



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.732553/2013-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.288 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente LIDER TERCEIRIZAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2009

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. TRÂNSITO EM JULGADO.

Não se aprecia em sede de recurso matéria transitada em julgado, em razão de impugnação parcial.

APURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE

O crédito previdenciário é apurado por aferição indireta quando da apresentação deficiente de documentos ou informações solicitados pela fiscalização.

Não tendo sido apresentado, durante o procedimento inquisitório de fiscalização, documentos hábeis e idôneos aptos a permitir a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, é permitido à Autoridade Fiscal, nos termos do parágrafo 4º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a aferição indireta das contribuições devidas.

REEMBOLSO DE DESPESAS COM VIAGENS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os valores lançados como despesas, referentes a reembolsos de viagens e semelhantes, devem ter como lastro documentos aptos a comprovar a efetividade da viagem ou da despesa a que se refira, devendo ser mantido o lançamento diante da ausência de comprovação.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE. SÚMULA CARF 163.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável.

Nos termos da Súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social e a terceiros, incidentes sobre remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, com base nas informações constantes da GFIP e da DIRF.

O Relatório Fiscal está às fls. 36 a 44. Conforme relatado pelo julgador de piso, que assim resumiu os fatos (fls. 2118 e seguintes):

Do relatório fiscal

Consoante o relato fiscal, as obrigações principais inadimplidas são decorrentes “(...) das divergências de informações entre a massa salarial dos empregados constante na DIRF em relação à massa salarial constantes das folhas de pagamento e GFIP”, o que o teria levado a aferir indiretamente a base-de-cálculo tributária na forma discriminada em seu relato e detalhada em planilha anexa.

Por outro lado também constatou a existência de valores pagos a empregados a título de reembolso de despesas de viagens cujos comprovantes a empresa não apresentou, embora formalmente intimada a fazê-lo. Tais valores também compuseram a base de incidência tributária levantada pela Auditoria. Tece mais considerações, típicas da ação fiscal.

Da impugnação

A seu turno o contribuinte, irresignado, apresenta impugnação aos lançamentos fiscais estribado nas seguintes razões, em síntese:

Em preliminares, tece considerações em torno do Auto de Infração como ato administrativo vinculado, de maneira que deveria ter os exatos e precisos ditames legais em que se baseia, o que não ocorreria, tornando-o nulo.

Consoante seu entendimento, o fato gerador, nos termos do art. 114 do CTN, exige previsão legal e a obrigação tributária pede que a situação definida em lei como necessária e suficiente efetivamente ocorra. Assim, conclui, “a capitulação posta no Auto de Infração, Lei 8.212/92 (sic), são se coaduna com a situação de fato”.

No mérito traz a transcrição de trechos do relatório fiscal que trata das contribuições constituídas e das alíquotas praticadas, detendo-se na aferição indireta que teve por base os cálculos juntados pela fiscalização na planilha DIRF x FOLHA X GFIP.

Afirma que o fundamento legal da aferição indireta (art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91) não se aplica ao caso, tendo em vista que tal base é inadequada ao fato gerador, com supedâneo no art. 22, I da Lei nº 8.212/91.

Diz que “não se vislumbra no Auto de Infração a situação definida em lei” para se caracterizar a ocorrência do fato gerador, nem a situação de fato, tampouco a situação jurídica, uma vez que a base de cálculo objeto do AI foi extraída de uma diferença entre a folha de pagamento, a GFIP e a DIRF, “sendo o resultado da DIRF o fato gerador”.

No seu entender a DIRF, como obrigação acessória, “não é fato gerador de obrigação tributária previdenciária, jamais servindo como base para apuração do débito apontado no AI”, levando-o à nulidade.

E arremata: “para que o AI tivesse sua situação jurídica amparada pela legislação, teria que estar sob a égide do art. 22, I da Lei nº 8.212/91”.

Afirma que o Impugnante apurou em seus assentamentos a situação jurídica (sic) de dez de seus funcionários demonstrando, em quadro anexo, inexistir qualquer diferença que seja fato gerador da obrigação tributária, “(...) já que as diferenças apontadas na DIRF, não é remuneração de empregados, trata-se pois de despesas de viagens a cargo do Impugnante (...)”, que não se configuram em remuneração e base-de-cálculo da contribuição previdenciária.

Posto nesses argumentos requer a desconstituição dos referidos Autos, a procedência da impugnação, a juntada dos documentos em anexo e a produção de provas, inclusive a pericial capaz de dar sustentação ao quanto argumentado, uma vez que a empresa autuada possui mais de 500 empregados.

A síntese do necessário ao julgamento.

O colegiado da 10ª Turma da DRJ/POR julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CONCEITOS: FATO GERADOR, BASE-DE-CÁLCULO, AFERIÇÃO INDIRETA.

Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência.

Base-de-cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se calcula o tributo devido.

Aferição indireta da base-de-cálculo é técnica de apuração do tributo devido de que se vale a Auditoria Fiscal quando, dentre outras situações legalmente permitidas, o contribuinte se recusa ou sonega a apresentação de qualquer documento ou informação, ou as apresenta de maneira deficiente, de forma a impossibilitar a apuração do seu montante.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria para a qual não haja contestação expressa do contribuinte, consolidando-se na via administrativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não venha atendido dos requisitos regulamentares, a saber: formulação de quesitos atinentes aos exames desejados e indicação de perito

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 25/7/2014, a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 22/5/2014 (fls. 2150 e seguintes), por meio do qual, após narrar os fatos, devolve à apreciação deste Colegiado as teses já submetidas à apreciação do julgamento

de primeira instância, apresentado seus pontos de discordância em relação à decisão recorrida, ou seja:

1 – alega inicialmente que impugnou a totalidade do crédito lançado de forma que não teria matéria não expressamente impugnada;

2 – reitera o pedido de perícia, que entende indispensável para demonstrar sua sistemática contábil;

3 – no mérito, discorre novamente sobre o conceito de fato gerador, reiterando que este não estaria configurado no lançamento, eis que as verbas indenizatórias, quais sejam despesas com viagens, não configuram aumento patrimonial e estão excluídas do conceito de remuneração;

4 - questiona a base de cálculo apurada por aferição indireta com base na DIRF e na GFIP;

5 – alega que o lançamento é nulo uma vez que os dispositivos legais que amparam o lançamento estariam incorretos.

Requer o cancelamento da Notificação Fiscal de Lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Quanto à alegação inicial de que haveria impugnado a totalidade do lançamento, o julgador de piso afirma que:

Por fim, frise-se, matérias não expressamente impugnadas consolidam-se administrativa, por força do contido no art. 584 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União (PAF).

Noto inicialmente que todas as teses impugnatórias foram analisadas por aquele julgador. A leitura da impugnação de fato permite perceber que o recorrente não contestou a matéria objeto do lançamento propriamente dita, qual seja a divergência existente entre as informações constantes na DIRF e na GFIP, relativas às remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, além de despesas declaradas como sendo de viagem, porém sem comprovação, limitando-se em relação a estas últimas, a alegar que tais despesas são lançadas para apuração do lucro real e não se constituem em remuneração paga a empregados.

Com isso, registro que parte das teses de mérito levantadas - relativas a verbas indenizatórias, que seriam relativas a tais despesas de viagem, sobre as quais o recorrente alega que não configuram aumento patrimonial e estão excluídas do conceito de remuneração -, poderiam até mesmo não ser conhecidas, eis que não trazidas quando da impugnação. Entretanto, considerando a manifestação do julgador de piso sobre as mesmas, delas conheço e, por concordar com aquele julgador, reforço seus fundamentos, transcrevendo-os:

Por outro lado, equivocou-se o contribuinte quando deduz que as despesas de viagens não são base de incidência tributária. O que a Lei pertinente deixa fora do campo de incidência são as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal (art. 28, § 9º, 'h', da Lei nº 8.212/913). Ademais, as despesas ressarcitórias de viagens, inclusive o pagamento das diárias, precisam ser comprovadas, não simplesmente escrituradas. Onde os comprovantes que o contribuinte foi intimado a apresentar? Até o presente momento, não se fez prova robusta do alegado.

No relatório fiscal está registrado que

16.1.2 Também constatamos valores pagos a empregados a título de reembolso de despesas de viagens. A empresa foi intimada a apresentar os respectivos comprovantes e não apresentou comprovantes da totalidade destas despesas, tendo sido apurada a diferença não comprovada como Base de cálculo por aferição indireta, no valor de R\$ 532.265,43 conforme planilha em anexo.

No recurso, mesmo reafirmando a inexistência de tais verbas como remuneratórias, não traz qualquer comprovação nesse sentido, de forma que não tenho reparos a fazer no lançamento quanto a tais verbas.

Quanto à apuração do crédito tributário por aferição indireta, conforme relatado, foram constatadas diferenças entre os valores declarados na GFIP e na DIRF referentes à remuneração de empregados e contribuintes individuais. Conforme relata o julgador de piso:

Pois bem, munidos dos documentos fornecidos e produzidos pelo contribuinte, a Auditoria Fiscal constatou que a base de incidência tributária declarada por ele à Seguridade Social divergia daquela por ele declarada para a satisfação do Imposto de Renda, e intimou-o, formalmente, a explicar tais divergências, por escrito. É nesse sentido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, em que consta que a empresa foi intimada a explicar "(...) os valores declarados na linha 15, ficha 70, da DIPJ, despesas com viagens/diárias/ajuda de custo", tanto quanto "(...) os valores declarados na linha 8, ficha 70 da DIPJ referente a outros gastos com empregados".

Ocorre que a empresa não explicou a origem das divergências nem apresentou a totalidade da documentação requerida, levando a fiscalização a apurar o valor tributário devido com base nos valores remuneratórios declarados nas DIPJs, utilizando-se, para tanto, do lançamento arbitrado, com respaldo no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/912.

Temos, então, que a base-de-cálculo é que se encontra aferida indiretamente com base na DIPJ, não a ocorrência do fato gerador, já que este é o pagamento da remuneração.

Assim, a base de cálculo das contribuições devidas foi apurada por aferição indireta, sendo lícita tal apuração quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente e/ou quando a contabilidade não registra o movimento real da empresa, conforme previsto no § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 33 ...

...

§ 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.

Deve-se registrar que a DIRF, embora não seja declaração de constituição de dívida, constitui-se em obrigação acessória instituída pela Receita Federal e se trata de documento elaborado pelo próprio contribuinte, que goza de presunção de veracidade, sendo legítima a sua utilização para fins de cruzamento de informações, cabendo ao recorrente o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e

esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, embora consubstanciados em declaração por ele apresentada, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal. Ademais, conforme registrou o julgador de piso:

O contribuinte centra sua irresignação no fato de a Auditoria ter-se valido dos dados da DIRF para constituição das contribuições previdenciárias, afirmando que aquelas declarações não se prestam a registrar fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Há que se distinguir, aqui, dois conceitos correlatos, porém distintos, quais sejam o de ‘fato gerador’ e o de ‘base-de-cálculo’.

Com efeito, diz-se ‘fato gerador’ da obrigação tributária principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ex vi do art. 1141 do Código Tributário Nacional (CTN).

No caso em comento, fatos geradores das contribuições sociais constituídas são os pagamentos de remuneração a segurados empregados, cujo supedâneo legal encontra-se no art. 22, I e II da Lei nº 8.212/91, conforme se depreende da leitura do anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD) que compõe os Autos.

Coisa diversa é apurar o montante do tributo devido. Para tanto, valemo-nos dos conceitos tributários de base-de-cálculo e alíquota. Grosso modo, o primeiro representa a grandeza econômica sobre a qual se calcula o montante do tributo devido e o segundo é o percentual de incidência tributária sobre a tal grandeza definida (base-de-cálculo). No caso em comento, a base-de-cálculo é o conceito tributário de ‘remuneração’, e a alíquota é variável em cada um dos tributos devidos, tudo também em conformidade com a legislação remissiva minuciosamente detalhada, tanto pelo já citado anexo de FLD, quanto pelo Relatório Fiscal, parte integrante dos autos.

Pois bem, munidos dos documentos fornecidos e produzidos pelo contribuinte, a Auditoria Fiscal constatou que a base de incidência tributária declarada por ele à Seguridade Social divergia daquela por ele declarada para a satisfação do Imposto de Renda, e intimou-o, formalmente, a explicar tais divergências, por escrito. É nesse sentido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, em que consta que a empresa foi intimada a explicar “(...) os valores declarados na linha 15, ficha 70, da DIPJ, despesas com viagens/diárias/ajuda de custo”, tanto quanto “(...) os valores declarados na linha 8, ficha 70 da DIPJ referente a outros gastos com empregados”.

Ocorre que a empresa não explicou a origem das divergências nem apresentou a totalidade da documentação requerida, levando a fiscalização a apurar o valor tributário devido com base nos valores remuneratórios declarados nas DIPJs, utilizando-se, para tanto, do lançamento arbitrado, com respaldo no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Temos, então, que a base-de-cálculo é que se encontra aferida indiretamente com base na DIPJ, não a ocorrência do fato gerador, já que este é o pagamento da remuneração.

Quanto às alegações de que os dispositivos legais que amparam o lançamento estariam incorretos, mais uma vez adoto os fundamentos lançados pelo julgador de piso, que com pertinência analisou a temática:

O contribuinte alega, em preliminares, eventual nulidade dos lançamentos em decorrência de suposta omissão fiscal no tocante à fundamentação legal e a descrição da hipótese de incidência das imposições tributárias. Os fatos não lhe dão razão, entretanto. Todas as peças processuais são mais que satisfatórias no sentido de informar-lhe a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a determinação da sujeição passiva e a aplicação das penalidades cabíveis. Compõem os Autos-de-Infração diversos anexos que cumprem com esse desiderato, inclusive o Relatório Fiscal e o anexo de Fundamentos Legais do Débito, de sorte que em momento algum podemos falar em obscuridade das imputações questionadas, acarretando qualquer cerceamento a seu direito de defesa.

Por fim, quanto ao pedido de perícia, além do já exposto pelo julgador de piso, que reitero, considero tal perícia desnecessária, eis que os documentos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção sobre as matérias postas, cabendo ressaltar ainda ser ônus do contribuinte juntar aos autos, quando de sua irresignação, as provas que entender necessárias, principalmente como no caso concreto, em que pretende análise de prova contábil, que poderia ter sido apresentada já desde a fiscalização. Não é demais lembrar que nos termos da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva