



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

Processo nº 10980.726601/2011-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.374 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria REMUNERAÇÃO; ARBITRAMENTO. GFIP: OMISSÃO DE FATOS GERADORES
Recorrente TS CURSOS PREPARATÓRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESUNÇÃO COMUM.

Demonstrada a inviabilidade de se comprovar o fato gerador pelos meios diretos de apuração, é permitido, à fiscalização, lançar mão da presunção comum, desde que comprove o fato indiciário e demonstre a causalidade normativa que o vincula ao fato gerador.

É da empresa omissa o ônus de afastar a natureza contraprestativa dos pagamentos feitos a pessoas físicas sem vínculo empregatício, identificados em seus extratos bancários, considerando que tais pagamentos são, ordinariamente, contraprestações por serviços prestados à empresa.

Na ausência de norma instituindo presunção legal, a omissão da empresa em apresentar seus documentos não é suficiente para afastar o ônus do Fisco em comprovar que os pagamentos com beneficiários não identificados, extraídos dos extratos bancários da empresa, constituem remunerações a pessoas físicas por serviços prestados à empresa.

A omissão da empresa em apresentar seus documentos não é suficiente para afastar o ônus do Fisco em comprovar que os pagamentos feitos a pessoas jurídicas, extraídos dos extratos bancários da empresa, constituem remunerações indiretas dos sócios.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Nathalia Correia Pompeu, Luciana de Souza Espíndola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por TS CURSOS PREPARATÓRIOS LTDA, em face do Acórdão n.º 06-41.052, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Curitiba, fl. 1558-1565, com ciência ao sujeito passivo em 26/07/2013, fls. 166-167, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra os Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) abaixo identificados:

1) AIOP Debcad nº 37.345.273-0: referente à exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa.

2) AIOP Debcad nº 37.345.274-8: referente à exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, pelos contribuintes individuais, de responsabilidade da empresa por substituição tributária.

3) AIOA Debcad nº 37.345.272-1 (Código de Fundamentação Legal - CFL 68): lavrado por falta de informação, em GFIP, dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, com infringência à Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV, § 5º.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 37-41, e anexos, o fundamento fático-jurídico que ensejou a lavratura dos autos de infração é a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa, bem como os pagamentos indiretos feitos aos administradores da empresa, no período de 01/2006 a 12/2008.

A fiscalização afirmou que a empresa contrata pessoas físicas sem vínculo empregatício, para a execução de sua atividade-fim, que é a prestação de cursos preparatórios para vestibular e concursos públicos, cursos de língua estrangeira, aperfeiçoamento profissional e agenciamento e treinamento de mão de obra.

A empresa deixou de apresentar, à fiscalização, as folhas de pagamento, os livros contábeis e os comprovantes de pagamentos por ela feitos a pessoas físicas sem vínculo empregatício e a pessoas jurídicas, identificados em extratos bancários.

O lançamento foi então feito pela técnica do arbitramento, considerando-se como base de cálculo as movimentações financeiras da empresa extraídas dos extratos bancários, identificadas nas planilhas de fls. 49-122 (prestadores de serviços em geral) e fls. 123-135 (administradores).

O sujeito passivo foi intimado dos autos de infração em 15/12/2011, fls. 295.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação contendo os seguintes pontos controvertidos: **a)** a maior parte dos lançamentos bancários considerados como base de cálculo das contribuições refere-se a pagamento feito a pessoa jurídica (fornecedores de materiais, empresas terceirizadas, despesas de telefone, energia, etc), **b)** o § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91 não cria a presunção de que, na falta de comprovação do sujeito passivo, considera-se

salário qualquer saída de recursos da empresa; c) a fiscalização não se desincumbiu de provar a natureza salarial das saídas de recursos.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, com base no fundamento de que são elementos suficientes para autorizar o arbitramento das contribuições previdenciárias, e a inversão do ônus da prova, a omissão do sujeito passivo em apresentar seus documentos fiscais e contábeis, sua conduta de deixar de esclarecer a natureza das movimentações bancárias, deixar de informar, em GFIP, todos os pagamentos feitos aos trabalhadores autônomos que lhe prestam serviços, cuja mão de obra é intensiva na sua atividade empresarial de ensino e educação. Além disso, argumentou que os extratos bancários constituem indícios suficientes da ocorrência do fato gerador, e que a autuada deixou de apresentar provas em sentido contrário.

Em 08/08/2013, a interessada, representada por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso, f. 1545-1555, reiterando, na íntegra, os pedidos e os fundamentos apresentados na impugnação.

Em seguida, os autos foram enviados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Prova do Fato Gerador. Presunção. Arbitramento

No processo administrativo tributário, em regra, o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita, nos termos do art. 333 do CPC¹, cabendo ao órgão lançador a prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e, ao contribuinte, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda.

Quando o fato gerador é ocultado pelo sujeito passivo, ao deixar de apresentar documentos à fiscalização, ou quando os documentos apresentados não merecem fé, a autoridade fiscal pode se valer da presunção comum para comprovar o fato imponible, amparada no art. 335 do CPC:

Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

As presunções podem ser classificadas em duas espécies: a) comum, *hominis* ou humana e b) legal ou *iuris*.

Para a doutrina tradicional, a presunção comum constitui resultado de um processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável, ao passo que a presunção legal é norma jurídica que estatui a verdade deontica de um fato desconhecido com base em outro fato conhecido².

É possível delimitar diferenças na distribuição do ônus da prova em função da classificação da presunção, conforme posicionamento de Marcos Vinícius Neder³:

Se a lei tributária institui presunções para facilitar a atuação do Estado no seu dever de comprovar o ilícito, há a inversão do ônus da prova sobre o fato presumido. O artigo 281 do

¹ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

² HARET, Florence Cronemberger. Presunções em direito tributário: teoria e prática. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/>>. Acesso em: 2014-10-24.

³ NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. A prova no processo tributário. Coordenadores Marcos Vinícius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética, 2010, p. 20-21.

Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, por exemplo, estabelece a presunção relativa de omissão de receita na hipótese de se constatar saldo credor de caixa na escrituração do contribuinte. Assim, basta ao auditor demonstrar a existência desse saldo credor (fato indiciário) para que se infira omissão de receita (fato presumido).

...

Por outro lado, se a acusação se baseia exclusivamente numa presunção simples, extraída da experiência ou de um raciocínio indutivo decorrente da observação de outros fatos, há necessidade de se coletar um conjunto probatório que permita o convencimento do julgador. Nessa hipótese, não há inversão do ônus da prova e cumpre ao autor da exigência fiscal a justificação da vinculação entre o fato presuntivo e o presumido.

Em suma, na presunção legal, é a lei tributária, com a finalidade de facilitar a atuação do Estado no seu dever de comprovar o ilícito, que define o consequente (fato presuntivo), cabendo ao agente fiscal comprovar apenas que o antecedente ocorreu (fato indiciário).

Já na presunção comum, o agente fiscal, além de comprovar o fato indiciário, deve demonstrar a vinculação entre este e o fato presuntivo (causalidade normativa⁴), e este vínculo deve ser relevante o suficiente para se reconhecer a ocorrência do fato gerador. Vê-se que o ônus da prova do fato gerador é do fisco, ainda que o faça por meios indiretos.

Comprovado o fato gerador, por presunção ou não, inexistindo meios diretos de apuração da base de cálculo do tributo, à autoridade administrativa cabe arbitrar o valor devido, conforme autoriza o art. 148 do CTN e, no caso das contribuições previdenciárias, art. 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91, passando para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário:

CTN

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

Lei 8.212/91

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

⁴ Maria Rita Ferragut ensina que a causalidade normativa estabelece que "dado o antecedente, deve-ser o consequente". (FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: Meio de Prova do Fato Gerador? in A Prova no processo tributário, Coordenadores: Marcos Vinícius Neder, Eunício Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética, 2010.), p. 115.

*de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.
(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

...

§ 3ª Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Esses dispositivos legais, nas hipóteses neles previstas, transferem ao sujeito passivo o ônus de provar que o valor do tributo arbitrado pelo Fisco não corresponde ao valor real.

Não vejo, nessas normas, fundamento legal para se transferir, ao sujeito passivo, o ônus da prova da ocorrência do fato gerador, que é, em regra, do Fisco, nem autorização para que o Fisco adote como fato gerador qualquer fato econômico, sem demonstrar a ligação entre eles.

O arbitramento não é instrumento de sanção ao sujeito passivo não cumpridor do seu dever de colaboração com o Fisco, o que compete às multas impostas em razão da conduta infratora. Tanto que, ao se arbitrar o valor da base de cálculo do tributo, devem ser utilizados parâmetros razoáveis, compatíveis com a realidade.

No caso concreto, o agente fiscal identificou que a Recorrente presta serviços de cursos preparatórios para vestibular e concursos públicos, cursos de língua estrangeira, aperfeiçoamento profissional e agenciamento e treinamento de mão de obra e concluiu que ela contrata pessoas físicas sem vínculo empregatício para execução de suas atividades.

Essa assertiva não foi contestada pela Recorrente, portanto, trata-se de ponto incontroverso.

A contratação das pessoas físicas sem vínculo empregatício não foi informada em GFIP, e a empresa foi então intimada a apresentar as folhas de pagamento e os livros contemplando os valores pagos, devidos ou creditados a esses profissionais, mas deixou de atender a intimação, inviabilizando a obtenção da prova direta dos fatos geradores de contribuições previdenciárias e das respectivas bases de cálculo.

A fiscalização identificou, na movimentação bancária obtida dos extratos bancários requisitados às instituições financeiras, diversos pagamentos tendo por beneficiários sócios e outras pessoas físicas sem vínculo empregatício, além de pessoas jurídicas e demais beneficiários não identificados.

Aplicando o raciocínio presuntivo comum, a autoridade lançadora concluiu, primeiro, que os lançamentos bancários relativos a pagamentos feitos às pessoas físicas e a alguns beneficiários não identificados, são pagamentos feitos a trabalhadores autônomos ou eventuais (contribuintes individuais) em razão de serviços prestados à empresa; segundo, que os pagamentos feitos a pessoas jurídicas e a alguns beneficiários não identificados constituem remunerações indiretas/benefícios indiretos pagos aos sócios. Por fim, classificou todos esses lançamentos bancários, individualizados nas planilhas de fls. 49-135, como fatos geradores de contribuições previdenciárias, adotando o valor total como base de cálculo do tributo.

Com relação às transações bancárias relativas aos pagamentos feitos a pessoas físicas sem vínculo empregatício, entendo que o vínculo jurídico existente entre os pagamentos e os serviços prestados à Recorrente é evidenciado pela necessidade de contratação de profissionais autônomos e eventuais, para a execução das atividades do empreendimento, além do que, pelas regras da experiência, pagamentos feitos nessas condições possuem caráter remuneratório.

Com relação às transações bancárias relativas aos pagamentos feitos diretamente aos sócios, o vínculo jurídico existente entre esses pagamentos e os serviços prestados à Recorrente decorre da própria condição de sócio, e, pelas regras da experiência, esses pagamentos também possuem caráter contraprestativo.

Essas operações são relevantes, para fins previdenciários, pois a prestação de serviço remunerado, por sócio e demais pessoas físicas sem vínculo empregatício, é fato gerador de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa⁵ e a cargo dos segurados contribuintes individuais, devidas pela empresa na condição de responsável por substituição⁶.

Portanto, a Recorrente, apesar de intimada, deixou de esclarecer, à fiscalização, a natureza dos pagamentos feitos aos sócios e às demais pessoas físicas sem vínculo empregatício, logo, diante da sua omissão, e da demonstração, pelo agente fiscal, da existência de todos os elementos necessários ao reconhecimento do fato gerador (fato indiciário, causalidade normativa e materialidade do fato presuntivo), passa a ser da Recorrente a prova de que esses pagamentos não possuem natureza contraprestativa.

Quanto aos pagamentos feitos aos beneficiários não identificados, a fiscalização deixou de mencionar fatos, ainda que indiciários, capazes de vincular os pagamentos à contratação de trabalhadores pessoas físicas. Seria pertinente demonstrar, por exemplo, que a Recorrente tinha necessidade de contratar muitos trabalhadores, que ela não possuía um quadro de empregados compatível com o volume e a natureza de suas atividades, que ela pagou os beneficiários não identificados nas mesmas datas e em valores compatíveis com os pagamentos feitos às pessoas físicas identificadas, dentre outros.

Sem qualquer elemento adicional, e sem que a lei estipule presunção legal, não é possível afirmar que os pagamentos feitos a beneficiários não identificados constituem pagamentos a pessoas físicas por serviços prestados à empresa.

⁵ Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

⁶ Lei 10.666/2003 (redação vigente à época dos fatos geradores)

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

O mesmo ocorre em relação aos pagamentos feitos a pessoas jurídicas, os quais não foram vinculados à aquisição de utilidades destinadas aos sócios, seja por qualquer elemento de prova, ainda que indiciária.

Em suma, o lançamento é válido na parte relativa aos pagamentos feitos a pessoas físicas e inválido na parte relativa aos pagamentos feitos a pessoas jurídicas e aos pagamentos feitos a beneficiários não identificados.

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER DO RECURSO e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídos, da base de cálculo, os valores referentes a pagamentos feitos a pessoas jurídicas e aos pagamentos cujos beneficiários não estão identificados.

Luciana de Souza Espíndola Reis