



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

**Processo n°** 11046.001961/2008-97  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-002.528 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2012  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** TELENGE TELEC. E ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/06/1998 a 30/11/1998

**AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL**

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT deve ser feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual.

**AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE.**

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

É nulo o lançamento que apresenta vício quanto aos próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira acompanharam a votação por suas conclusões.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº35.159.098-6 lavrado em face de TELENGE TELEC. E ENGENHARIA LTDA ENGENHARIA LTDA, do qual foi notificado em 23/02/2001, em virtude do não recolhimento, nas competências de 01/06/1998 a 30/11/1998, das contribuições, à parte da empresa, dos valores relativos ao custeio dos benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de riscos acidentais de trabalho, bem como das contribuições destinadas a Terceiros, uma vez que a empresa estaria enquadrada no FPAS 507.

De acordo com Relatório Fiscal (fls. 30 e seguintes), constitui fato gerador das referidas contribuições os valores constantes em Notas Fiscais de Prestação de Serviço referentes à mão de obra, tendo o valor bruto daquelas servido de base para apuração indireta do valor devido pelo contribuinte ao Fisco no total de 13.322,28 (treze mil, trezentos e vinte e dois reais e vinte e oito centavos).

Afirma o Relato Fiscal que foi constatada, na filial de Curitiba-PR, a existência de recibos paralelos do pagamento de horas extras, sobre os quais não incidiram os respectivos encargos sociais e trabalhistas, quais sejam, INSS e FGTS, respectivamente.

Aduz ainda o Relatório que foi, também, lavrado em face da Recorrente o auto de infração nº 001905309-9, datado de 08.02.2000, em virtude da não realização do depósito dos valores do FGTS referente às horas extras pagas aos empregados em recibo de pagamento paralelos aos oficiais, o que compromete o princípio legal do registro real da movimentação financeira da empresa.

Salientou-se, também, que a razão primordial para a aferição indireta do valor devido pelo contribuinte foi o fato de não haver o devido lançamento contábil, em títulos próprios, das verbas repassadas a título de horas extras, razão pela qual foram desconsiderados os livros contábeis, em virtude destes não registrarem, de forma devida, a atividade financeira da empresa.

Assim, em virtude tal conduta, afirmou o Relatório Fiscal ter a Recorrente **infringido as disposições do o artigo 32, II da Lei 8212/91 e o artigo 225, II, paragrafo 13, I e**

11 do RPS aprovado pelo Decreto 3048/99, o que ensejou, conforme já afirmado, a apuração do valor por ela devido por meio do procedimento de aferição indireta com base nos critérios elencados no item VII, 51 da Ordem de serviço INSS/DAF 209 de 20.05.99 e também no artigo 49 da Instrução Normativa 18 de 11.05.2000.

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação, no escopo de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pedido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA. INCIDÊNCIA. AFERIÇÃO  
INDIRETA*

*É devido pela empresa o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas à Seguridade*

*Social — parte patronal e parte do empregado, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho - bem como das contribuições para o custeio de entidades Terceiras, incidentes sobre as remunerações dos empregados a seu serviço. Ocorrendo sonegação, ou apresentação deficiente de documento ou informação, cabe o lançamento por aferição indireta das bases de cálculo, restando ao contribuinte o ônus da prova em contrário.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE*

Insatisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário, alegando em suma:

- a) Que as irregularidades apontadas pelo Fisco foram restritas à filial de Curitiba-PR, não havendo razão para se arbitrar e notificar todos os demais estabelecimentos localizados em outros estados e envolvendo um período superior ao das infrações apontadas;
- b) A total ausência de recusa ou de qualquer espécie de sonegação de informações;
- c) O recolhimento regular de verbas a título de horas extras, as quais, antes mesmo da fiscalização do INSS, tiveram sua situação regularizada.
- d) O descabimento do uso, para aferição indireta do valor devido, da Instrução Normativa 18/2000, aplicável, apenas, para obras de construção civil, as quais não correspondem aos serviços prestados pela Recorrente

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

## Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

## Do caráter abusivo do procedimento de aferição indireta realizado pelo Fisco

O lançamento refere-se à cobrança de contribuições previdenciárias relativas ao período de 03/99 a 10/2000, tendo a base de cálculo adotada na presente notificação sido apurada mediante o procedimento de aferição indireta, consoante determinação do art. 33, §6º da Lei 8.212/91, que dispõe:

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

*§ 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 análise do dispositivo legal em destaque, é possível inferir-se que, constatando a fiscalização que a escrituração contábil da empresa não registra a real movimentação da remuneração dos segurados a seu serviço, bem como de seu faturamento e lucro, devem tais valores ser calculados via aferição indireta.

No caso concreto, tal premissa se concretiza quando da verificação do fato de que a Recorrente, segundo o Relatório Fiscal, repassou uma série de valores a título de horas extras em recibos de pagamento paralelos aos oficiais, o que levou o Fisco a desconsiderar os livros contábeis em razão destes não registrarem, de forma devida, a real atividade financeira da empresa.

Vê-se, portanto, que a contabilidade da empresa foi considerada, para fins de fiscalização, deficiente, o que, para o Fisco, significa que os documentos apresentados não preenchiam as formalidades legais ou ainda que continham informações incompatíveis com a realidade fática.

Diante disso, torna-se necessária, para fins de esboço estimativo do quadro de movimentação financeira da empresa fiscalizada, a desconsideração de todo seu registro contábil, o que, naturalmente, acarreta em um pesado ônus para o Fisco, vez que cabe a este, por meio de critérios expressamente previstos na legislação, demonstrar que os documentos contábeis apresentados não correspondem à realidade fática e estimar, com base num código de “dever-ser”, o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa.

Assim, uma vez justificado o procedimento de aferição indireta, faz-se um cálculo arbitrado, a partir das disposições expressas constantes em dispositivos legais específicos, com base na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, de forma que, em razão da expressa vinculação do procedimento ao legalmente previsto, não há razões para se afirmar que a aferição indireta é ato sujeito ao bel-prazer da Fiscalização visando ao prejuízo do contribuinte.

Ora, o processo de arbitramento, apesar da semelhança vocabular, não é arbitrário, uma vez que busca, em estreita vinculação ao Princípio da Legalidade, alcançar o real valor devido pelo sujeito passivo, o qual, tendo praticado o fato gerador que dá causa à obrigação tributária, tem o dever legal de adimpli-la, podendo o Fisco, portanto, na hipótese de eventual inadimplemento, se valer de todos os meios legais para ter satisfeito seu crédito, dentre os quais se destaca a aferição indireta.

Destarte, como os documentos contábeis apresentados pela Recorrente não eram um retrato fiel da sua efetiva movimentação financeira, justificada, em parte, foi a utilização do referido procedimento para apurar o real valor por ela devido à Fiscalização.

Todavia, como as irregularidades pelo Fisco levantadas eram restritas a filiam de Curitiba-PR, não há qualquer razão para se desconsiderar a contabilidade de todo grupo empresarial, razão pela qual, neste ponto, foi de extrema abusividade o lançamento realizados.

Ora, sabe-se que a escrituração contábil é obrigatória para todas as empresas, sejam matriz ou filial. Assim, deve-se manter um sistema de escrituração uniforme dos atos e fatos administrativos ocorridos na sociedade empresarial, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico conforme a Resolução 563, de 28/10/83 do Conselho Federal de Contabilidade.

No entanto, não é exigido que a contabilidade seja feita, unicamente, de forma centralizada, uma vez que pode cada estabelecimento, filial, sucursal ou agência ter seus próprios livros de escrituração comercial, procedendo à apuração contábil e às demonstrações financeiras independentemente dos registros confeccionados pela matriz.

Dessa forma cada filial tem contabilidade completa com a escrituração dos livros Diária e Razão, e a matriz se utiliza de contas como participações em filiais ou Contas Correntes matriz/ filial entre as unidades.

Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos, entendimento este, inclusive, já pacificado pela jurisprudência pátria, conforme se depreende das ementas dos julgados abaixo colacionados:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA - ILEGITIMIDADE DA FILIAL DA EMPRESA PARA IMPETRAR MANDADO DE SEGURANÇA COM O FIM DE DISCUTIR A EXIGIBILIDADE DO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES AO SAT - RECURSO IMPROVIDO - SENTENÇA MANTIDA. 1. As filiais de empresa possuem personalidade jurídica própria, para fins tributários, podendo intentar as demandas de seu interesse, ainda que a sua pretensão confunda-se com a da matriz. Precedente do Egrégio STJ. 2. No caso, considerando que a matriz efetua o pagamento de tributos devidos por suas filiais localizadas no Estado de São Paulo, centralizando a contabilidade da empresa como um todo, só ela pode vir a juízo discutir a exigibilidade de tais recolhimentos. 3. Recurso improvido. Sentença mantida. (TRF 3, AMS 21792, Rel.: DESEMBARGADORA FEDERAL RAMZA TARTUCE, Órgão Julgador: QUINTA TURMA, Julgado em: 15/05/2006, DJe: 09/08/2006)*

*“TRIBUTÁRIO – FORO COMPETENTE – FILIAIS – UNIÃO NO PÓLO PASSIVO. 1. As filiais de empresas possuem personalidade jurídica própria, para fins tributários, razão porque devem intentar, nos respectivos Estados de domicílio, as demandas de seus interesses, mesmo que haja identidade de pretensão jurídica. 2. O fato da União figurar no pólo passivo, permite tão-somente*

*deslocar a competência do domicílio da empresa para o Distrito Federal (CF, art. 109, § 2º). 3. Agravo regimental improvido.”*  
*(AGRMC 003293 / SP, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 26/03/2001, pág. 368)*

Assim, como a Recorrente organiza sua contabilidade de forma descentralizada, não haveria razão, em decorrência da autonomia contábil das empresas filiais, a desconsideração total dos livros comerciais de todo o grupo empresarial para a realização do procedimento de aferição indireta em virtude das irregularidades encontradas apenas na filial localizada em Curitiba-PR.

Além do mais, conforme se depreende do documento anexo às folhas 155, o próprio procurador do Trabalho responsável pela inspeção em Curitiba remeteu correspondência ao Sr. Chefe da Divisão de Arrecadação do INSS em Salvador, informando que a aferição indireta realizada era restringia-se a referida filial, o que apenas colabora para atestar ainda mais o caráter abusivo do lançamento realizado.

Por fim, cabe destacar que, embora o presente lançamento trate, dentre outras, de contribuições relativas aos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho, o qual, anteriormente, era determinado considerando-se todo o grupo empresarial, o entendimento mais recente acerca do tema firmou-se no sentido de que de que o enquadramento do SAT é realizado de forma individual, considerando-se cada CNPJ das empresas submetidas à fiscalização.

É tão pacífico o referido entendimento, que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já editou súmula acerca do tema:

***Alíquota de Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT)***

*A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

***STJ Súmula nº 351 - 11/06/2008 - DJe 19/06/2008***

Para tornar ainda mais o referido preceito, colaciona-se, abaixo, recente precedente judicial acerca do tema:

***TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO PELAS EMPRESAS MATRIZES E SUAS RESPECTIVAS FILIAIS, OBJETIVANDO APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO RAT CALCULADA SEGUNDO O GRAU DE RISCO EXISTENTE EM CADA UM DOS ESTABELECIMENTOS INDIVIDUALIZADOS POR CNPJ PRÓPRIO. SENTENÇA CONCESSIVA. DECADÊNCIA PARCIAL DO DIREITO DE COMPENSAÇÃO. SENTENÇA MANTIDA EM PARTE. 1. Embora o egrégio Superior Tribunal de Justiça tenha fixado o entendimento de que a vetusta tese do "cinco mais cinco" anos deveria ser aplicada aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei Complementar nº 118/2005 (REsp 1.002.932/SP), o colendo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 566.621/RS, em repercussão geral, afastou parcialmente esta jurisprudência do STJ, entendendo ser válida a aplicação do novo prazo de 5 anos às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja, a partir de 9.6.2005. Assim, considerando que o mandado de segurança foi impetrado em 8 de junho de 2010, não há que se falar na***

*possibilidade de compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 10 anos anteriores à impetração. 2. A exigibilidade do SAT, atualmente denominada contribuição para os riscos ambientais do trabalho - RAT não tem mais discussão válida no âmbito da existência de base legal para cobrança, existindo até súmula de Corte Superior que abona a exação, verbis: "A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro." (Súmula 351, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 19/06/2008). 3. Na presente impetração há prova nos autos de que as autoras têm mais de um registro em CNPJ (antigo CGC), distinguindo-se a empresa matriz de suas respectivas filiais, e que cada um dos seus pontos de atividades empresariais tem a autonomia fiscal exigida na súmula. Com essa prova, não há como não abrigar o intento postulado na ação: aferição do grau de risco em cada estabelecimento da empresa, distintamente conforme a natureza da atividade desempenhada. 4. Reconhecida a tributação diferenciada, têm as impetrantes direito a recuperar, por meio de compensação, aquilo que foi pago a maior. 5. Os valores recuperáveis serão exclusivamente corrigidos pela taxa SELIC sem acumulação com qualquer outro índice, restando indevida a incidência de qualquer suposto expurgo inflacionário, porquanto isso não aconteceu durante o período de pagamento ora recuperado. 6. A compensação só será possível após o trânsito em julgado (artigo 170/A do Código Tributário Nacional, acrescido pela Lei Complementar nº 104 de 10/01/2001, anterior ao ajuizamento do mandado de segurança) porque a discussão sobre as contribuições permanece. 7. No caso dos autos o encontro de contas poderá se dar com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal (artigo 74, Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 10.630/2002), ainda mais que com o advento da Lei nº 11.457 de 16/03/2007, arts. 2º e 3º, a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais e das contribuições devidas a "terceiros" passaram a ser encargos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (super-Receita), passando a constituir dívida ativa da União (artigo 16). 8. Apelo das impetrantes a que se dá parcial provimento, apelação da União Federal (Fazenda Nacional) e remessa oficial improvidos. (TRF 3, AMS 332212, Rel.: DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Julgado em: 08/11/2011, Dje: 18/11/2011)*

Por fim, para não deixar qualquer dúvida acerca da matéria, o Ato Declaratório nº 11/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicado no Diário Oficial da União em 15/12/2011, consolidou-se, na esfera fiscal, o já pacífico entendimento de que nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, a verificação deve ser feita de forma individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, sendo, desnecessárias, portanto, maiores digressões a respeito.

Destarte, diante do quadro fático e jurídico acima construído, deve ser mantido o lançamento pelo Fisco realizado apenas sobre a filial localizada em Curitiba-PR, uma vez que as irregularidades decorrentes dos recibos paralelos referentes aos valores repassados a título de horas-extras restringem-se àquela empresa, sendo indevida, portanto, a desconsideração contábil e a aferição indireta da movimentação financeira de todo grupo empresarial da Recorrente.

Embora reconhecido o fato de que o lançamento pelo Fisco realizado deveria ser restrito à empresa filial localizada na cidade Curitiba-PR, cabe, aqui, destacar o fato de aquele ato administrativo encontra-se contaminado por incontestáveis vícios, relativo aos requisitos necessários à metodologia do lançamento aplicado, à configuração do descumprimento da obrigação, no caso principal, e à quantificação do montante devido pela empresa. Em outras palavras, refere-se ao próprio conteúdo do lançamento.

No caso do presente processo, constata-se o vício nuclear que contamina o lançamento pelo Fisco realizado quando se considera o fato de que, mesmo tendo a Recorrente realizado os pagamentos dos valores a título de horas extras em recibos paralelos aos oficiais, poderia perfeitamente o Fisco, ao analisar os referidos documentos, constituir o crédito tributário a partir dos valores discriminados naqueles recibos, o que tornaria absolutamente desnecessária a desconsideração da contabilidade da quer apenas da empresa Filial, quer de todo grupo empresarial.

Assim, são condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada, a qual, neste caso, será esboçada por meio de aferição indireta com base em dispositivos legais que mais se adequem ao quadro fiscal e contábil analisado.

Todavia, não é esta a situação do presente processo, uma vez que, conforme já afirmado, mesmo não sendo oficiais, os recibos paralelos referentes aos valores repassados a título de horas extras poderiam ter sido utilizados para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido pela Recorrente, uma vez que registram, de alguma forma, a movimentação financeira da empresa autuada.

Diante dos referidos pressupostos, foi totalmente equivocada a metodologia pelo Fisco aplicada no processo de constituição do crédito tributário nestes autos discutido, em razão de não ser a aferição o critério mais adequado para a apuração do valor devido pela Recorrente, além de ser o mais distante da realidade fática, o que enseja a anulação do lançamento realizado em virtude do grave vício nele verificado.

### **Da Conclusão**

Diante do exposto, conheço do Recurso para DAR-LHE TOTAL PROVIMENTO, no sentido de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado em razão do erro no procedimento de aferição indireta e do grave vício nele verificado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 11046.001961/2008-97  
Acórdão n.º **2301-002.528**

**S2-C3T1**  
Fl. 9

---

CÓPIA