



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13887.000655/2007-86
ACÓRDÃO	2201-012.247 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALFA EQUIPAMENTOS DE IRRIGACAO LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2019

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade. A mera informação de que a remuneração declarada em GFIP representa um percentual reduzido em relação aos valores de serviços faturados não permite a utilização da aferição indireta, prevista no § 6º do Art. 33, da Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente)

RELATÓRIO

1 - Do Despacho Decisório

Em 13/10/2011 foi emitido Despacho Decisório (fls. 462/466), indeferindo o Requerimento de Restituição de Retenção (RRR), que tratava de restituição de contribuições previdenciárias retidas sobre os valores de serviços constantes de notas fiscais nas competências 01/2003 a 12/2003, 02/2004 a 09/2004, 11/2004 a 02/2005, 04/2005 e 05/2005, no valor original total de **R\$ 17.500,24**.

Segundo narrado no Despacho Decisório, o contribuinte teria prestado serviços com mão de obra subestimada, considerando os percentuais previstos na legislação para os procedimentos de aferição (Art. 451 da IN/RFB nº971/2009). Diante desta constatação, o mesmo intimado a apresentar documentos contábeis, que permitissem a identificação do real valor da remuneração empregada na prestação dos serviços. Porém foram apresentados somente os balancetes de verificação dos anos 2003 e 2004, o balanço patrimonial e demonstração de resultados do ano 2005 (fls. 403/431).

A partir do cruzamento das informações dos documentos contábeis apresentados com àquelas constantes nas Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), foram identificadas divergências e incorreções que, segundo a autoridade fiscal, não permitiram formar convicção em relação aos valores informados.

Adiante relacionamos algumas divergências apontadas pela autoridade fiscal:

- Na DIRPJ do ano calendário 2003 os rendimentos pagos aos sócios a título de lucros no valor total de **R\$ 51.623,10**, com pro labore no valor de **R\$ 7.580,00**. No mesmo ano, na contabilidade foi registrado um lucro de **R\$ 59.081,79**, tendo sido distribuído o valor de **R\$ 40.000,00**, com pro labore no valor de **R\$ 3.300,00**;
- Na DIRPJ do ano calendário 2004 foram informados os valores de **R\$ 5.860,25** a título de *saldos de caixa e bancos*, e o valor de **R\$ 43.350,13** de *contas a receber*. Estes valores não conferiam com os valores constantes do balancete apresentado;
- No ano 2005, a DIRPJ apresentava valores de receitas trimestrais, que totalizavam **R\$ 57.876,33** no ano, com distribuições de lucros no valor de **R\$ 47.500,75**. Na contabilidade, a conta "vendas de serviços" apresentou um saldo anual de **R\$ 67.927,94**, não sendo registrado distribuição de lucros.

Considerando que a mão de obra teria sido subestimada em relação ao valor dos serviços prestados, e diante das deficiências das informações prestadas pelo Requerente, a autoridade fiscal não formou convicção em relação a contribuição previdenciária efetivamente devida. Com isso, o cálculo do crédito a restituir foi refeito, com base na aferição na mão de obra, amparada no Parágrafo 6º do Art. 33, da Lei nº 8.212/1991 e nos Art. 446 a 451 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, sendo deferido a restituição no montante de R\$ 42,26.

2- Da Manifestação de Inconformidade

Em 19/06/2012 foi apresentada Manifestação de Inconformidade, contendo as seguintes alegações:

- Que os serviços foram prestados exclusivamente pelo sócio Marcelo Ferreira de Abreu, sendo que a contratante seria a responsável pelo fornecimento da mão de obra auxiliar necessária, conforme contrato de prestação de serviços apresentado;
- A análise dos documentos apresentados não seria suficiente para conclusões definitivas, pois refletem a situação da empresa em determinada data e não no período todo, para o que seria necessário examinar os Livros Diário e Razão, que permitiriam um completo entendimento de toda a movimentação contábil de cada período;
- Que a autoridade fiscal se equivocou ao afirmar que, no exercício de 2003, a receita informada na DIRPJ não confere com o valor constante na contabilidade. Demonstra que, no Livro Diário de 2003, consta receita com venda de mercadoria e receita de venda de serviços que, somadas, totalizam o montante declarado na DIRPJ;
- Que a divergência apontada entre a distribuição de lucro constante na DIRPJ com a contabilizada não procede, alegando que, no Livro Diário de 2003, foi registrada a distribuição de lucro do exercício, e de 2002, que somados totalizam o montante declarado na DIRPJ;
- Que o valor lançado na DIRPJ sob o título “demais rendimentos” se refere a outros rendimentos obtidos pelo sócio junto à empresa - aluguel, entre outros, demonstrando tal fato através da transcrição de lançamentos do Livro Diário;
- Que no exercício de 2004 houve erro de digitação no preenchimento da DIRPJ, o que ocasionou divergência com os valores lançados no Livro Diário, sendo que foi intimada a apresentar a documentação 4 anos após sua entrega, o que impede a retificação das declarações analisadas;
- Que o julgamento feito pela autoridade fiscal para as demonstrações contábeis apresentadas para 2005 foi superficial, uma vez que a empresa efetuou distribuição de lucros durante o exercício, finalizando o ano com saldo contábil diferente daquele da demonstração de resultado do exercício;

- Que também em 2005 ocorreu erro de digitação na DIRPJ, que a requerente não tem como corrigir.

3- Do Despacho de Diligência

Tendo em vista as argumentações e documentos trazidos na impugnação, com a finalidade de formar a convicção necessária ao julgamento administrativo, a DRJ decidiu por converter o julgamento em diligência.

Em cumprimento à diligência, a unidade lançadora apresentou as seguintes manifestações:

- Que a relação percentual entre o valor da mão de obra utilizada e o valor dos serviços prestados pelo contribuinte girou em torno de 4,2%. Diante disto, buscou-se esclarecer os baixos dispêndios destes custos, através das demonstrações elaboradas com base na contabilidade regularmente escriturada;
- Que intimou o contribuinte para apresentar: Termos de abertura e encerramentos dos livros diários; Balanços patrimoniais; Demonstrações dos resultados dos exercícios e Balancetes de verificação.
- Que o principal motivo que levou a conclusão pelo não reconhecimento do direito de restituição foi o baixo valor da mão de obra utilizado nas prestações dos serviços, somado às deficiências das demais informações prestadas pela empresa.;
- Que o exame dos livros diário e razão não foram necessários para a conclusão da análise do direito creditório;
- Que as informações apresentadas nos balanços patrimoniais, confrontadas com outras informações disponíveis, permite aferir se a contabilidade não apresenta defeitos. Com os balanços patrimoniais pode-se confrontar informações das Declarações de Imposto de Renda e conferir se componentes do patrimônio não apresentam valores atípicos;
- Que as demonstrações de resultados permitem verificar as destinações dos recursos obtidos através das receitas, podendo esclarecer, inclusive, os motivos dos baixos valores da mão de obra utilizada;
- Que é muito cômodo da parte do contribuinte alegar que a DIPJ foi preenchida com erro de digitação. A considerar que tanto a DIPJ como a contabilidade foram elaboradas pelo próprio contribuinte, não dá para aceitar a simples alegação de que este ou aquele documento é o que está errado;

- Argumenta o baixo valor da mão de obra está atrelada a distribuição de lucros acima do percentual de 16%, previsto para as empresas tributadas pelo lucro presumido. Que o pagamento de parte do pro labore foi disfarçado sob a forma de distribuição de lucros;

Assim, conclui a autoridade fiscal em Despacho de Diligência de folhas 513/515:

Como bem mencionado no despacho decisório, às fls.463 e 464, os baixíssimos valores da mão de obra utilizada nas prestações dos serviços e as deficiências das informações prestadas pelo contribuinte (deixou de apresentar documentos obrigatórios; divergências e inconsistências de informações apresentadas na contabilidade; ausência de clareza e razoabilidade nos índices e valores registrados), não permitiram conclusão segura em relação às contribuições previdenciárias efetivamente devidas e consequente valor a ser restituído ao contribuinte. Neste cenário restou ao responsável pela análise se apegar às regras de aferição para se chegar a uma conclusão e apresentar valor a restituir admissível.

Com base nos fatos aqui relatados conclui-se com o entendimento de que o despacho decisório emitido em 13/10/2011 , às fls. 463 e 464 , deve ser mantido em sua íntegra.

4- Da Decisão de 1ª instância.

Em 30/06/2015 a 7ª TURMA/DRJ/POR julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cujos principais trechos da decisão seguem adiante transcritos:

Admissão de equívoco por parte da fiscalização:

O auditor admite a ocorrência de equívoco nos seguintes tópicos:

- a) Comparação entre as receitas informadas na DIRPJ do exercício de 2003 com os valores da contabilidade (Parágrafo 12 da manifestação de inconformidade);
- b) Consideração do total lançado na Ficha 50-A da DIRPJ de 2003 a título de “demais rendimentos” como pro labore (Parágrafo 14 da manifestação de inconformidade);
- c) Distribuição de lucros em 2005 (Parágrafo 18 da manifestação de inconformidade).

Considerações do julgador:

Diante do até aqui exposto no presente Voto, pode-se concluir que, em que pese a auditoria ter reconhecido equívocos em algumas (poucas) situações, a requerente, embora intimada, não apresentou documentos contábeis de elaboração obrigatória, o que não permitiu a correta verificação de sua situação patrimonial e movimentações no período, bem como alegou a ocorrência de erros de digitação no preenchimento de declaração relativa a imposto de renda, mas não comprovou de forma cabal as informações corretas.

Embora nem o auditor nem a requerente tenham especificado o dispositivo legal que traria tal determinação, constata-se que o Decreto n.º 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza prevê que a base de cálculo do IR será de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme o art. 223, § 4.º, para o caso de apuração por meio de lucro real e art. 519, § 4.º para o caso de lucro presumido.

Quanto à alegada necessidade de se consultar os Livros Diário e Razão em conjunto com os demais demonstrativos contábeis, entendemos que, mesmo sendo mostradas de forma sintética, as informações do Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado de Exercício devem estar com o mesmo conteúdo dos lançamentos do Livro Diário, devendo permitir uma visão clara da real situação da empresa.

Quanto à alegada necessidade de se consultar os Livros Diário e Razão em conjunto com os demais demonstrativos contábeis, entendemos que, mesmo sendo mostradas de forma sintética, as informações do Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado de Exercício devem estar com o mesmo conteúdo dos lançamentos do Livro Diário, devendo permitir uma visão clara da real situação da empresa.

5 –Do Recurso Voluntário.

Em 04/09/2015 foi juntado Recurso Voluntário contendo as seguintes alegações:

- Que possui contabilidade regular distribuiu lucro de acordo com o constante na cláusula décima segunda do Contrato Social;
- Que a legislação federal em especial a Instrução Normativa RFB nº 1515 de 2014 cita que a empresa poderá distribuir lucros em valor superior ao percentual de presunção sobre a receita bruta auferida, desde que possua contabilidade;
- Com relação ao baixo valor da mão-de-obra, alega que possuía um Contrato de Prestação de Serviços, onde o serviço era executado pelo próprio sócio administrador, sem necessitar de auxílio de outras pessoas. No mesmo contrato existia a previsão da possibilidade de contratação, mas isso nunca foi concretizado pois não houve tal necessidade;
- Que existem erros admitidos pela fiscalização que foram minimizados pelo julgador, que foram cometidos por uma análise superficial dos documentos apresentados

VOTO

Da admissibilidade O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

A partir das informações extraídas dos autos, depreende-se que a discordância da autoridade fiscal em relação a planilha apresentada pelo Recorrente em seu pedido de restituição se resume ao valor remuneração declarada pela empresa na GFIP. Segundo narrado no Despacho decisório, a mão de obra declarada representaria um percentual médio de 4,2 % do valor dos serviços faturados. Com isso, o contribuinte foi intimado para apresentar documentação contábil, entre outros documentos, de forma a esclarecer tal discrepância.

O contribuinte argumentou que os serviços, objetos das retenções, eram prestados exclusivamente pelo sócio administrador, sem o uso de empregados. Que recolhia as contribuições previdenciárias tendo como base um pro labore no valor de R\$ 300,00. Apresentou balanços patrimoniais, balancetes contábeis, demonstrações de resultados e termos de abertura e encerramento de livro diário.

Após análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscal apontou algumas divergências entre as informações das DIRPJs com àquelas constantes dos documentos contábeis apresentados, que, em parte, foram esclarecidos pelo contribuinte. Não foram analisados os livros diário e razão, sob o argumento de que não seriam necessários para a conclusão da análise do direito creditório.

Sob o argumento de que as informações prestadas pela requerente não permitiram a convicção em relação à contribuição previdenciária efetivamente devida, a autoridade fiscal desconsiderou as informações de remuneração declaradas nas GFIPs e constantes nas folhas de pagamento apresentadas. Com isso, resolveu aplicar o método de aferição indireta, previsto no § 6º do Art. 33, da Lei nº 8.212 e nos Art. 446 a 451 da Instrução Normativa RFB nº 971, calculando o valor da remuneração, aplicando o percentual de 40% sobre os valores dos serviços prestados.

Após conversão do julgamento de 1ª instância em diligência, foi anexada informação fiscal (fls. 516/527), na qual a autoridade fiscal acrescenta novo fundamento para o não reconhecimento do direito creditório. Alega que o contribuinte teria disfarçado pagamento de pro labore por meio de distribuição de lucros acima do lucro presumido de 16% da receita.

Inicialmente é preciso considerar que o não cabe à autoridade fiscal fixar um valor mínimo de pro labore. Qualquer discordância quanto aos valores declarados na GFIP, deve ser demonstrada com base nas folhas de pagamento e na escrituração contábil.

O valor reduzido da mão de obra empregada em relação ao valor do serviço faturado pode representar indício de omissão de remuneração. No entanto não justifica, isoladamente, a desconsideração dos valores declarados na GFIP. Embora o ônus de provar o direito creditório seja do requerente, mediante a apresentação da documentação comprobatória,

eventual discordância por parte do fisco dever ser fundamentada, não sendo admitido a exigência de produção de prova negativa.

No caso concreto analisado, as informações constantes nas folhas de pagamento e nos balancetes contábeis anexados aos autos confirmam o valor mensal de R\$ 300,00 de pro labore, informado nas GFIPs. A autoridade fiscal não demonstrou, com base nos documentos contábeis, que o valor da remuneração paga ao sócio Marcelo Ferreira de Abreu superou tal montante. No entanto resolveu por desconsiderar os documentos apresentados, com base em determinadas divergências com os valores declarados nas DIRPJs.

Nota-se que a autoridade fiscal não contestou os valores retidos nas notas fiscais relacionadas no requerimento de restituição.

A desconsideração das informações contábeis pelas autoridades fiscais constitui exceção, cabendo à autoridade fiscal demonstrar que os valores contabilizados não registram o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro. No caso analisado, verificamos que, além de divergências específicas entre a contabilidade e a DIRPJ, não foram trazidos aos autos elementos mais robustos que indicassem que os lançamentos contábeis não refletiam a realidade dos fatos, como valores faturados em notas fiscais ou movimentação financeira incompatível. Acrescenta-se o fato, admitido pela autoridade fiscal, de que sequer foram analisados os livros diário e razão, apenas os balancetes e demonstrações de resultados.

É imperioso considerar que as informações contidas nas declarações enviadas, embora possa fazer prova contra o contribuinte, não podem se sobrepor às informações contabilizadas. Portanto, entendo que as divergências relacionadas às DIRPJs não são suficientes para aplicação do disposto no § 6º do Art. 33, da Lei nº 8.212.

É necessário que a autoridade fiscal demonstre, de forma exaustiva, os motivos que implicaram na desconsideração dos documentos contábeis, como apontam decisões deste Conselho:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2007 LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO FISCAL AUTUANTE, DA PRESENÇA DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, quando da lavratura do auto de infração deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, além da juntada dos documentos que orientaram a Autoridade Fiscal, e a apresentação de relatório fiscal devidamente fundamentado com todos os fatos que levaram à desconsideração da contabilidade da empresa, elementos estes que serão importantes para a defesa do contribuinte.

Recurso voluntário a que se dá provimento. (Acórdão nº 2402-001.733, de 11/05/2011, relator Nereu Miguel Ribeiro Domingues)

APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento. (Acórdão nº 2402-008.209, de 04/03/2020, relator Gregório Rechmann Junior)

A alegação de que o contribuinte teria disfarçado pagamento de pro labore por meio de distribuição de lucros não foi utilizada como fundamento para o indeferimento do direito creditório no despacho decisório. Tal argumento só foi trazido por ocasião do cumprimento de diligência. O cálculo do direito creditório foi realizado, considerando a aferição da remuneração com base no percentual de 40% dos valores das notas fiscais. Em momento algum a autoridade fiscal reclassificou os valores de lucros distribuídos, considerando-os como remuneração ao sócio, como se observa na planilha de aferição, anexa ao despacho decisório (fls. 460). Neste sentido, não cabe à autoridade fiscal em sede de diligência inovar nos fundamentos que fundamentaram o indeferimento do requerimento de restituição.

Diante dos fatos narrados, considero que os elementos apresentados pela autoridade fiscal são insuficientes para justificar a descon sideração da contabilidade do Recorrente, seguida de aferição indireta.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva