



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

Processo nº 11634.000760/2007-61
Recurso nº 160.130 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.903 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2011
Matéria Seguro de Acidente do Trabalho - SAT/GILRAT/ADICIONAL
Recorrente ROYAL LOTEADORA E INCORPORADORA S/S LTDA
Recorrida DRP EM CURITIBA - PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AFERIÇÃO INDIRETA. FALTA DE REGISTRO DA MOVIMENTAÇÃO REAL DA REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta quando, 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, invertendo-se o ônus da prova para o contribuinte.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Leoncio Nobre de Medeiros, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa ROYAL LOTEADORA E INCORPORADORA S/S LTDA em oposição à decisão que julgou procedente lançamento de débito relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, à quota patronal, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos terceiros, referente ao exercício de 2005.

2. Conforme narrado no relatório fiscal, “constituem fatos geradores das contribuições lançadas: as remunerações de segurados empregados não incluídas em folha de pagamento e na contabilidade”.

3. A decisão atacada restou ementada nos termos que transcrevo abaixo:

“CONTABILIDADE. NÃO REGISTRO DO MOVIMENTO REAL DE REMUNERAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

A fiscalização constatando que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, apurará, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Lançamento Procedente.” (fl. 123)

4. Em sede recursal, o contribuinte, visando obter a alteração do lançamento, aduz, basicamente o que alegou em sua impugnação, conforme relata o *decisum*:

“O cerceamento de defesa, pois o fisco não indicou em que dispositivos legais específicos está fundamentada a aferição, tampouco, o dispositivo legal na qual se funda a presunção de se considerar que a folha-de-pagamento estaria reduzida em 136% do seu valor contabilizado.

Alega que o lançamento de ofício deveria conter a descrição dos fatos e a devida capitulação legal que fundamenta a exigência do tributo, bem como a aplicação da multa. Elenca o princípio da legalidade e da tipicidade como necessário à imposição dos tributos e das multas, ainda, cita os art. 5º, II, XLVI, c; LIV e LV e 150, I da Constituição.

Afirma que a capitulação legal não pode ser genérica devendo ser arrolados dispositivos específicos para que o contribuinte saiba quais se aplicariam ao presente caso. Aduz que houve cerceamento de defesa não só pela falta de aferição da subsunção do fato tributado à hipótese legal de incidência, mas, também, pela não capitulação legal e específica da infração.

Apresenta jurisprudência e doutrina visando robustecer a sua defesa no que pertine a nulidade da notificação pela não indicação dos dispositivos legais específicos

infringido pelo contribuinte. Alega que dispositivos genericamente é como se nenhum dispositivo fosse indicado.

No mérito, aduz que o raciocínio utilizado pelo auditor fiscal ao estabelecer o critério para a apuração do montante de mão-de-obra pelo método da aferição indireta não resiste ao menos cálculo matemático. Portanto, bastaria à aplicação de 136% sobre as demais contas do balanço, receitas e despesas, para se encontrarem valores diferentes ao aplicado pelo fiscal.

De outra banda a defendente entende que não há como presumir despesas fictícias em 136% menores do que a real pelo simples fato do lucro ter sido contabilizado a menor nos mesmos percentuais.

Que não há como se escorar em lei a presunção de tal fato gerador e, que somente as presunções legais relativas é que amparariam um lançamento, nos termos que prescreve o art. 142 § único, do CTN. Nesse sentido traz as lições de Gustavo Miguez de Mello e de Rubens Gomes de Souza, que classificaria as presunções em 'homini' ou judiciais e presunções jurídicas.

Aduz que somente se existisse previsão legal é que o auditor poderia concluir que o lucro foi de 136% menos, também as folhas-de-pagamento seriam 136% menores. Alega ainda que mesmo existindo lei prevendo tal fato, esta lei seria inválida, inconstitucional, pois estaria criando ficção legal e não presunção legal. Também colaciona em sua defesa à observação que corrobora com este entendimento feita pelo Min. Luz Gallotti no RE nº 71.758=GB, RTJ v. 66, p. 165.

Requer a nulidade do lançamento efetuado e assim seja cancelada a NFLD contestada.” (fls. 124/125)

5. Embora ciente da apresentação de recurso por parte do contribuinte, o fisco não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

2. Inicialmente, o contribuinte alega ter havido o cerceamento do seu direito de defesa, ante a ausência de indicação dos dispositivos que originaram a adoção do procedimento de aferição indireta.

3. Contudo, o inconformismo do recorrente não encontra guarida, tendo em vista que os fundamentos legais para o arbitramento encontram-se plasmados nas fls. 25/27. Vale salientar também que foram devidamente demonstrados nos autos a descrição dos fatos e a respectiva capitulação legal que fundamentou a exigência tributária.

4. Sendo assim, afasto a preliminar suscitada.

DA AFERIÇÃO INDIRETA

5. Narra corretamente o relatório fiscal que constituíram fatos geradores lançados as remunerações de segurados empregados não incluídas em folhas de pagamento e na contabilidade.

6. A informação fiscal também detalha, pormenorizadamente, os procedimentos adotados pela recorrente no sentido de justificar o lançamento do débito por intermédio da aferição indireta:

“3.1. Na contabilidade do exercício de 2005, presente nos Livros Diários e Razão deste ano, foi indicado o saldo final de lucros acumulados em 31/12/05 no valor de R\$ 688.296,86. A Demonstração de Lucros Acumulados na folha 160 do Diário de 2005 indica este saldo final, obtido a partir da soma do saldo inicial de R\$ 405.131,08 em 01/01/05 e do lucro de R\$ 283.165,78 que teria sido obtido no decorrer do ano de 2005 (cópia desta folha 160 foi incluída no Anexo 1 deste relatório fiscal).

3.2. O valor de R\$ 283.165,78 é citado como o saldo credor final da conta 2801099 denominada de Resultado do Exercício, pertencente ao grupo de contas 2800000 – Lucros Acumulados dentro do patrimônio líquido. As folhas 178 e 179 do Razão de 2005 discriminam todos os lançamentos efetuados na conta 2800001 – Saldo no Início do Exercício, também pertencente ao grupo 2800000, que teve apenas um lançamento em 01/01/05 de R\$ 405.131,08, mantido como saldo credor até o final do ano. Dessa forma, o saldo final em 31/12/05 no grupo 2800000 – Lucros Acumulados seria R\$ 688.296,86 (405.131,08 + 283.165,78). Cópias das folhas 177 a 179 estão no Anexo I.

3.3. O Livro Diário de 2005, que recebeu o número 10, foi registrado em 11/07/06 no 1º Ofício de Títulos e Documentos de Londrina – Paraná com o número de registro 221330. Os termos de abertura e encerramento deste livro foram assinados pelo sócio-administrador da empresa Henrique Favoretto de Oliveira e pelo contador Athayde Ramirez Berg.

3.4. No Anexo I foram incluídas cópias dos termos de abertura e encerramento dos Livros Diário e Razão de 2005, ambos assinados pelo sócio e contador citados acima, e de determinadas folhas do Diário deste ano: folha 37 com parte do plano de contas utilizado, mostrando as contas do patrimônio líquido, folhas 156 e 157 com o Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/05, discriminando os saldos finais dos principais grupos de contas do ativo e do passivo (é citado o valor de R\$ 688.296,86 como saldo final de lucros acumulados no patrimônio líquido), e folhas 158 e 159 com a Demonstração de Resultados, onde é indicado o lucro líquido de R\$ 283.165,78 no exercício de 2005.

3.5. A folha 30 do Razão de 2005 cita o valor de R\$ 48.309,12 como saldo final da conta do ativo circulante 1000000 – Caixa em 31/12/05 (cópia desta folha esta no Anexo 1). Este valor também é indicado no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/05, na folha 156 do Diário de 2005, como Caixa Geral, dentro do grupo Disponível do ativo circulante.

3.6. Se o saldo de lucros acumulados era de R\$ 688.296,86 em 31/12/05 ele deveria ter o mesmo valor em 01/01/06, contudo, isto não aconteceu. A folha 223 do Livro Razão de 2006 mostra um lançamento a crédito de R\$ 1.073.644,99 em 01/01/06 na conta 2800001 – Saldo no Início do Exercício, dentro do grupo 2800000 – Lucros Acumulados, com o histórico de “abertura do exercício”. Portanto, existe uma diferença de R\$ 385.348,13 a maior não contabilizada em 2005 ($1.073.644,399 - 688.296,86 = 385.348,13$). Se a contabilidade de 2006 indica este saldo final de R\$ 1.073.644,99 em 31/12/05 ele também deveria ter sido mostrado nos Livros Diário e Razão do exercício de 2005. Quando isto não ocorre é necessário considerar que a contabilidade formalizada em 2005 nestes dois livros não reflete a realidade das operações da empresa. Desta forma, deve-se procurar estabelecer os valores corretos das despesas efetuadas no decorrer do ano de 2005 de outra forma, pois os dois documentos fundamentais utilizados para verificar todos os pagamento e recebimentos da empresa, os Livros Diário e Razão de 2005, foram elaborados indevidamente.

3.7. No Anexo I foram incluídas cópias dos termos de abertura e encerramento dos Livros Diário e Razão de 2006, ambos assinados pelo sócio e contador citados acima. O Livro Diário de 2006, que recebeu o número 11, foi registrado em 12/07/07 no 1º Ofício de Títulos e Documentos de Londrina com o número de registro 226518.

3.8. A folha 69 do Razão de 2006 mostra um lançamento de R\$ 433.657,25 a débito em 01/01/06, com o histórico ‘abertura do exercício’, na conta 1000000 – Caixa. Se est é o saldo de abertura em 2006, o mesmo valor deveria ter constado como saldo final em 31/12/05 nos Livros Diário e Razão de 2005. Contudo, como foi demonstrado acima, o saldo final indicado na contabilidade de 2005 foi de R\$ 48.309,12 para a conta 1000000 – Caixa. Existe portanto uma diferença de R\$ 385.348,13 a maior nesta conta, não contabilizada em 2005 ($433.657,25 - 48.309,12 = 385.348,13$). Este valor é igual à diferença encontrada no saldo de lucros acumulados de 31/12/05 para 01/01/06, demonstrando que foi efetuado um acréscimo igual a este valor nos totais de ativo e passivo que haviam sido indicados em 31/12/05. Esta diferença na conta Caixa também mostra que a contabilidade de 2005 não reflete a realidade.

3.9. No Anexo 1 foram colocadas cópias das folhas 69, 222 e 223 do Livro Razão de 2006. Também constam neste anexo diversas cópias de folhas do Livro Diário de 2006: folha 2, com saldo de abertura de R\$ 433.657,25 na conta 1000000 – Caixa em 01/01/06, folha 8 com o saldo de abertura de 01/01/06 de R\$ 1.073.644,99 em lucros acumulados (conta 2800001), folhas 81 e 82 com Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/06, folha 83 com a Demonstração de Resultados do ano de 2006, folha 84 com a Demonstração de Lucros Acumulados de 01/01/06 a 31/12/06, onde é indicado o saldo inicial de R\$ 1.073.644,99 para os lucros acumulados em 01/01/06, e folhas 89, 117 e 118, com relação das contas citadas acima no plano de contas utilizado.

3.10. Se o saldo acumulado de lucros em 31/12/05 foi R\$ 385.348,13 maior do que o informado, este lucro foi gerado com as operações da empresa no ano de 2005. Portanto, o lucro líquido total obtido neste ano foi de R\$ 283.165,78 (valor indicado na Demonstração de Resultados na folha 158 do Diário de 2005), mas sim R\$ 668.513,91 ($385.348,13 + 283.165,78$). O lucro correto de 2005 é 136% maior do que o informado pois 385.348,13 representa 136% de 283.165,78. Se isto ocorreu, o valor da receita operacional bruta total em 2005, de R\$ 988.690,20, citado também na Demonstração da folha 158, está incorreto. Para calcular a receita bruta correta é necessário utilizar o mesmo percentual de 136%, que ao ser acrescido no valor informado resulta em R\$ 2.333.308,87.

3.11. Da mesma forma, não é possível aceitar como corretas as despesas informadas pela empresa como remunerações dos funcionários em 2005, necessários para sua atividade, nas folhas de pagamento de segurados apresentadas de 01/05 a 12/05, e 13/05, e contabilizadas nos Livros Diários e Razão de 2005. O mesmo percentual de 136% citado acima deve ser aplicado sobre os valores indicados nas folhas de pagamento para se obter as remunerações corretas. É necessário efetuar este método de cálculo, pois os documentos apresentados que a auditoria realizada na empresa utiliza para determinar a base de cálculo das contribuições destinadas à Seguridade Social estão incorretos e não refletem a realidade: as folhas de pagamento e os Livros Diário e Razão de 2005.

3.12. O Quadro 1 a seguir mostra nas colunas 1 e 3 as soma das remunerações de segurados empregados nas folhas de pagamento em cada competência: a coluna 1 indica os valores do estabelecimento de CNPJ 01.186.978/0001-52 (CNPJ 1) e a coluna 3 representa os valores da obra de construção civil de matrícula CEI 39.470.02395/71 (CEI: Cadastro Específico do INSS) denominada de Sun Lake. Estas remunerações já foram consideradas como fatos geradores nas NFLD's – Notificações Fiscais de Lançamento de Débito de números 37.109.846-7 e 37.109.847-5, também emitidas nesta ação fiscal.

3.13. A empresa elaborou folhas de pagamento separadas para o CNPJ 1 e para obra citada, em cada competência. Para o CNPJ 1 também são efetuadas duas folhas de pagamento em cada mês, denominadas de 'administração' e 'manutenção', com os funcionários que trabalham neste estabelecimento (a coluna 1 do Quadro 1 mostra a soma das remunerações nestas duas folhas em cada competência).

3.14. As colunas 2 e 4 do Quadro 1 mostram as diferenças de remunerações não indicadas nas folhas de pagamento e na contabilidade, obtidas com aplicação do percentual de 136% sobre os valores das colunas 1 e 3. Como exemplo, o valor de R\$ 6.254,25 em 01/05 representa 136% da remuneração de R\$ 4.598,71 na coluna 3.

3.15. Os valores das colunas 2 e 4, não declarados em GFIP's, são mostrados no Relatório de Lançamentos em anexo, dentro do código de levantamento AF1.

3.16. Este procedimento efetuado pela empresa deverá ser objeto de uma Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhado à autoridade competente." (fls. 42/45)

7. E conforme dispõe a legislação, utilizada para justificar o débito conforme demonstrado no FLD às fls. 25/27, o fisco se valerá da aferição indireta sempre que houver a recusa na apresentação de documentos, ou quando a apresentação se der de forma deficiente, e se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento for constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei 8.212/91:

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 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." (g.n.)

8. No mesmo sentido, foi o acórdão prolatado na 1ª Turma, da 4ª Câmara, deste Conselho, que restou ementado nos seguintes termos:

"PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. REMUNERAÇÃO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação de serviço prestado, razão pela qual, possui natureza jurídica salarial.

*NORMAS PROCEDIMENTAIS. AFERIÇÃO INDIRETA.
ARBITRAMENTO.*

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(1ª Turma, 4ª Câmara, CARF, Recurso 251.960, Processo nº 11474.000055/2007-44, Acórdão 2401-00619, Relator Marcelo Freitas de Souza Costa)''

9. Dessa forma, depreende-se das normas legais transcritas, bem como dos elementos que instruem o processo, que de fato, o presente lançamento se justifica nos termos em que declarado pelo auditor fiscal.

DO MÉRITO

10. No mérito, sem razão também o contribuinte. O lançamento do débito foi efetuado de forma razoável e considerou os elementos disponibilizados pela empresa à fiscalização, conforme os valores descritos no documento inicial.

11. No mesmo sentido, os critérios estabelecidos para determinar os valores tributados não foram atacados suficientemente pelo contribuinte, notadamente devido à ausência de provas robustas que contrariem os cálculos apresentados pelo fisco.

12. Desta forma, merece prevalecer a decisão de primeira instância que corroborou a ação fiscal, ante a constatação de que a contabilidade não registrava o movimento real das remunerações pagas aos empregados segurados.

CONCLUSÃO

12. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

