



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 18050.003950/2008-21
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.011 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de outubro de 2021
Recorrente TELENTE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/10/2000

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTABILIDADE ELABORADA DE FORMA CENTRALIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. ARBITRAMENTO.

No caso de empresas que elaborem contabilidade de forma centralizada, uma vez constatada a existência de irregularidades nas demonstrações contábeis de determinada filial, em virtude da falta de registro, em títulos próprios, da real remuneração dos trabalhadores a seu serviço, tais irregularidades ensejam a desconsideração da contabilidade como um todo e possibilitam o arbitramento das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.011 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 18050.003950/2008-21

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 2302-01.748 de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias – filial com irregularidades. Possibilidade de aferição indireta para toda a empresa. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

ARBITRAMENTO. PAGAMENTOS REALIZADOS À MARGEM DOS REGISTROS CONTÁBEIS. LEGITIMIDADE. – LIMITAÇÃO TEMPORAL DA AFERIÇÃO.

Uma vez que a contabilidade não registra o movimento real dos fatos geradores ocorridos na empresa, a fiscalização previdenciária possui a prerrogativa de aferir os valores.

Embora as infrações encontradas pela fiscalização sejam suficientes para sustentar o arbitramento – na forma prevista no CTN e na legislação previdenciária –, a aferição somente pode ser realizada no período em que encontradas as irregularidades.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade, foi concedido provimento parcial ao recurso voluntário. Devem ser mantidos os valores relativos ao período de abril de 1999 a janeiro de 2000.

Conforme relatório da notificação de lançamento, durante a ação fiscal realizada na filial da empresa no Paraná, teria sido constatado o pagamento de horas extras através de recibos paralelos, não lançadas em títulos próprios da contabilidade, o que autorizaria o arbitramento das contribuições, correspondentes à cota patronal e acidente do trabalho, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros). Já no entender da decisão recorrida:

[...] a empresa é um só contribuinte perante a Previdência Social, assim o registro contábil é unitário. Desse modo, as omissões dos registros de uma das filiais – parte do todo – é, de fato, omissão da empresa – o todo. Afinal, a sociedade empresária é responsável por quaisquer fatos; praticados pelos empregados, prepostos e dirigentes, que ocorram em seus estabelecimentos.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alega que:

- conforme paradigma 0000377, do CRPS, os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados autônomos, de modo que a descon sideração da contabilidade deve se limitar àquela em que ficar comprovada a movimentação irreal;
- a aferição indireta é excepcional e somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas;
- não há razão para se descon siderar a contabilidade de todo o grupo empresarial;
- os recibos paralelos referentes aos valores repassados a título de horas extras poderiam ter sido utilizados para a constituição do crédito tributário.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovimento do apelo.

Em face da dispensa, a pedido, do mandato da Conselheira Ana Paula Fernandes, os autos foram distribuídos a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o recurso deve ser conhecido.

A propósito, e a par da interpretação divergente, é importante frisar que o paradigma é do próprio sujeito passivo e origina-se da mesma ação fiscal e dos mesmos fatos, sendo cabível o presente apelo. No mais, e consoante esclarecido no exame de admissibilidade, *“o acórdão paradigma preenche os requisitos do art. 67, caput e § 2º do Anexo II, do RICARF de 2015, pois foi proferido por colegiado que passou a compor a Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes”*.

2 Possibilidade de arbitramento

Discute-se nos autos se estava presente a possibilidade de arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Segundo o relatório fiscal, em ação realizada na filial da empresa no Paraná, teria sido constatado o pagamento de horas extras através de recibos paralelos, não lançadas em títulos próprios da contabilidade, o que autorizaria o arbitramento das contribuições. A ação fiscal teria sido efetuada após provocação do Ministério Público do Trabalho-Procuradoria Regional do Trabalho da 9ª Região – Paraná. No entender da decisão recorrida, essa irregularidade da filial permitiria o arbitramento das contribuições de todos os estabelecimentos da empresa, vez que a empresa seria um só contribuinte perante a Previdência. Veja-se, abaixo, com destaques, o seguinte trecho da fundamentação do acórdão recorrido:

Como é cediço, o arbitramento será possível nas hipóteses de omissão do sujeito passivo ou de não correspondência da documentação à realidade. Isso está previsto no art. 148 do CTN. No caso concreto, **a recorrente pagou horas extras sem transitar em folhas de pagamento nem na contabilidade**. Esse fato ensejou a autuação por descumprimento de obrigações acessórias – não contabilização em títulos próprios e não registro em folhas de pagamentos dos valores referente às horas extras. Uma vez que a contabilidade não registra o movimento real dos fatos geradores ocorridos na empresa, a fiscalização previdenciária possui a prerrogativa de aferir os valores. Aferição autorizada pelas provas de pagamento de verbas sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias. **Destaca-se que a empresa é um só contribuinte perante a Previdência Social, assim o registro contábil é unitário. Desse modo, as omissões dos registros de uma das filiais – parte do todo – é, de fato, omissão da empresa – o todo. Afinal, a sociedade empresária é responsável por quaisquer fatos; praticados pelos empregados, prepostos e dirigentes, que ocorram em seus estabelecimentos.**

Pois bem. Conforme preceitua o art. 148 do Código Tributário Nacional, o arbitramento da base de cálculo dos tributos é excepcional e admitido, em processo regular, quando *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não

mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Nesse mesmo sentido, o § 3º do art. 33 da Lei 8212/91 preleciona que 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. Como se conclui, esse dispositivo está baseado no art. 148 do Código, o qual tem *status* de lei complementar e competência para estabelecer normas gerais sobre lançamento, conforme estabelece o art. 146, III, c, da Constituição Federal.

No presente caso, entendo ser inadmissível, em primeiro lugar, o arbitramento das contribuições para todos os estabelecimentos da empresa (matriz e filiais), se o relatório fiscal demonstra a existência de irregularidades apenas na filial de Curitiba – PR. Como se vê no anexo “GPR – GUIAS DE RECOLHIMENTOS REGISTRADAS”, a empresa tinha matriz e várias filiais, as quais, em conjunto, sofreram lançamento através de aferição por notas fiscais, ao passo que o relatório fiscal, contudo, demonstrou a existência de pagamentos de horas extras, fora da contabilidade, apenas no estabelecimento situado em Curitiba. Tal modo de proceder viola o princípio da autonomia dos estabelecimentos, instituído pela legislação e reconhecido pela jurisprudência.

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória, portanto, por parte deste Conselho (art. 62 do Regimento Interno do CARF), firmou o entendimento de que as filiais são unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal e que a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária. Isto é, embora a filial faça parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, o princípio da autonomia dos estabelecimentos impõe, para efeitos fiscais e para fins de mensuração do eventual descumprimento de obrigações tributárias, que as filiais sejam consideradas como unidades autônomas. Expressando-se de outra forma, para fins processuais, o lançamento pode (deve) ser realizado na matriz, mas a aferição das obrigações tributárias deve ser realizada de forma individualizada para cada estabelecimento, sendo incabível generalizar eventuais irregularidades de uma das filiais para todos os estabelecimentos do contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

[...]

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

(REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)

O Superior Tribunal de Justiça reconhece a existência do princípio da autonomia dos estabelecimentos, inclusive com conteúdo normativo, segundo o qual os estabelecimentos devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal. Esse princípio atua com força e vigor nas relações relativas às contribuições previdenciárias e ao IPI.

Com efeito, e exemplificativamente, o art. 47, III e VIII, da IN RFB 971/09, preleciona que a empresa é obrigada a elaborar folhas de pagamento por estabelecimento e também emitir a GFIP por estabelecimento.

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

III - elaborar folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de forma coletiva por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização e resumo geral, nela constando:

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

A Súmula 351 do STJ determina que *"a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro"*, a qual deu azo à Solução de Consulta COSIT 180/15, que reforça o princípio da autonomia dos estabelecimentos ao determinar, por exemplo, que *"cabará a aplicação do código FPAS 507, em relação à folha de salários dos empregados que atuam na indústria, e do FPAS 515, relativamente à folha de salários dos empregados que atuam no comércio, na hipótese de a consultante exercer essas atividades sem que nenhuma delas caracterize-se como preponderante"*.

No tocante ao IPI, vale transcrever os seguintes precedentes deste CARF, que demonstram a atuação do princípio da autonomia dos estabelecimentos:

IPI. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. MATRIZ E FILIAL.

À luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no regulamento do imposto, cada um dos estabelecimentos de uma mesma empresa deve cumprir separadamente suas obrigações tributárias.

(CARF, Nº Acórdão 3402-003.305, julgado em 28/09/2016)

.....
IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. INVALIDADE. VÍCIO DE FORMA. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Constitui vício formal a consignação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial na identificação do sujeito passivo que deu causa aos fatos geradores tomados em conta para o lançamento do tributo devido. Toma-se o vício como sendo de forma em decorrência de ser a matriz elemento partícipe da obrigação tributária uma vez aplicado o princípio da universalidade patrimonial.

(CARF, Nº Acórdão 3201-002.079, julgado em 24/02/2016)

Tratando das contribuições previdenciárias, pode ser citado o seguinte precedente:

AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT dever feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual.

(CARF, acórdão 2301-004.944, julgado em 09/02/2017).

Logo, como os estabelecimentos são considerados como unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias, inclusive para efeito do cumprimento das obrigações impostas pelas diferentes normas que compõem a legislação federal, deve a autoridade fiscal, ao fazer o lançamento, detalhar quais obrigações teriam sido descumpridas pela matriz e pelas filiais, inclusive para viabilizar o direito de defesa por parte do contribuinte.

Sendo incontroverso que a irregularidade relativa às horas extras fora constatada apenas na filial de Curitiba – PR, é descabido o arbitramento, com base em notas fiscais, para todos os estabelecimentos da empresa, de modo que a decisão recorrida deve ser reformada neste particular.

Em segundo lugar, a doutrina e a jurisprudência são uníssonas no sentido de que é incabível o arbitramento quando a autoridade dispõe de elementos para fixar o valor real da base de cálculo da tributação, mormente porque o lançamento está intrinsecamente ligado ao princípio da legalidade e seu consectário princípio da verdade real. Nesse sentido, o art. 142, parágrafo único, do Código, preceitua que lançamento é atividade administrativa vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Mário Velloso, ensina que não pode o Fisco, “*enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade, para proceder ao cálculo do tributo, aplicar o recurso do arbitramento, nos moldes do CTN, art. 148*”¹. O doutrinador e magistrado federal Leandro Paulsen igualmente assevera que:

Se o Fisco pode, sem fazer uso da desclassificação ou desconsideração da escrituração contábil e, conseqüentemente, aferição indireta ou arbitramento, dimensionar o seu crédito tributário com base nos elementos contábeis existentes, cuja confiabilidade não

¹ VELLOSO, Carlos Mário. *Revista de direito tributário* nº 63. São Paulo : Malheiros Editores, p. 186.

restou infirmada por decisão motivada, e na correção das consequências quantitativas das irregularidades praticadas pelo contribuinte, deve ele, por evidente, seguir essa última forma de atuação, que não traz qualquer prejuízo à sua função arrecadatória e que, além disso, melhor se coaduna com a submissão de sua atividade ao princípio da legalidade (excerto de sentença do Juiz Emiliano Zapata de Miranda Leitão nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 2001.72.01.001723-8, em tramitação na 1ª Vara Federal de Joinville, em dez/02)²

De igual modo, Maria Rita Ferragut afirma:

O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigar, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não³.

Heleno Taveira Tôres também sustenta que:

[...] qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter pro prejudicada sua aplicação.

[...] a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória⁴.

Deve ser lembrado, nesse contexto, que a autoridade administrativa tem amplos poderes instrutórios e que *“quanto maiores e mais amplos forem os poderes atribuídos à autoridade para a apuração dos fatos, tanto mais cogente deverá ser a prova exigida para a comprovação da hipótese”*⁵, de modo que é incabível partir-se para presunções e arbitramentos quando se é possível aferir a realidade dos fatos e a base de cálculo da imposição tributária.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é nesse mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ.

[...]

3. A apuração indireta do valor das contribuições previdenciárias é providência excepcional que representa uma ruptura nos procedimentos rotineiros para a apuração do montante da obrigação tributária, justificada pela existência de irregularidades insanáveis na documentação contábil apresentada pela empresa.

4. A Corte de origem entendeu que a escrituração contábil da empresa é suficiente para afastar tal excepcionalidade. A revisão deste entendimento esbarra na Súmula 7/STJ.

5. Recurso especial não conhecido.

(REsp 644.183/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2006, DJ 17/05/2006, p. 116)

.....

² PAULSEN, LEANDRO. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 998.

³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 161.

⁴ TÔRES, Heleno Taveira. *Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação*. RFDT 06/21, dez/03.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória*. Revista de Processo, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018, p. 121.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 399, IV, E 400, § 6º, DO RIR/80). INVIABILIDADE.

[...]

4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando "a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude (art. 399, IV do RIR/80 - Decreto 85.450/80). Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80. **Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN, art. 148; Súmula 76/TFR).**

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

(REsp 549.921/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2007, DJ 01/10/2007, p. 212)

Confira-se, ainda, o seguinte precedente deste Conselho, julgado por unanimidade de votos:

Número do Processo 15563.720236/2017-14

Contribuinte CARMAX COMERCIAL LTDA.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/03/2020

Relator(a) LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES

Nº Acórdão 1402-004.587

[...]

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

[...]

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL

O arbitramento do lucro é uma medida extrema e excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de se apurar o imposto por outro regime de tributação. Assim, quando estão presentes nos autos, desde a auditoria fiscal, documentos que permitam apurar o imposto pelos regimes tradicionais mostra-se incorreta a utilização do arbitramento do lucro, devendo ser considerado para o lançamento efetuado o regime de tributação adotado pelo contribuinte, no caso, o Lucro Real.

Neste caso concreto, a par do que foi dito acerca da autonomia dos estabelecimentos, o próprio relatório fiscal registra que foram apresentados os recibos paralelos do pagamento das horas extras, ao passo que a autoridade lançadora, em nenhum momento, sequer afirmou estar impossibilitada de proceder à aferição direta das contribuições com base em tais recibos. Após mencionar que, na filial de Curitiba – PR, teria havido o pagamento de horas extras não contabilizadas, o relatório fiscal faz uma espécie de salto argumentativo, para, de forma injustificada, fazer a aferição indireta das contribuições.

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

Em sendo assim, integro ao presente voto o seguinte trecho da fundamentação do acórdão 2301002.527, utilizado como paradigma no processo 18050.003728/200829, deste mesmo contribuinte:

Embora reconhecido o fato de que o lançamento pelo Fisco realizado deveria ser restrito à empresa filial localizada na cidade Curitiba-PR, cabe, aqui, destacar o fato de aquele ato administrativo encontra-se contaminado por incontestáveis vícios, relativo aos requisitos necessários à metodologia do lançamento aplicado, à configuração do descumprimento da obrigação, no caso principal, e à quantificação do montante devido pela empresa. Em outras palavras, refere-se ao próprio conteúdo do lançamento.

No caso do presente processo, constata-se o vício nuclear que contamina o lançamento pelo Fisco realizado quando se considera o fato de que, mesmo tendo a Recorrente realizado os pagamentos dos valores a título de horas extras em recibos paralelos aos oficiais, poderia perfeitamente o Fisco, ao analisar os referidos documentos, constituir o crédito tributário a partir dos valores descriminados naqueles recibos, o que tornaria absolutamente desnecessária a desconsideração da contabilidade da quer apenas da empresa Filial, quer de todo grupo empresarial.

Assim, são condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada, a qual, neste caso, será esboçada por meio de aferição indireta com base em dispositivos legais que mais se adequem ao quadro fiscal e contábil analisado.

Todavia, não é esta a situação do presente processo, uma vez que, conforme já afirmado, mesmo não sendo oficiais, os recibos paralelos referentes aos valores repassados a título de horas extras poderiam ter sido utilizados para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido pela Recorrente, uma vez que registram, de alguma forma, a movimentação financeira da empresa autuada.

Diante dos referidos pressupostos, foi totalmente equivocada a metodologia pelo Fisco aplicada no processo de constituição do crédito tributário nestes autos discutido, em razão de não ser a aferição o critério mais adequado para a apuração do valor devido pela Recorrente, além de ser o mais distante da realidade fática, o que enseja a anulação do lançamento realizado em virtude do grave vício nele verificado.

Nesse contexto, entendo que o recurso do sujeito passivo deve ser provido, para que o lançamento seja cancelado.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, relativamente ao mérito, delas divirjo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

De acordo com o Relatório Fiscal, a autuação resultou de representação feita ao INSS pelo Ministério Público do Trabalho.

No curso do procedimento fiscal, restou constatado que a empresa pagava horas extras por meio de recibos paralelos e que tais parcelas não eram lançadas em títulos próprios de sua contabilidade, motivo pelo qual a escrita contábil não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Em vista disso, a contabilidade do Sujeito Passivo foi desconsiderada e as contribuições sociais foram lançadas por arbitramento.

A Turma *a quo* considerou o lançamento procedente em parte, excluindo da autuação apenas o valores relativos ao período de abril de 1999 a janeiro de 2000, visto que as irregularidades apontadas pelo Fisco não estavam abarcadas por esse período.

A Contribuinte alega basicamente que a constatação de irregularidade pela inspeção trabalhista na filial da empresa no Estado do Paraná não serve de motivação para se desconsiderar os registros contábeis de todas as suas filiais e, por conseguinte, para proceder ao arbitramento das contribuições de toda a empresa.

A Fazenda Nacional, por sua vez, aduz que uma vez constatado que o contribuinte deixou de escriturar o movimento de todas as suas transações, contrariando a legislação, tem-se, como consequência, que sua contabilidade não merece fé, eis que não registra com fidelidade os fatos administrativos e contábeis sobre os quais deve incidir o tributo. Logo, estaria autorizada a utilização do arbitramento para aferição do montante do tributo devido, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 33, caput e §§ da lei nº 8.212/91.

O Relator, a partir de jurisprudência relacionada à autonomia dos estabelecimentos, dos recibos os paralelos carreados aos autos no curso do procedimento fiscal, e em razão de não haver identificado no Relatório Fiscal afirmação quanto à impossibilidade de a autoridade lançadora apurar diretamente as contribuições objeto do presente lançamento, entendeu injustificável a aferição indireta levada a efeito pela autoridade autuante. No seu entender, não se registrou a falta de apresentação de documentos necessários à quantificação das horas extras pagas fora da contabilidade, bem assim não se anunciou que o sujeito passivo teria pago outros tipos de rubricas tributáveis.

Pois bem.

Primeiramente, peço vênia ao i Relator para divergir de seu entendimento quanto à decisão do STJ no REsp 1355812/RS. A meu ver, esse julgado não tem o alcance que se lhe pretende atribuir, ou seja, referida decisão não permite concluir que a autonomia gozada pelos estabelecimentos de determinada pessoa jurídica apresente-se como restrição ao regular desenvolvimento da atividade tributária, tampouco que o lançamento de eventuais créditos tenha que ser realizado considerando cada estabelecimento como se fosse uma empresa independente.

Ademais, referida decisão está inserida no contexto de um processo de execussão fiscal e é clara no sentido de que o princípio da autonomia dos estabelecimentos preceitua que esses devem ser considerados na forma da legislação específica de cada tributo.

Não se pode olvidar que o repetitivo do STJ trata de situação referente a Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que tem características que em nada se assemelham com aquelas relacionadas às contribuições previdenciárias.

Em vista disso, ainda que fosse plausível considerar cada estabelecimento de determinada empresa como um ente autônomo para fins tributários em relação ao IPI, essa constatação não poderia ser aplicada indistintamente em relação a todos os demais tributos, sobretudo em relação às contribuições previdenciárias, que têm, dentre outros, fato gerador, base de cálculo e sistemática de apuração completamente distinta daquelas atribuídas ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

Do mesmo modo, a Súmula nº 351 do STJ, a qual determina que a “*a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro*” trata-se, como se extrai de seu conteúdo, de decisão voltada exclusivamente à contribuição destinada ao Seguro Acidente de Trabalho, a qual segue regras próprias e absolutamente distintas daquelas associadas às demais contribuições destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social. Aliás, não há entre os precedentes que fundamentaram a edição de citada súmula nenhuma decisão que enseje sua aplicação a contribuições diversas daquela atribuída ao Seguro Acidente de Trabalho.

A despeito disso, meu entendimento converge com o do r. Relator no sentido de que irregularidades constatadas na contabilidade de determinado estabelecimento não serve de fundamento para o arbitramento das contribuições de todos os estabelecimentos da empresa. No entanto, consoante destacado no Acórdão nº 2301-004.944, reproduzido no voto vencido, esse entendimento somente é aplicável “Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada”.

Ocorre que, no caso que ora se examina, está bastante claro que a contabilidade da empresa foi desconsiderada como um todo porque foi confecionada de forma centralizada e isso está expressamente consignado na Informação Fiscal de fls. 248/254 e na decisão de primeira instância administrativa (fls. 263/274). Vejamos:

Informação Fiscal

5. Com relação A alegação da empresa de que a fiscalização “abandona o roteiro normal de Auditoria” (?) e arbitrou o débito para todos os seus estabelecimentos, **informamos que a contabilidade da empresa é centralizada, não sendo cabível desconsiderar apenas parte da mesma.**

Decisão Notificação

17.2 – diante da constatação de que a contabilidade da notificada não registrava a real movimentação financeira da empresa, uma vez que os pagamentos de horas-extras não foram devidamente lançados em títulos próprios da escrituração contábil, restou inevitável a sua desconsideração e a utilização do recurso da aferição indireta das bases de cálculo a partir dos valores constantes nas notas fiscais de serviços, nos termos do art. 33, § 6º da Lei 8.212/91 e art. 225 do RPS, aprovado pelo Dec. 3.048/99. O arbitramento e aferição indireta aplicados também levaram em conta a natureza de contabilidade centralizada da empresa. Constituem-se, igualmente, em procedimentos legais, previstos no Código Tributário Nacional, art. 148;

Desse modo, considero correto o arbitramento efetuado pela autoridade autuante, razão pela qual entendo acertados os fundamentos suscitados na decisão ordinária os quais transcrevo e agrego às minhas razões de decidir:

O lançamento deve prosperar em parte. Embora as infrações encontradas pela fiscalização sejam suficientes para sustentar o arbitramento – na forma prevista no CTN e na legislação previdenciária –, a aferição somente pode ser realizada no período em que encontradas as irregularidades.

Improcede o argumento recursal de que o arbitramento não podia persistir, visto baseado em irregularidades de apenas uma das filiais e relacionado a horas extras de poucos empregados.

Como é cediço, o arbitramento será possível nas hipóteses de omissão do sujeito passivo ou de não correspondência da documentação à realidade. Isso está previsto no art. 148 do CTN. No caso concreto, a recorrente pagou horas extras sem transitar em folhas de pagamento nem na contabilidade. Esse fato ensejou a autuação por descumprimento de obrigações acessórias – não contabilização em títulos próprios e não registro em folhas de pagamentos dos valores referente às horas extras. Uma vez que a contabilidade não registra o movimento real dos fatos geradores ocorridos na empresa, a fiscalização previdenciária possui a prerrogativa de aferir os valores. Aferição autorizada pelas provas de pagamento de verbas sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias. Destacase que a empresa é um só contribuinte perante a Previdência Social, assim o registro contábil é unitário. Desse modo, as omissões dos registros de uma das filiais – parte do todo – é, de fato, omissão da empresa – o todo. Afinal, a sociedade empresária é responsável por quaisquer fatos; praticados pelos empregados, prepostos e dirigentes, que ocorram em seus estabelecimentos.

O contribuinte que efetua pagamentos à margem da contabilidade – por fora dos registros formais – assume os riscos desse comportamento ilícito. Se tivesse registrado os fatos geradores, a fiscalização não teria realizado o arbitramento.

[...]

Por sua vez, o argumento recursal de que não houvera recusa ou sonegação de informações é irrelevante, porque o lançamento decorreu da constatação da ausência de registros de todos os fatos geradores.

Também não há razão à recorrente ao afirmar que fora realizado o pagamento antes do início da ação fiscal, o que afastaria o lançamento. No caso, a recorrente não efetuou o pagamento sobre os valores arbitrados, em virtude dos pagamentos “por fora”. Afinal, não se confundem os pagamentos sobre os valores que originaram o arbitramento, com aqueles derivados da aferição. Portanto, resta configurado o prejuízo ao sistema de Seguridade Social.

Quanto à parte do lançamento relativa a período diverso daquele em que foram identificadas as irregularidades apontadas pela Fiscalização, cumpre esclarecer que a decisão ordinária exluiu tal período da autuação conforme se observa do seguinte trecho:

No entanto, a aferição é cabível somente no período em que foram encontradas as irregularidades, ou seja, abril de 1999 a janeiro de 2000 (item 2.2 da informação fiscal à fl. 246). Prova desse entendimento é a própria Instrução Normativa INSS n.º 70/2002; embora publicada em período posterior ao lançamento, demonstra a interpretação dos efeitos da aferição pelo órgão previdenciário. Haja vista o fato gerador da Contribuição Previdenciária ser mensal, por conseguinte a análise do cumprimento da obrigação principal, bem como das acessórias deve ser realizada nesse lapso temporal. Logo, a omissão, ou falha encontrada em determinado mês não pode ser usado para lastrear o lançamento para outro período, a não ser que as falhas persistam.

Sobre a alegação recursal de que a autoridade autuante teria confessado que “a recorrente NADA DEVE à Previdência Social” em relação às horas extras, convém ressaltar que a Informação Fiscal de fls. 248/254 esclarece que os valores relacionados ao Auto de Infração nº 35.159.108-7, quitados por meio de Guia de Previdência Social, foram devidamente abatidos do débito imputado à Recorrente. Senão vejamos:

6. Com relação ao Auto de Infração nº 35.159.108-7, lavrado pelo fato da empresa não registrar o total da remuneração paga aos seus empregados, em títulos próprios da sua contabilidade, esclarecemos que os valores quitados nas GPSs relativas às horas extras não escrituradas, foram devidamente abatidos do débito. Entretanto, a irregularidade na escrituração contábil existe, justificando a lavratura do Auto.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho