



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

Processo n° 10920.721374/2011-03
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2301-004.798 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO I (RJ)
Interessado SEGURIDADE SERVIÇOS DE SEGURANÇA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

RECURSO DE OFÍCIO. AFERIÇÃO INDIRETA A PARTIR DE RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS. PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE

A aferição indireta é medida excepcional que pode ser adotada para base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não pode ser utilizada para presumir o fato gerador.

No presente caso, a autoridade fiscal lavrou os autos de infração com base nas ações trabalhistas com sentença de procedência, presumindo que a conduta adotada pela autuada era a mesma para todos os funcionários.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora.

(Assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Gisa Barbosa Gambogi Neves, Julio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo, Alice Grecchi e Fabio Piovesan Bozza

Relatório

Contra a contribuinte acima referida foram lavrados Autos de Infração referentes às contribuições previdenciárias, a cargo da empresa e dos segurados, destinadas ao financiamento da Seguridade Social e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como as destinadas as outras entidades ou fundos, além de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

O Relatório Fiscal consta das fls. 34/120.

AI nº 37.326.475-5: refere-se ao lançamento de contribuições a cargo dos segurados, mas não retidas, incidentes sobre a remuneração aferida indiretamente, relativas ao período de 01/2007 a 12/2009, inclusive 13º salários, com base no confronto entre folha de pagamentos, GFIP e contabilidade;

AI nº 37.326.476-3: refere-se ao lançamento de contribuições a cargo da empresa, patronal e GILRAT, incidentes sobre a remuneração aferida indiretamente, relativas ao período de 01/2007 a 12/2009, inclusive 13º salários, com base no confronto entre folha de pagamentos, GFIP e contabilidade;

AI nº 37.326.477-1: refere-se ao lançamento de contribuições a cargo da empresa e destinadas as outras entidades ou fundos, incidentes sobre a remuneração aferida indiretamente, relativas ao período de 01/2007 a 12/2009, inclusive 13º salários, com base no confronto entre folha de pagamentos, GFIP e contabilidade;

AI nº 37.326.470-4: refere-se à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada em apresentar a contabilidade do período de 01/2007 a 12/2009, com informação diversa da realidade;

A motivação da fiscalização se deu por solicitação do Ministério Público do Trabalho, considerando as irregularidades constatadas em reclamações diversas sentenças trabalhistas, ressaltando, entre outras práticas, o pagamento de salários e horas extras por fora da folha de pagamentos (extrafolha);

A autuada foi intimada para apresentar documentos, inclusive processos trabalhistas, sentenças e cálculos de liquidação, no que foi atendida, após diversas prorrogações concedidas pela fiscalização, restando cumprida a intimação;

Consta do relatório fiscal:

- que em diversas ações trabalhistas propostas por ex-empregados foi possível constatar a prática de ações caracterizadoras de sonegação fiscal, como a utilização de cartões de ponto paralelos para controle da jornada de trabalho que não era incluída na folha de pagamentos e na contabilidade, mas remunerada por fora, em controle paralelo;

- que cotejando as informações constantes dos processos trabalhistas, petições iniciais, depoimentos de testemunhas, acordos e sentenças prolatadas, verificou diversos fatos caracterizadores de sonegação fiscal;

Fez uma descrição detalhada dos fatos identificando o lapso temporal das ocorrências, valor dos salários pagos “por fora” aos empregados, percentual destes salários, em relação aos efetivamente praticados, e que deixaram de ser oferecidos à tributação nas épocas próprias, em relação a cada ação trabalhista, e ao final procedeu ao levantamento do crédito tributário;

Relatou 19 processos trabalhistas, onde restou cabalmente comprovada a prática de atos de sonegação, desde períodos anteriores ao do lançamento, como:

- Dois controles de ponto distintos para excluir da tributação das horas extras;

- Além das horas extras a empresa anotava um valor na CTPS e pagava outra parte variável por fora da folha de pagamento oficial;

- Os procedimentos de manutenção de cartão ponto paralelo e pagamento extrafolha se aplicam a todos os segurados empregados, independentemente de cargo ou função.

- Agindo desta forma o contribuinte eivou de vícios sua contabilidade deixando de reconhecer o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, de modo que o levantamento das contribuições foi realizado por aferição indireta, cabendo ao mesmo o ônus da prova em contrário;

- **A título de aferição indireta**, considerou, dentro do período de cada uma das 14 reclamatórias, o percentual médio de remuneração extrafolha. Em seguida, verificou a mediana da amostra, conforme item 30 do relatório fiscal, e a adotou como percentual de remuneração omitida para todas as competências do lançamento, fazendo-a incidir sobre o valor constante das folhas de pagamento oficiais, e cujo resultado admitiu como base de cálculo das contribuições apuradas;

- Realizou a comparação das multas, em razão das alterações introduzidas pela MP nº 449/08, fazendo retroagir a norma atual por ser mais benéfica ao contribuinte, exceto na competência 11/2008, dos AI nº 37.326.475-5 e 37.326.476-3, em que aplicou a regra anterior como mais favorável ao sujeito passivo. No AI nº 37.326.477-1, manteve a regra anterior, por ser mais benéfica, nas competências 01/2007 a 11/2008 e a atual nas demais competências;

- Considerou que as ações perpetradas foram dolosas e fraudulentas, com intuito de impedir ou retardar a cobrança do tributo devido, razão pela qual aplicou em dobro a multa de ofício nas competências a partir de 12/2008, dos AI nº 37.326.475-5, 37.326.476-3 e 37.326.477-1.

A autuada apresentou a impugnação, de fls. 2.237/2.325, **alegando:**

a) A fiscalização ao realizar o lançamento, a partir da análise de alguns casos paradigmas, estendendo seu entendimento para a totalidade dos pagamentos realizados pelo contribuinte, incorre em *bis in idem*, pois a justiça do trabalho já exigiu a contribuição na

liquidação de sentença, o que não foi considerado pelo fisco. Além dos casos paradigmas, existem ações trabalhistas no período fiscalizado e que não foram consideradas pela fiscalização representando dupla tributação;

b) A tributação é indevida porque não houve apuração específica da ocorrência do fato gerador que justifique a exação, pois, em uma folha de 1000 empregados existe a possibilidade de ocorrer o pagamento de hora extra, mas não presumível a partir de cerca de 20 casos;

c) A fiscalização deveria ter alongado o procedimento para verificar a totalidade das reclamações trabalhistas do período fiscalizado;

d) O arbitramento foi realizado em desconformidade com as orientações legais e doutrinárias, o que se verifica pela análise das competências envolvidas na ação fiscal e sua desconformidade temporal com grande parte dos casos paradigmas e pela extensão da tributação a toda a folha de pagamentos, a partir de 20 casos heterogêneos;

e) A fim de apurar o percentual de arbitramento a fiscalização considerou condenações sobre verbas que não foram pagas por fora da folha de pagamentos, o que conduz ao erro do percentual de remuneração supostamente omitido;

f) A utilização de verbas distintas (hora-extra por fora e salário por fora) na apuração do percentual de arbitramento implica dizer que a totalidade dos empregados da empresa deveria receber conjuntamente as duas verbas, nas mesmas proporções que nos casos paradigmas. Nem nos casos paradigmas houve o recebimento cumulativo de hora-extra e salário extrafolha;

g) Verificando cada um dos casos paradigmas percebe-se que há divergência em relação ao período fiscalizado e em relação às verbas envolvidas nas reclamações, bem como julgadas improcedentes;

h) Trouxe aos autos 26 reclamações em que houve alegação de utilização de pagamento extrafolha e descumprimento da jornada 12x36, mas foram julgadas improcedentes, de modo que, se 20 casos servem para realizar o lançamento, 26 devem servir para desconstituí-lo;

i) A fiscalização presumiu que a empresa pagava 21,35% de sua folha de pagamento, com mais de 1000 empregados, por fora durante três anos, a partir de 20 casos paradigmas que, na sua maioria, não coincidem com o período fiscalizado;

j) A Impugnante não tem como provar o contrário, porque não tem como produzir prova de fato negativo, mas o trabalhador e o fisco podem fazê-lo através de documentos, transferências bancárias e testemunhas;

k) A multa de ofício aplicada em dobro é confiscatória e não houve comprovação da ocorrência efetiva de fraude ou sonegação;

l) O arrolamento de bens é inconstitucional e constitui desobediência à Súmula Vinculante nº 21 do STF;

Ao fim requer a suspensão da Representação Fiscal para Fins Penais.

A Turma Julgadora de Primeira Instância, **julgou a impugnação procedente em parte, pois não houve contestação direta ao AI DEBCAD nº 37.326.470-4**. Quanto aos

Autos de Infração nºs 37.326.475-5, 37.326.476-3 e 37.326.477-1, estes foram cancelados pela decisão "a quo".

Abaixo, segue ementa ao acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RECLAMAÇÃO TRABALHISTA. REMUNERAÇÃO EXTRA-FOLHA. FATO GERADOR. PRESUNÇÃO. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Compete à fiscalização determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, sendo inaceitável presumi-lo somente com base em fatos apurados e confirmados em relação aos autores das reclamatórias trabalhistas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTABILIDADE. MOVIMENTO REAL. INFRAÇÃO.

É procedente o lançamento visando a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada na constatação de que a contabilidade não representava o movimento real das remunerações pagas aos segurados empregados.

ARROLAMENTO DE BENS. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O órgão de julgamento administrativo é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade, sendo-lhe vedado afastar a aplicação de lei em vigor sob este fundamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão do Acórdão **12-68.615 - 12ª Turma da DRJ/RJ1**, em 23/09/2014, mediante Aviso de Recebimento - AR (fl. 4.910).

À fl. 4.914, foi juntado documento da SACAT - Seção de Controle e Acompanhamento Tributário da Receita Federal do Brasil, datada de 27/10/14, **informando que houve pagamento do AI nº 37.326.470-4 e que decorrido o prazo legal de 30 (trinta) dias, não houve interposição de recurso do contribuinte.**

Tendo em vista que foi exonerado crédito tributário em limite superior ao estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, houve RECURSO DE OFÍCIO, o qual passo a analisar.

É o relatório.

Voto

Conselheira Alice Grecchi

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto face a decisão de Primeira Instância ter exonerado crédito tributário em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (Um milhão de reais).

Abaixo, colaciono excertos do voto da decisão "a quo":

[...]

9. No mérito, inicialmente, é necessário registrar que na impugnação apresentada pela Impugnante não houve qualquer contestação relacionada ao AI nº 37.326.470- 4, referente ao descumprimento da obrigação acessória, de modo que se considera não impugnado, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

10. Os lançamentos foram realizados com base nas informações obtidas em 19 reclamatórias trabalhistas analisadas pela fiscalização, onde constatou que a Impugnante realizou pagamentos a título de salário e horas-extras por fora da folha de pagamentos normal da empresa, mediante a utilização de cartão de ponto paralelo.

11. A fiscalização informou que a Impugnante apresentou todas as reclamatórias trabalhistas solicitadas e não houve autuação pela recusa na apresentação de quaisquer documentos ou informações. Por outro lado, a empresa foi autuada por não lançar na contabilidade o movimento real das remunerações pagas aos segurados empregados, em razão do reconhecimento, nas reclamatórias trabalhistas, de que houve pagamentos não incluídos nas folhas de pagamentos e não declarados em GFIP, logo, deveriam ter sido contabilizados.

12. Assim, a fiscalização entendeu que deveria realizar o lançamento por arbitramento, com aferição indireta da remuneração paga fora da folha de pagamentos, utilizando como critério o estabelecimento de um percentual médio de omissão em relação à remuneração contida na folha declarada.

13. Neste sentido, considerou, em cada reclamatória, o período abrangido e o valor considerado extrafolha na sentença, para determinar um percentual médio em relação ao que foi pago na folha de pagamentos. Depois, extraiu a mediana (21,35%) de 14 percentuais médios encontrados, às fls. 113/114, e aplicou à totalidade das folhas de pagamentos, no período de 01/2007 a 12/2009, inclusive décimos-terceiros do período.

14. Em que pese o esforço da autoridade fiscal no sentido de demonstrar a ocorrência de prática reprovável pela Impugnante, no que diz respeito à usurpação de direitos do trabalhador, o arbitramento é medida de exceção e, em matéria tributária, não implica permissão para presumir a ocorrência do fato gerador,

admitindo tão somente a aferição indireta da base de cálculo da contribuição previdenciária.

15. Realmente, ao não contabilizar os valores pagos por fora e que foram reconhecidos nas 19 sentenças trabalhistas trazidas aos autos, pode-se afirmar que a contabilidade não registrava a movimentação real das remunerações pagas aos ex-empregados, constatação que autoriza a aferição indireta da base de cálculo, com respaldo no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91.

16. No entanto, não vejo respaldo legal para que, a partir da análise de 19 sentenças trabalhistas, seja possível concluir que todos os quase mil empregados da Impugnante realizaram hora extra ou foram remunerados por fora. Nas reclamações trabalhistas houve demonstração, por documentos e testemunhos, de que aqueles trabalhadores realizaram as horas extras que afirmaram na inicial ou que exerceram determinadas funções e receberam parcela do salário por fora, portanto, verificou-se a ocorrência do fato gerador.

17. Para fins de lançamento tributário, a fiscalização precisa demonstrar minimamente indícios que apontem para a efetiva realização de hora-extra em determinada competência ou período, ou o exercício de atividade que lhe conferia direito à parte do salário por fora, podendo, então, a partir daí, aferir indiretamente os valores devidos e transferir para a Impugnante o ônus de demonstrar o valor real pago a título de hora-extra e salário por fora.

18. Extrapolar a constatação realizada em 19 processos para a totalidade dos empregados do sujeito passivo não está em sintonia com a norma do artigo 142 do CTN, que impõe à autoridade fiscal o ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador. As informações obtidas nas reclamações serviriam de norte para a fiscalização, em relação aos demais empregados, investigar e buscar elementos de comprovação da realização de horas-extras e do direito ao salário por fora, mas não permitem presumir que todos eles fizeram horas-extras e receberam salários por fora, indiscriminadamente.

19. Além de não demonstrar a ocorrência do fato gerador, a fiscalização incluiu no lançamento as remunerações dos ex-empregados, e que já foram objeto das reclamações trabalhistas, o que não está correto. A partir da Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98 a Justiça do Trabalho passou a ser competente para executar de ofício as contribuições previdenciárias decorrentes de suas sentenças.

20. Assim, ainda que a Justiça do Trabalho não tenha exercido sua competência constitucional (art. 114, VIII, CRFB/88), a mesma não é deferida a outro órgão, sendo improcedente a parte

do lançamento que constitui crédito tributário sobre as parcelas remuneratórias contidas em sentença ou acordo trabalhista.

21. As contribuições destinadas as outras entidades ou fundos, incidentes sobre as verbas remuneratórias reconhecidas nas sentenças e acordos trabalhistas não são executadas pela Justiça do Trabalho, conforme entendimento do TST e do STF, de modo que poderiam ser lançadas essas exações, mas a autuação fiscal não foi no sentido de exigir tais contribuições, e sim de aferir a folha de pagamentos como um todo, sem excluir as bases conhecidas nas sentenças e acordos homologados, de modo que o AI nº 37.326.477-1 é integralmente improcedente.

22. Também em relação ao procedimento de aferição indireta há incoerências, como a utilização de dados não correspondentes ao período fiscalizado para calcular o percentual médio e a mediana, além de aferir indiretamente e a maior que o valor real constante das reclamatórias. Mas, essa questão foi superada pelo reconhecimento da improcedência dos lançamentos 37.326.475-5, 37.326.476-3 e 37.326.477-1, ante a ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador, portanto, deixo de apreciá-la.

23. Isso posto, dou provimento parcial à impugnação cancelando os Autos de Infração nº 37.326.475-5, 37.326.476-3 e 37.326.477-1 e mantendo o AI nº 37.326.470-4, no valor de R\$ 15.244,14, acrescido de juros.

24. É o meu voto.

O voto da Turma Julgadora de Primeira Instância, embora em decisão concisa, tratou com objetividade e clareza a questão exposta no presente processo.

Resumidamente, para não incorrer em alongadas repetições, a autuação se deu a partir de denúncia ao Ministério Público do Trabalho, tendo em vista as irregularidades constatadas em reclamatórias trabalhistas, ressaltando, entre outras práticas, o pagamento de salários e horas extras por fora da folha de pagamentos.

A intimação fiscal para apresentação de documentos foi atendida e a autoridade autuante lavrou os Autos de Infração com base nas reclamatórias trabalhistas, após extraiu a mediana (21,35%) de 14 percentuais médios encontrados (nas ações trabalhistas) e **aplicou à totalidade das folhas de pagamentos**, no período de 01/2007 a 12/2009, inclusive décimos-terceiros do período.

Além das falhas no procedimento já destacadas pela decisão "*a quo*", importa salientar que o método utilizado pela autoridade fiscal - aferição indireta - é medida excepcional a ser utilizada para aferir a **base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas não pode ser utilizada para presumir o fato gerador**.

No presente caso, verifica-se que os lançamentos foram efetuados com base na presunção de que a conduta da autuada, constatada nas 19 reclamatórias trabalhistas, foi/era a mesma para os mais de 1.000 funcionários, razão pela qual foi aplicada a média dos percentuais encontrados nas ditas ações trabalhistas.

Processo nº 10920.721374/2011-03
Acórdão n.º **2301-004.798**

S2-C3T1
Fl. 4.921

Ainda, compulsando os autos, verifico que a autuada apresentou reclamações trabalhistas **com sentença de improcedência**, ilustrando assim que nem sempre restou comprovada a conduta de pagamentos de hora-extra e salários por fora como fez parecer o relatório fiscal.

Assim, tendo em vista que a autuação foi feita pelo método de aferição indireta e que, portando, houve presunção do fato gerador, entendo que não devem subsistir os lançamentos.

Por essas razões, mantendo a decisão de Primeira Instância por seus próprios fundamentos e NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora