



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11046.001961/2008-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.764 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2023
Recorrente TELENTE TELECOM. E ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS 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 do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº35.159.0986 lavrado em face de TELENTE TELECOM. E ENGENHARIA LTDA ENGENHARIA LTDA, 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.

Afirma o Relatório 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 0019053099, 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, da Lei 8212/91 e o artigo 225, do RPS, 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 e também no artigo 49 da Instrução Normativa 18.

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 PREVIDENCIÁRIA. 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, os autos foram analisados pelo Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário. Sem Contrarrazões. O Conselho deu TOTAL PROVIMENTO ao Recurso, no sentido de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado em razão do erro no procedimento de aferição indireta e do grave vício nele verificado.

O voto foi amplamente fundamentado no sentido de que a par do que foi dito acerca da autonomia dos estabelecimentos, o próprio relatório fiscal registra que foram apresentados os recibos paralelos do pagamento das horas extras, ao passo que a autoridade lançadora, em nenhum momento, sequer afirmou estar impossibilitada de proceder à aferição direta das contribuições com base em tais recibos. Após mencionar que, na filial de Curitiba – PR, teria havido o pagamento de horas extras não contabilizadas, o relatório fiscal faz uma espécie de salto argumentativo, para, de forma injustificada, fazer a aferição indireta das contribuições.

Ora, somente seria cabível a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o fisco se veja impossibilitado de apurar as remunerações com base nos documentos apresentados pela empresa. Na espécie, não se registrou a falta de apresentação de documentos necessários à quantificação das horas extras pagas fora da contabilidade, e sequer se anunciou que o sujeito passivo teria pago outros tipos de rubricas tributáveis. Ao que parece, o Fisco tinha total possibilidade de aferir, diretamente, a base de cálculo.

Sobre a natureza do vício, ele é material, e não formal. O erro, na hipótese, não é relativo apenas ao descumprimento de formalidades e ao documento que formalizou o crédito tributário pelo lançamento, mas sim inerente à aferição da própria base de cálculo das contribuições e, portanto, intrínseco à materialidade do tributo, em um de seus aspectos mais essenciais: seu elemento quantitativo. Ao generalizar a problemática de uma das filiais para todos os estabelecimentos da empresa, a autoridade lançadora afetou o próprio critério quantitativo da regra matriz de incidência, produzindo um vício de natureza material

Diante dessa decisão do Colegiado, a Fazenda interpôs Recurso Especial, o qual foi aceito e dado provimento. Ficou determinado na decisão da Câmara Superior que estaria correto o arbitramento efetuado pela autoridade autuante e, por conseguinte, o lançamento deve ser restabelecido.

Em vista do provimento dado em relação a essa matéria, resta prejudicada a análise quanto natureza do vício. Por fim, devem os autos retornarem ao Colegiado Ordinário, para análise das demais questões do Recurso Voluntário.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivos e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Saliente-se que a despeito do entendimento desta relatora acerca da nulidade presente no lançamento, aqui não cabe mais esta discussão, posto que o Recurso Especial já decidiu a respeito. Sendo assim, vimos que resta perfectibilizado o lançamento, realizado com base em aferição indireta, que se deu em razão de inconsistências contábeis constatadas quando de fiscalização do trabalho e comunicadas à fiscalização tributária.

Pois bem. Partindo da premissa acima, então debruço meu entendimento em voto do conselheiro João Maurício Vital, em processo semelhante.

Quanto ao alegado pagamento espontâneo, a Recorrente alega que tratou de retificar as Gfip e efetuar os recolhimentos das contribuições incidentes sobre as horas extras que foram identificadas como pagamentos não incluídos nas bases de cálculo. Isso teria se dado antes da fiscalização previdenciária,; portanto, estaria sob o manto da espontaneidade.

A empresa, somente após ter seu *modus operandi* desvelado pela fiscalização trabalhista na filial de Curitiba, rapidamente tratou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as horas extras que eram pagas à margem da contabilidade.

Alega, com isso, que estaria suprimida a razão do arbitramento, pois a parcela da contribuição sonegada teria sido somente aquela equivalente aos valores não contabilizados.

No presente caso, o arbitramento, com base na lei, é um instrumento criado pelo legislador para extrapolar os efeitos da irregularidade constatada, de modo a tornar desnecessário que o poder público identifique cada uma das irregularidades para só então tributar, o que seria extremamente oneroso.

Presente a hipótese de arbitramento prevista na lei, o ônus da prova se inverte para que contribuinte prove a total regularidade de suas obrigações fiscais.

O arbitramento não é um método necessariamente mais gravoso de apuração das obrigações previdenciárias, é apenas um modo diferente.

A sua aplicação pode resultar em uma contribuição maior ou menor do que a que seria devida utilizando-se o método direto.

Entretanto, os critérios previstos na norma tendem a se aproximar do que seria a contribuição real, aferida a partir dos fatos geradores. Assim, se o contribuinte houvesse recolhido corretamente suas contribuições previdenciárias, a utilização da aferição indireta resultaria, eventualmente, em nenhuma ou em reduzida diferença a pagar. Ora, no caso, o valor da remuneração dos empregados considerado como base de cálculo das contribuições previdenciárias foi de 40% do total das notas fiscais exclusivamente de serviços e 20% do total das notas fiscais de serviços e materiais.

É um critério razoável e muito próximo do que normalmente se concebe para a apuração da mão de obra no total do faturamento.

Se as irregularidades, como afirma a Recorrente, houvessem sido apenas aquelas que a fiscalização do trabalho identificou, correspondente aos valores de horas extras da filial de Curitiba, o resultado da utilização da aferição indireta não discreparia do que a empresa teria recolhido com base em sua contabilidade e nas folhas de pagamento. Mas não foi o que ocorreu, os valores recolhidos foram muito diferentes dos apurados, o que apenas confirma a provável extensão das irregularidades muito além do que se constatou. É justamente para situações tais que a lei instituiu a possibilidade de arbitramento. Registre-se que no cálculo da contribuição devida, apurada com base nos valores arbitrados, deduziram-se os pagamentos de contribuições previdenciárias efetivamente realizados pela Recorrente, de modo que o valor lançado foi o resultante da diferença entre o que se apurou por aferição indireta e o que foi pago pela empresa.

Entendo, pois, que o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas "por fora" não é suficiente para excluir a hipótese de aplicação do arbitramento, quando presentes as condições estabelecidas pelas normas regentes. Ademais, tais pagamentos foram considerados no valor lançado.

Ao contrário do que a Apelante afirma, a Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 2002, não é uma norma interpretativa, mas uma norma estritamente instrumental que estabelece procedimentos fiscais e dispõe sobre o planejamento das atividades de arrecadação relativas às contribuições previdenciárias. Na verdade, ela é praticamente um manual de fiscalização. Portanto, não é o caso de aplicação da hipótese de retroação normativa prevista no inc. I do art. 106 do CTN.

A Recorrente alegou que não realiza obras de construção civil e, portanto, não estaria sujeita aos critérios de aferição previstos na Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 11 de maio de 2000, que dispõe sobre procedimentos aplicáveis à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica. Juntou, inclusive, na primeira impugnação, laudo de perito em segurança e saúde ocupacional que foi apresentado à Justiça do Trabalho, para efeito de comprovar risco laboral em determinada reclamação trabalhista.

Lendo e relendo o laudo, nada encontrei que afirme que a Recorrente não realiza obras de construção civil. Portanto, está correta a aplicação dos critérios da Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 2000, para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, porquanto trata-se de empresa cuja atividade se enquadra na hipótese normativa.

Desta feita, baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser rejeitado o pedido de nulidade e no mérito NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito NEGAR provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal