



<b>Processo nº</b>	16095.000335/2008-11
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-008.487 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de outubro de 2020
<b>Recorrente</b>	W21 CONSULTORIA INFORMÁTICA LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

#### **ARBITRAMENTO.**

A fiscalização está autorizada legalmente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputarem devidas, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**ARBITRAMENTO. CRITÉRIO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO. EXISTÊNCIA DE MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. REALIDADE DO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO.**

Quando do arbitramento da remuneração, não é lícito à autoridade fiscal desprezar o contexto que envolve o contribuinte e a própria atividade econômica por ele exercida, deixando de lado a realidade da empresa fiscalizada. Para fins de aferição, mediante apuração da mão de obra utilizada na prestação de serviços com base no faturamento mensal, é cabível a dedução das remunerações de empresas contratadas, apuradas a partir de percentual sobre o valor dos serviços constantes das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas pessoas jurídicas.

#### **MULTA.**

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas a multa, de caráter irrelevável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir da base de cálculo arbitrada o valor correspondente a 40% das notas fiscais de serviços prestados por pessoas jurídicas descritas na coluna A do anexo IV juntado à fl. 235 do processo 16095.000337/2008-19. Vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (relatora), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI (Debcad 37.153.551-4), lavrada em 19/5/08 contra a empresa em epígrafe, no período de 01/2004 a 12/2006, referente a contribuição social destinada a terceiros - Salário Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, apurada por aferição indireta (levantamento N03), fato gerador originado do cálculo de 40% sobre o valor total da nota fiscal de serviços menos o salário de contribuição do AI emitido referente diferença entre os valores informados em GFIP e folha de pagamento e o salário de contribuição declarado em GFIP, conforme Relatório Fiscal, fls. 32/38, pois a folha de pagamento dos funcionários efetivos ficou muito aquém do percentual mínimo aceitável – para a empresa que teve a sua contabilidade desconsiderada.

Consta ainda do Relatório Fiscal que:

**2.1- A empresa não elaborou a escrituração dos Livros Auxiliares, pois a mesma adota a escrituração resumida com lançamentos pelos valores totais da movimentação de um mês das contas: 1.12.01.0001-1 - Duplicatas a Receber e 2.1.2.01.0002-0 - Consultores, cujos lançamentos não cumprem os requisitos da individuação, clareza e não fazem referência ao documento probante, portanto não atendeu o disposto na Resolução CFC n.º 563/83 de 28/10/1983, motivo pelo qual foi aplicado o Auto de Infração Debcad número 37.153.520-4 datado em 23/06/2008.**

**Outrossim, a escrituração é sintética, pois nas contas acima mencionadas são efetuados todos os lançamentos de forma não individualizada, tendo em vista, que as referidas contas são por natureza consideradas sintéticas, em não adotando o Livro Auxiliar, no Grupo de Contas: Duplicatas a Receber e Consultores deveria ter sido criado Sub-Grupo de contas individualizado de cada Cliente e Consultor.**

**Convém ressaltar, que as exigências se fazem necessárias em virtude do escopo desta fiscalização estar voltado para a análise da Retenção da Contribuição Previdenciária destacada na Nota Fiscal de Serviços e análise da prestação de serviços pelos consultores.** (grifo nosso)

2.2- Portanto, conforme exposto no item “2” acima, a empresa não atendeu formalidades extrínsecas e intrínsecas com relação à elaboração dos Livros Auxiliares de Duplicatas a Receber e Fornecedores de Serviços (Consultores), conforme o disposto na Resolução CFC n.º. 563/83 de 28/10/1983 e artigo 1184 do Código Civil.

[...]

2.3- Para corroborar o exposto acima, cito a Decisão n.º. 08-1617 de 15/08/2001 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, cujo assunto é o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ, diz que: "A escrituração dos Livro Diário e Razão por lançamentos mensais e de forma resumida sem o respaldo dos livros auxiliares para registro individualizado, dá ensejo a desclassificação da escrita contábil e, por consequência, ao arbitramento do lucro" (xerox anexa).

[...]

3.1 - A empresa elabora duas Folhas de Pagamento: a primeira referente aos funcionários efetivos, a qual é contabilizada nas contas específicas, a segunda referente ao pagamento para alguns funcionários efetivos a título de Cessão de Direito Intelectual, com base em Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Propriedade Intelectual (xerox anexa). Nesta Folha de Pagamento Suplementar constam as seguintes rubricas: Direito Intelectual, Vale de Refeição, Vale de Alimentação, Vale Transporte, Ajuda de Custo, IRRF sobre Salário (xerox anexa), que para esta fiscalização, trata-se de complemento de salários. A remuneração paga na rubrica Direito Intelectual na Folha de Pagamento Suplementar mais o salário da Folha de Pagamento Normal são informadas na DIRF no Código de Receita: 0561 — IRRF — Rendimento do Trabalho Assalariado. A contabilização desta Folha de Pagamento Suplementar é efetuada pelo valor total (Direito Intelectual + Vale Refeição + Vale Alimentação + Vale Transporte + Ajuda de Custo), a débito da conta: 411010001-1-Consultores e a crédito da conta: 2.1.2.01.0002-0-Consultores. **Estas rubricas com ou sem incidência da contribuição previdenciária deveriam ter sido contabilizadas nas contas específicas, para que o Livro Diário Geral ficasse transparente para a fiscalização, no entanto, as referidas rubricas foram contabilizadas pelo valor total, o qual foi somado com as despesas dos consultores e cooperados e lançado de forma resumida, tornando-se impossível para a fiscalização detectar os fatos geradores que deveriam sofrer ou não a incidência da contribuição previdenciária.** Portanto, não atendeu o inciso II do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/99 que preceitua: lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos', e inciso II do § 13 do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS que diz: (grifo nosso)

[...]

3.1.1- Para as rubricas constantes dos Recibos de Pagamentos acima mencionados, temos a comentar o seguinte:

- Direito Intelectual O Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Propriedade Intelectual no seu item 1.1 da cláusula 1<sup>a</sup> estabelece que: “O cedente (funcionário da empresa), cede a Cessionária (W21), exclusiva e definitivamente, a título oneroso, os direitos de propriedade intelectual referente a utilização de seus conhecimentos e especializações no desenvolvimento das atividades aplicadas ao produto resultante de seu trabalho, na vigência do respectivo contrato de trabalho”.

A Lei 9609 de 19/02/98 - Lei do Software, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País. Esta lei não trata de cessão de conhecimentos e sim de proteção de programas e direitos autorais, que no

seu art. 4º. preceitua: "Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário ... ". Portanto, o valor pago a título de Direito Intelectual, trata-se de remuneração pelos serviços prestados no desenvolvimento da função para a qual o funcionário foi contratado, pois o Contrato de Cessão de Direitos de Propriedade acima mencionado, trata do "produto resultante", o qual já está resguardado pelo citado artigo 4º.

Conforme comentado no subitem "3.1" as remunerações pagas na rubrica Direito Intelectual na Folha de Pagamento Suplementar mais o salário da Folha de Pagamento Normal são informadas na DIRF no Código de Receita: 0561 — IRRF — Rendimento do Trabalho Assalariado (xerox anexa).

Dante do exposto, concluímos que a referida remuneração, trata-se de complemento salarial.

- Vale Refeição, Vale Alimentação:

Os valores pagos a título de Alimentação sofrem incidência da Contribuição Previdenciária, tendo em vista que, a empresa não está inscrita no PAT-Programa de Alimentação do Trabalhador, Lei 6321/76.

- Vale Transporte:

Os valores pagos a título de Vale Transporte sofrem incidência da Contribuição Previdenciária, tendo em vista que, a empresa não desconta do empregado a parcela de 6% do salário básico ou vencimento e também substitui o Vale Transporte por antecipação em dinheiro, portanto, em desacordo com o artigo 5º. do Decreto 95.247 de 17/11/87.

- Ajuda de Custo:

A ajuda de custo, quando paga em todos os meses em valor fixo (conforme xerox anexa) e reajustável, nas mesmas épocas dos reajustes salariais (conforme cláusula quarta do Acordo Coletivo de Trabalho de Cotas de Utilidade, homologado em 10/03/2006, xerox anexa), sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelo empregado, adquire natureza salarial. Com continuidade, visa a remunerar o empregado pelos serviços prestados em decorrência do contrato de trabalho, havendo, portanto, desvirtuamento da natureza jurídica indenizatória que possuía a rubrica.

Concluímos que, os valores pagos a título de Ajuda de Custo sofrem a incidência da Contribuição Previdenciária, pois o pagamento foi efetuado em mais de uma parcela, portanto, em desacordo com artigo 214, § 9º, VII do Decreto 3048 de 06/05/99.

[...]

**4.1- Pelo fato da escrituração ser resumida, esta fiscalização ficou impossibilitada de analisar a conta: 2.1.2.01.0002-0-Consultores através dos documentos apresentados, tendo em vista que, os valores contidos na referida documentação ficou aquém do valor contabilizado, o que comprova, que a referida conta apresenta Passivo Fictício, conforme Anexo IV.**

4.2- Contabilização na conta Duplicatas a Receber de Notas Fiscais de Serviços Canceladas, sem o respectivo estorno ou a contabilização em Vendas Canceladas. Segue corno exemplo xerox das Notas Fiscais 4526-e 4542 emitidas em 28/11/05 e 30/11/05 respectivamente.

4.3- Para corroborar o exposto nos itens acima, a composição das contas: **1.1.2.01.0001-1-Duplicatas a Receber e 2.12.01.0002-0-Consultores solicitada através do TIAD em 25/03/2008 não foi elaborada pela empresa, tendo em vista que as referidas contas são inconciliáveis.** (grifo nosso)

4.4- Para fins ilustrativos, a representatividade da Folha de Pagamento dos Funcionários Efetivos sobre o valor do faturamento ficou muito aquém de 40%, percentual mínimo aceitável para empresa que não mantém escrituração contábil

**ou que teve sua contabilidade desconsiderada, conforme pode ser verificado no ANEXO III-A; (grifo nosso)**

5- Procedimentos adotados para a apuração do Salário de Contribuição Aferido:

5.1- Desconsideração da Contabilidade por esta fiscalização, com base nos itens 2 e 3 deste relatório.

5.2- Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra com base na Nota Fiscal de Serviços, de acordo com o inciso I do art. 600 da IN MPS/SRF n. 3, de 14/07/2005, que preceitua :

Art.600. Para fins de aferição a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I- quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

5.3- O Salário de Contribuição Aferido apurado em conformidade com o subitem acima, encontra-se relacionado no ANEXO III, o qual foi juntado ao presente relatório.

5.4- Sobre o Salário de Contribuição Aferido apurado no subitem anterior, foi excluído o Salário de Contribuição levantado por esta fiscalização nos Autos de Infrações Debcad's: 37.153.523-9 e 37.153.524-7, conforme ANEXO III-A.

[...]

5.6- Todas as GPS's recolhidas pelo autuado foram *apropriadas* nos AI's emitidos por esta fiscalização, primeiramente nos valores declarados em GFIP, os quais não foram objeto de levantamento nesta fiscalização. **As sobras de recolhimento foram appropriadas nos AI's emitidos com valores não declarados em GFIP e por último nos AI's emitidos com valores obtidos através de Aferição Indireta**, conforme RADA-Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, anexo ao *presente* relatório. (grifo nosso)

5.7- Toda a Retenção de Contribuição Previdenciária destacada na Nota Fiscal de Serviços foi considerada por esta fiscalização como GPS, conforme demonstrado no ANEXO 6- Serviram de base para o levantamento do débito as Notas Fiscais de Serviços emitidas pela autuada, conforme ANEXO III, cujas notas fiscais foram totalizadas mensalmente e transportadas para o ANEXO para fins de cálculo do Salário de Contribuição Aferido.

Em impugnação de fls. 53/84, a empresa alega que foram desconsiderados os contratos com pessoas jurídicas, criando vínculo empregatício e que esta competência é da Justiça do trabalho, que não foram utilizados os créditos que possui, que é possível a escrituração resumida com registros auxiliares, que as verbas citadas não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, que sua contabilidade está revestida das formalidades legais e que a multa deve ser relevada.

Foi proferido o Acórdão 05-24.252 - 9<sup>a</sup> Turma da DRJ/CPS, fls. 1.254/1.264 do processo 16095.000337/2008-19, de 25/11/08, que julgou procedente o lançamento e analisou os argumentos em conjunto para os autos de infração lavrados na mesma ação fiscal com o mesmo fato gerador, contendo a seguinte conclusão:

Ante o exposto, VOTO no sentido de se conhecer das defesas, por tempestivas, e, quanto ao mérito, julgar **PROCEDENTES** os Autos de Infração no **37.153. 525-5** (processo 16095.000337/2008-19), n.º **37.153. 550-6** (processo 16095.000336/2008-66) e n.º **37.153.551-4** (processo 16095.000335/2008-11).

Cientificado do Acórdão em 29/12/08 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 1.270 do processo 16095.000337/2008-19), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/1/09, fls. 1.276/1.338 também do processo citado, que contém os mesmos argumentos da defesa, em síntese:

Que o auditor ao lavrar o auto de infração desconsiderou a relação jurídico-comercial existente de prestação de serviços entre a recorrente e outras pessoas jurídicas, tratando-as como seus empregados e esta competência é do Poder Judiciário. Disserta sobre a separação dos poderes e competência da Justiça do Trabalho. Afirma que as contribuições previdenciárias do empregado e patronal somente são exigíveis quando reconhecido o vínculo empregatício pela Justiça do Trabalho.

Cita a Instrução Normativa – IN SRP nº 3/2005, art. 72, afirmando não haver incidência de contribuição previdenciária sobre vale refeição, vale transporte, ajuda de custo e cessão de direitos autorais.

Cita a Resolução nº 3/1963 do Conselho Federal de Contabilidade e afirma que assim que recebe a nota fiscal de serviço prestado pelo consultor, imediatamente efetua seu pagamento, sendo a operação lançada na conta resultado consultores, não envolvendo qualquer conta patrimonial do passivo, não havendo necessidade do Livro Duplicatas a Pagar que não é utilizado pela empresa. Isso vale para os consultores e demais fornecedores. Tais livros são auxiliares, mas não obrigatórios. Hoje em dia foram substituídos por softwares que controlam a parte financeira da empresa.

Diz que foram apresentadas todas as notas fiscais emitidas pela empresa, o que substitui o Livro Duplicatas a Receber, sendo os valores lançados na conta Duplicatas à Receber/Clientes.

Entende que a contabilidade da empresa está revestida das formalidades legais, não havendo motivos para a aferição indireta.

Acrescenta que o fiscal teve acesso aos livros e documentos contábeis para averiguar eventual diferença a ser recolhida.

Alega que foram desconsiderados os créditos de 11% destacados em notas fiscais.

Argui a necessidade de relevação da multa, que ela é desproporcional conforme princípios constitucionais. Diz que o arbitramento em 40% da nota fiscal é superior à estimativa prevista para declaração por lucro presumido, o que é uma contradição, devendo o percentual ser de 32% e não 40%.

Requer seja reconhecida a nulidade do lançamento, que seja declarado improcedente o AI lavrado, subsidiariamente, que a base de cálculo seja reduzida para 32% e que seja relevada a multa imposta.

Em 13/3/15 foi juntado aditamento ao recurso voluntário (arquivo não paginável de fl. 370) no qual consta relatório de contador, que esclarece a situação da empresa no período da autuação, na tentativa de desconstituir o crédito tributário, afirma que parte do serviço foi prestado por pessoas jurídicas e novamente questiona a aferição indireta.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

### ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

## MÉRITO

## CONTABILIDADE

Quanto à escrituração contábil apresentada, assim consta do acórdão recorrido:

O Diário é um livro obrigatório pela legislação Comercial. Por ser obrigatório, o Diário está sujeito às formalidades legais extrínsecas e intrínsecas, como segue:

i) Formalidades Extrínsecas - O Livro Diário deve ser encadernado com folhas numeradas, seguidamente. Deverá conter, ainda, os termos de abertura e de encerramento e ser submetido a autenticação do órgão competente do Registro do Comércio.

ii) Formalidades Intrínsecas (ou internas) - A escrituração do Diário será completa, em idioma e moedas nacionais, em forma mercantil, **com individualização e clareza**, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

Ocorreu que a escrituração contábil da Autuada não possui a individualização e clareza exigidas, ou seja, diversamente do alegado, não atende às formalidades intrínsecas, uma vez que a contabilização das despesas relativas aos empregados efetivos e consultores foi efetuada pelo valor total, isto é, sem a individualização necessária, o que tornou impossível detectar os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Por conseguinte, deveria a autuada ter apresentado os livros auxiliares (Duplicatas a Receber e Fornecedores Diversos), conforme exige a Resolução que menciona e, principalmente, o art. 1.184, § 1º, do Código Civil - CC, como segue:

Resolução n.º 563/83:

*2.1.5 — O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.*

CC:

*Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.*

*§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação. Grifamos (...)*

Ademais, vale lembrar que o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 1.121/2008, veio dispor que:

*As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. Grifamos*

Nesse passo, é do interesse da fiscalização tributária, na condição de usuária das informações contábeis da empresa, para aferição da exata base de cálculo das contribuições empresariais e de cada segurado, que a contabilização seja efetuada por fato gerador. Além do mais, a mesma resolução prevê que as Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não

tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Ao tratar da confiabilidade como atributo das informações contábeis, a mesma Resolução estabelece que:

*31. Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.*

*32. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.*

Com efeito, temos que se o contribuinte elabora duas folhas de pagamento e as contabiliza pelo valor total, isto é, sem a individualização necessária das rubricas pagas, o que tornou impossível detectar os fatos geradores das contribuições previdenciárias, retira por completo os atributos de confiabilidade que deve revestir a contabilidade do sujeito passivo.

O fato é que o procedimento da empresa acaba por contrariar regras contábeis básicas. E isto afeta em muito a sua confiabilidade, porquanto pode induzir o Auditor-Fiscal a erros na aferição do exato montante das contribuições devidas. Pelo que essa autoridade agiu corretamente ao adotar o critério de aferição dos salários-de-contribuição, conforme autorização conferida pelos §§ 10, 3º e 6º do art. 33 da Lei no 8.212/1991 c/c o art. 231, 233 e 235 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, in verbis: [...]

Acrescente-se que a fiscalização ao tentar verificar os prestadores de serviços terceirizados não conseguiu individualizá-los em virtude da escrituração contábil ser resumida, verificando inclusive que os valores contidos na documentação apresentada ficou aquém do contabilizado, conforme anexo IV, fl. 235, revelando um passivo fictício. Conforme relatado, a **composição das contas**: 1.1.2.01.0001-1-Duplicatas a Receber e 2.12.01.0002-0-Consultores solicitada através do TIAD em 25/03/2008 **não foi elaborada pela empresa, tendo em vista que as referidas contas são inconciliáveis**.

Vê-se, portanto, que ao contrário do que alega o recorrente, sua contabilidade não atende às formalidades internas, com a devida individualização e clareza, sendo, com razão, desconsiderada pela fiscalização. Logo, correto o lançamento por aferição indireta, nos termos da Lei 8.212/91, art. 33, acima citado.

#### CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO/RUBRICAS

Conforme suficientemente esclarecido no relatório fiscal e no acórdão recorrido, o lançamento realizado ocorreu porque a contabilidade da empresa foi desconsiderada, pelos inúmeros fatos acima relatados, tendo sido verificado que a folha de pagamento dos funcionários efetivos ficou muito aquém do percentual mínimo aceitável para uma empresa que teve a contabilidade desconsiderada. Além disso, verificou-se que a empresa elabora duas folhas de pagamento, uma contabilizada e outra suplementar que contém fatos geradores de contribuição previdenciária.

Diante disso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta, nos termos da Lei 8.212/91, art. 33:

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.

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

[...]

§ 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.

No caso, o salário de contribuição foi determinado em 40% do valor dos serviços constantes em nota fiscal, conforme dispõe a Instrução Normativa – IN SRP nº 3, de 14/7/05, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

Desta forma, não há que se falar em desconsideração de contratos de prestação de serviços por pessoas jurídicas, em caracterização de vínculo empregatício ou em competência da Justiça do Trabalho.

Devido à escrituração contábil da empresa não ser clara o suficiente para que o lançamento da contribuição complementar fosse realizado de outra forma, apesar da fiscalização ter relatado que encontrou folha de pagamento suplementar com rubricas como alimentação em pecúnia, direitos intelectuais, ajuda de custo e transporte, mais uma vez, esclarece-se que não houve lançamento específico sobre os valores de tais rubricas. Portanto, irrelevantes também as alegações sobre integrarem ou não tais rubricas o salário de contribuição.

O que se verifica foi o lançamento de diferenças entre folha de pagamento e GFIP, apurado em outro auto de infração lavrado na mesma ação fiscal. E diante da impossibilidade de se verificar com clareza na contabilidade da empresa os demais pagamentos efetuados aos denominados consultores (nem mesmo os contratos de prestação de serviços) a fiscalização desconsiderou a contabilidade e aferiu a mão de obra em 40% dos valores das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelo contribuinte.

## RECOLHIMENTOS CONSIDERADOS

Sem razão a recorrente também quanto aos créditos que alega não terem sido considerados.

Na ação fiscal que importou no lançamento do presente AI, foram também lavrados outros AIs. Conforme consta no relatório fiscal, os créditos da recorrente foram aproveitados para abater os fatos geradores declarados em GFIP e os lançados nos autos de infração nos quais se verificou diferença de contribuição referente a diferença de valores constantes em folhas de pagamento e os declarados em GFIP.

Vê-se no Relatório RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fls. 20/22) que os recolhimentos efetuados (em GPS e sobre nota fiscal) foram considerados, inclusive consta no Relatório DAD – Discriminativo Analítico de Débito (fls. 5/11) em algumas competências valores na coluna “créditos considerados”. Não se verifica tal lançamento em todas as competências devido ao fato de não haver recolhimento suficiente para aproveitamento em todo o presente lançamento.

No Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, fls. 23/25, restou demonstrado que todo o crédito do contribuinte **relativo a contribuição para outras entidades e fundos** foi apropriado nos lançamentos dos AIs debcad 37.153.547-6, 37.153.549-2 e 37.153.551-4, que contêm os levantamentos N01 e N02, estes contendo contribuições se segurados e patronal declarados em GFIP e diferença entre folha de pagamento e GFIP, e N03, lançado no presente processo, contendo contribuições para terceiros.

Verifica-se ainda no item 5.6 do Relatório Fiscal (fl. 36) que todas as GPSs recolhidas pelo autuado foram apropriadas nos lançamentos efetuados, primeiramente os declarados em GFIP (que não foram objeto de autuação), as sobras de recolhimento foram apropriadas nos AIs emitidos com valores não declarados em GFIP e por último nos AIs emitidos com valores obtidos através de Aferição Indireta.

Portanto, uma vez terem sido considerados nos autos de infração lavrados na mesma ação fiscal todos os recolhimentos em nome do contribuinte autuado, não há que se falar em créditos não considerados.

Acrescente-se que não há que se falar em aproveitamento de valores retidos, destacados em notas fiscais, para compensação de contribuições para terceiros. Os valores retidos somente podem ser utilizados para compensar valores devidos a título de contribuição social previdenciária, nos termos da Lei 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).(Produção de efeitos).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

#### PERCENTUAL DE AFERIÇÃO

Quando ao pedido para redução do percentual de aferição para 32%, este não pode ser aceito, pois aplicou-se o percentual previsto no art. 600 da IN 3/05, acima citado, não cabendo à fiscalização a redução de referido percentual.

#### MULTA

Quanto à multa, ela está prevista na Lei 8.212/91, art. 35, II, tendo sido aplicada reduzida à metade.

O próprio enunciado do referido artigo 35, vigente à época do lançamento, dispõe que:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, **que não poderá ser relevada**, nos seguintes termos: (grifo nosso)

Vê-se aqui que o contribuinte se confunde com a relevação da multa por descumprimento de obrigação acessória, à época possível, prevista no RPS, art. 291, § 1º. Contudo, o lançamento que ora se analisa é o de obrigação principal, para o qual foi lançada multa de caráter irrelevável.

Também não há como ser acolhido o argumento de que o valor da multa é desproporcional. A multa foi calculada conforme determina a lei.

A validade ou não da lei, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, cabe ao Poder Legislativo, revê-la, ou ao Poder Judiciário, declarar sua ilegitimidade em face da Constituição. Assim, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tendo em vista o disposto no CTN, art. 106, I, por ocasião do pagamento ou execução do crédito tributário remanescente, deverá ser calculada a multa mais benéfica, em razão da alteração na legislação previdenciária promovida pela Lei 11.941/09, nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

#### ADITAMENTO AO RECURSO

O aditamento ao recurso apresentado em 13/3/15, mais de seis anos depois do prazo para apresentação de recurso, não pode ser aceito, pois além de evidentemente intempestivo, mais uma vez apresenta elementos incapazes de desconstituir o crédito tributário lançado, uma vez que, conforme descrito acima, correto o lançamento efetuado por meio de aferição indireta, pois a contabilidade do sujeito passivo foi desconsiderada.

Tentar esclarecer a situação ocorrida, dez anos depois da ocorrência do fato gerador, não é razoável. Nenhuma empresa pode, em tese, fazer algo incorreto, ilícito ou descumprir uma regra imposta por normas legais e depois de passados mais de dez anos tentar esclarecer a conduta em proveito próprio, quando qualquer novo valor devido não poderia mais ser lançado, devido à decadência, e, especialmente, quando já havia auto de infração lavrado e crédito tributário apurado. Evidentemente, os argumentos trazidos no aditamento ao recurso, caso aceitos, acarretariam a retificação/exclusão do crédito ora lançado, contudo não poderia mais ser apurada qualquer diferença de contribuição previdenciária, sendo nítido que o erro do sujeito passivo só beneficiaria o contribuinte desidioso.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

**Voto Vencedor**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença a I. Relatora para divergir do seu voto, especificamente quanto ao critério de arbitramento da mão de obra pela fiscalização, que não levou em consideração os serviços contratados e tomados de pessoas jurídicas.

O procedimento de arbitramento foi estendido pela fiscalização a todos os lançamentos correlatos, integrantes do Processo n.º 16095.000335/2008-11, Processo n.º 16095.000336/2008-66 e Processo n.º 16095.000337/2008-19, os quais estão sendo julgados em conjunto nesta mesma sessão do colegiado.

Neste voto, as referências dizem respeito às fls. do Processo n.º 16095.000337/2008-19, tido como principal, onde estão carreados os elementos de prova, comum aos autos de infração.

Pois bem. Em primeiro lugar, reforço que o emprego do arbitramento é autorizado pela lei quando a contabilidade apresenta deficiências que comprometam a certeza sobre o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

No presente caso, a falta de clareza da escrituração, já que ausente a individualização de lançamentos contábeis em determinadas contas, até mesmo pela não utilização de livros auxiliares, impediu a fiscalização de identificar todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, no período de 2004 a 2006, com a segurança necessária aos trabalhos de auditoria do cumprimento das obrigações tributárias.

O uso inadequado das técnicas contábeis para registro de provisões e de despesas incorridas, inclusive parte da folha de pagamento, ocasionou sérias dificuldades de análise e conciliação de saldos em contas, conforme apontado pela fiscalização.

Aliás, não incumbiria ao Fisco suprir os vícios da contabilidade pelo aprofundamento da investigação, uma vez que para sanar de forma apropriada as inconsistências descritas seria imprescindível a reconstituição da escrita contábil, observadas as formalidades extrínsecas e intrínsecas, a partir da revisão de volume expressivo de fatos contábeis.

Para determinar a remuneração dos trabalhadores a serviço da empresa, a autoridade fiscal utilizou da técnica de arbitramento, mediante aferição indireta, em que aplicou o percentual de 40% do valor dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pela recorrente, nos moldes da legislação tributária vigente à época (fls. 233).

Em razão do ramo de atividade, voltado ao desenvolvimento, implantação, instalação e manutenção de programas de informática, a recorrente admitiu na execução de serviços tanto mão de obra própria quanto serviços terceirizados, nesse último caso mediante contratação de pessoas jurídicas.

Através de termo de intimação, datado de 25/02/2008, o agente fazendário solicitou a documentação referente aos denominados consultores, isto é, os prestadores de serviços, incluindo os respectivos contratos (fls. 61/71).

Segundo o relatório fiscal, na origem a ação fiscal tinha como principal escopo a análise da prestação de serviços pelos consultores e a retenção de contribuição previdenciária sobre as notas fiscais (fls. 81).

Não há dúvidas que a autoridade tributária teve acesso aos documentos, até porque elaborou planilha com notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas pessoas jurídicas contratadas, devidamente confirmadas na contabilidade (fls. 235).

Em nenhum momento são trazidos elementos para descaracterizar a prestação de serviços pelas empresas contratadas, nem que a fiscalização teve algum contratempo para avaliar os contratos.

É fato que tais pessoas jurídicas prestaram serviços à recorrente, com fornecimento de mão de obra em percentual significativo, não sendo lícito o arbitramento deixar de lado a realidade da empresa sob ação fiscal.

A toda a evidência, a base de cálculo arbitrada não pode ignorar o contexto que envolve o contribuinte e a própria atividade econômica por ele exercida, haja vista a tendência de reformulação no modo de atuar das empresas da área de informática, incluindo a terceirização de serviços.

Para fins de arbitramento da remuneração total da atividade exercida pela recorrente, responsável pelo seu faturamento mensal, parâmetro escolhido pela autoridade fiscal, há que se levar em consideração os valores da mão de obra contidos nas respectivas notas fiscais das empresas prestadoras.

Há equívoco quando a fiscalização compara apenas a folha de pagamento dos segurados com o faturamento da empresa, afirmando que a representatividade está muito aquém de 40% do somatório das notas fiscais de prestação de serviços. Afinal, o resultado operacional da recorrente é fruto da conjugação do esforço da mão de obra própria e terceirizada na prestação de serviços aos seus clientes (Anexo III-A).

Além da remuneração da mão de obra própria da empresa fiscalizada, como fez a autoridade fiscal, no lançamento da base de cálculo da aferição indireta também deverá ser abatida a remuneração da mão de obra terceirizada.

Obviamente a nota fiscal não é composta apenas de mão de obra, pois o seu valor incorpora tributos e encargos sociais, dentre outros. Por isso, na ausência de dados específicos, razoável adotar o mesmo percentual de 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal, ou seja, 40% sobre o valor bruto da nota fiscal emitida pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à recorrente.

Logo, cabe deduzir da base de cálculo arbitrada, mês a mês, o valor correspondente a 40% das notas fiscais de serviços prestados por pessoas jurídicas, descritas na coluna A do Anexo IV do relatório fiscal do Processo n.º 16095.000337/2008-19, as quais totalizam o montante de R\$ 14.245.909,93 (fls. 235).

**Conclusão**

Ante o exposto, voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para deduzir da base de cálculo arbitrada, mês a mês, o valor correspondente a 40% das notas fiscais de serviços prestados por pessoas jurídicas, descritas na coluna A do Anexo IV do relatório fiscal (fls. 235 do Processo n.º 16095.000337/2008-19).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess