do estabelecimento 48.635.379/0001-32, de 26,25% (vinte e seis inteiros e vinte e cinco décimos por cento), conforme demonstrado na planilha às fls. 2.947.

4) - Quando a mão de obra utilizada nas prestações dos serviços é considerada muito baixa, conforme especificado, busca-se esclarecer os baixos dispêndios destes custos através de demonstrações contábeis elaboradas com base em escrituração regular em livros diários, de acordo com as normas que regulam estes procedimentos.

(...)

10) - Com base nas demonstrações dos resultados dos exercícios 2009 (fls. 1.336 a 1.340), 2010 (fls. 1.357 a 1.367) e 2011 (fls. 1.387 a 1.399), verifiquei que a requerente obteve receitas de prestação de serviços através da matriz e de uma filial. Somando-se os valores registrados nas contas consideradas mão de obra com potencial de constituir os custos dos serviços prestados, foram apurados valores bem aproximados dos valores das remunerações informados nas GFIP. Submetidos estes valores aos valores totais das receitas de serviços constantes dos demonstrativos, foram apurados os percentuais de 10,03%, 9,03% e 9,39%, respectivamente aos anos 2009 a 2011, conforme demonstrado na planilha às fls. 2.939 a 2.942.

11) - Pela natureza dos serviços prestados pela requerente, verifica-se que o uso de equipamentos é inerente às suas atividades.

12) - O Art. 451 da IN/RFB nº 971/2009 dispõe que, quando o uso de equipamentos é inerente às prestações dos serviços, os valores destes correspondem a 50% do valor bruto da nota fiscal. **Com a aplicação deste dispositivo o percentual de aferição da mão de obra seria de 20% do valor total da nota.**(grifo do autor)

13) - Ainda, com base nas demonstrações dos resultados dos exercícios e nos balancetes de verificação, constatei que a empresa registrou excessivos valores de despesas em algumas contas contábeis, tais como: "4.1.5.45.0018- VIAGENS", "4.2.2.03.0043 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR", "4.1.5.45.0005 - AVISO PRÉVIO/INDENIZ. TRABALHISTAS" e "4.2.2.03.0034 - OUTRAS DESPESAS".

(...)

21) - Consta também, que a defesa da requerente justificou que créditos reclamados no processo como salários, efetuados em contas do reclamante, correspondiam, entre outras, a despesas de viagens (fls. 2.789).

22) - Apesar dos processos judiciais não abrangerem os períodos dos créditos pleiteados pela requerente, eles deram indicativos das irregularidades praticadas.

A exação também identificou em ações da justiça do trabalho o pagamento de salário por fora inclusive reconhecido na decisão; distribuição irregular de PLR, com o registro de adiantamentos, desvirtuamento do instituto como pagamento de comissões:

(Despacho decisório)

17) - Como a requerente não apresentou as petições iniciais e decisões de méritos, foi efetuada circularização junto à Justiça do Trabalho em Leme - SP, em busca de mais informações relacionadas aos processos trabalhistas impetrados contra a mesma.

18) - **As informações colhidas foram juntadas às fls. 2.642 a 2.914, onde pode-se verificar pleitos de direitos trabalhistas relacionados a pagamentos de salários por fora (fls. 2.647 a 2.652, 2.749 a 2.761 2.704 a 2.713, 2.723 e 2.724). Nas ações constantes dos processos RT-00927-2008-134-15-00-9 e RT-00999-2008-134-15-00-6 estes pleitos foram reconhecidos pela Justiça do Trabalho (fls. 2.661 a 2.702 e 2.783 a 2.814). (grifo do autor)**

19) - Constam ainda, informações sobre irregularidades nos pagamentos das PLR - Participações nos Lucros e Resultados (fls. 2.662 a 2.664, 2.789 a 2.795, 2.725 e 2.726). **Alguns depoimentos mencionam que os pagamentos se tratavam, na realidade, de comissões.** (grifo do autor)

20) - **Pela sentença junto ao processo 00999/2008-6, às fls. 2.791 há menção que permite entender que a requerente admitiu que os pagamentos a título de PLR eram feitos normalmente nos meses de maio e novembro e que em outros meses eram feitos adiantamentos a este título (grifei).** (grifo do autor)

A autoridade tributária ainda identificou que a documentação apresentada para amparar o lançamento de despesas na contabilidade (i) a uma padece de identificação clara do tomador ou adquirente dos produtos e serviços; (ii) a duas se afeiçoa a gastos pessoais com características de remuneração indireta (pagamento de diárias em hotéis); (iii) a três há dispêndios expressivos com combustível a título de despesas de viagem com o registro da existência de conta própria na contabilidade para esse custo:

(Despacho decisório)

24) - Através da intimação nº I/21040/2012/0009, datada de 11/10/2012, com ciência à requerente em 23/10/2012 (fls. 2.641 e 2.636 a 2.638), foi solicitada a apresentação de documentos que deram suportes a lançamentos contábeis escolhidos por amostragem, a conta de despesas de viagem registradas no período de 2009 a 2011.

25) - Os documentos apresentados foram juntados às fls. 7 a 693.

26) - De acordo com a legislação do Imposto de Renda, as despesas de viagens só serão dedutíveis se demonstrada a sua necessidade, normalidade e usualidade.

Assim, para que possam ser admitidas, devem ser comprovadas com documentos hábeis que preencham os requisitos previstos na legislação.

27) - **Muitos dos documentos apresentados pela requerente para comprovar as despesas contabilizadas não constam nem a identificação clara do tomador ou adquirente dos produtos ou serviços.** (grifo do autor)

28) - **Alguns dos documentos apresentados (fls. 15, 17, 18, 31, 33...) dão aspectos de despesas pessoais com características de pagamentos de remunerações indiretas.** (grifo do autor)

29) - Às fls. 34 consta a nota fiscal nº 504783, emitida em 29/11/2008 pelo Hotel Embaixador Ltda. Neste documento consta como dados para cobrança, o nome de outra empresa.

30) - Outro fato estranho verifiquei entre os documentos que deram suportes ao lançamento efetuado em 23/04/2009. Pelo que consta às fls. 99, o valor contabilizado corresponde a despesas de viagens reembolsadas ao empregado João Lopes dos Santos Filho. Às fls. 108 consta a nota fiscal nº 3147 do Hotel Duarte do Município de Martinho Campos - MG, emitida em 12/02/2009, no valor total de R\$ 454,00. Na descrição dos serviços constam 6 diárias, 12 refeições e recarga de celular. Do mesmo dia (12/02/2009) consta a Nota Fiscal nº 2531, emitida pela Pousada Sol Nascente Hotel Ltda., do Município de Paraopeba - MG, correspondente aos serviços de 8 diárias e 8 refeições, no valor total de R\$ 422,90 (fls. 110).

31) - Fato semelhante verifica-se às fls. 193, com nota fiscal nº 2899, emitida em 07/07/2009, correspondente ao pagamento de 13 diárias e às fls. 195, com a nota fiscal nº 8259, emitida em 06/07/2009, correspondendo ao pagamento de 2 diárias. Ou seja, do dia 6 para o dia 7 houve despesas com 13 diárias de hotel. Também, às fls. 535 e 536, verifica-se os pagamentos de 14 diárias no dia 13/05/2011, conforme nota fiscal nº 44574 - Silver Hotel, e no dia 15/05/2012 (dois dias depois) o pagamento de mais 14 diárias, conforme nota fiscal nº 488 - Café Hotel.

32) - Às fls. 75 consta o demonstrativo do lançamento contábil efetuado em 02/03/2009. O que há de estranho neste caso é que, documentos que deram suportes a este lançamento (fls. 79 e 89 a 93), foram emitidos em janeiro, fevereiro e março de 2008, ou seja, mais de um ano antes.

33) - Foram verificados também, registrados como despesas de viagem (fls. 287, 465 a 467, 475, 477, 482...), gastos expressivos com combustíveis, que a meu ver, não condiz com a normalidade, uma vez que a empresa mantém contas de estoques de combustíveis e registra estes gastos em contas separadas.

Por tudo que foi examinado e identificado pela fiscalização não há como acolher o argumento trazido em sede recursal quanto à regularidade da escrituração contábil, pois esta registra dados extemporâneos, ampara despesas excessivas de hotéis com diárias pagas a mesma

pessoa no mesmo período e em locais diferentes, lança em contas relativas a gastos com viagens o pagamento de combustíveis, existindo conta específica.

A recorrente, ao argumentar que sua contabilidade é fidedigna, não combate com fatos e provas as constatações casuísticas trazidas pelo fisco.

Portanto não há como acolher a defesa trazida.

Sem razão.

ii. Alegação de distribuição regular de PLR

Quanto ao pagamento de PLR aduz (i) a uma que sempre seguiu os requisitos legais pertinentes, inclusive estando o acordo aprovado em ata de reunião dos trabalhadores, da empresa e das entidades sindicais, com a documentação juntada aos autos; (ii) a duas que as reclamações carreadas ao processo, inclusive conforme confirma a própria autoridade em seu ato, são relativas a fatos que não abrangem aqueles períodos dos créditos em discussão, inexistindo qualquer possibilidade de reflexo em eventos pretéritos, futuros ou mesmo extraprocessuais, tendo por inaceitável o uso de prova de valores referentes a remunerações fora do período (competência) da ocorrência dos fatos geradores relativos aos pedidos de restituição.

De outra parte o Despacho Decisório informa entre outros a existência de regra subjetiva em convenção coletiva, facultando ao empregador estabelecer percentual superior para fins de pagamento de PLR; ausência de representante sindical observada nas atas de reuniões; uso do instituto como forma de complementação do salário.

Há que se destacar que não trata a exação da constituição de um crédito tributário, **mas sim da constatação fundamentada em fatos e fundamentos jurídicos pela autoridade da ausência, *in casu*, de certeza e hígidez daqueles valores que pleiteia a contribuinte restituir, portanto, destaco na análise do argumento de defesa o registro de adiantamentos em PLR, desvirtuamento do instituto como pagamento de comissões.**

O direito à restituição, conforme prevê o art. 165, *caput* e inc. I do Código Tributário Nacional – CTN, **exige que o pagamento do tributo seja indevido** e a autoridade tributária, ao examinar os lançamentos contábeis, distribuição de PLR e ampla documentação apontou várias irregularidades que maculam a certeza e liquidez dos créditos apontados nas PER/DECOMP de fls. 664/957. Inclusive a ausência destes pressupostos (certeza e liquidez) é igualmente constatada a partir de reclamações trabalhistas trazidas aos autos, relativas a outros períodos, **que apontam o pagamento de salário por fora, adiantamento na distribuição de PLR ou o seu uso como comissão.**

Por tudo posto entendo (i) **a uma que a negativa de restituição dos créditos demonstra irregularidades suficientes para comprovar a ausência de segurança jurídica necessária para aqueles valores apontados nos pedidos de restituição;** (ii) **a duas que a contribuinte não logrou êxito em demonstrar o contrário.**

Sem razão.

IV. CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinatura digital

Rodrigo Duarte Firmino