



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

Processo nº 18050.007948/2008-21
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **2402-000.408 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 22 de janeiro de 2014
Assunto DILIGÊNCIA FISCAL
Recorrente WORKTIME ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Visto, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2004 a 09/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 64/87) informa que a empresa tem como atividade principal a seleção, agenciamento e locação de mão de obra para serviços temporários, consoante Lei 6.019/1974. As folhas de pagamento, do ano de 2004 foram entregues em meio digital e com os seus respectivos resumos. Contudo, não foi feita a consolidação por estabelecimento e não foi informada a remuneração paga aos segurados da filiais. As remunerações mensais das folhas apresentadas foram confrontadas com dados constantes das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) da empresa (informações estas provenientes do sistema informatizado da Previdência Social) e com os livros contábeis. Foram identificadas divergências entre as bases de remuneração declarada, a base lançada na contabilidade e as constantes das folhas de pagamentos, em todos os meses fiscalizados.

Esse Relatório informa ainda que os fatos geradores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **GFA - GFIP após início da fiscalização** → todos os valores de remuneração e os descontos dos segurados declarados em GFIP, após início da ação fiscal, foram lançados neste levantamento, inclusive pró-labore (honorários de diretoria);
2. **FPN - Folha de Pagamento não declarada** → obtida da comparação entre o total das remunerações declaradas em GFIP e as folhas de pagamento da empresa, constatou-se que não foram declarados em GFIP todos os dados da base de contribuição do contribuinte. As diferenças da base de cálculo e do desconto do segurado foram lançadas neste levantamento;
3. **SAT - Diferença SAT** → refere-se às diferenças entre os valores da contribuição total de SAT (2%), apuradas na ação fiscal, e o montante depositado em juízo pela empresa;
4. **ASM - Assistência Médica Contab** → referente a pagamentos efetuados pela empresa para concessão de assistência médica a uma parte dos segurados empregados;
5. **CON - VL Contábil maior que folha GFIP** → a contabilização das folhas de pagamentos da empresa demonstra que os valores lançados na conta

de salários é maior do que os constantes nas folhas entregues à fiscalização;

6. **HON - Honorário Pessoa Física Preposto** → referente aos honorários e despesas não comprovadas e pagas aos prepostos da empresa, não declarados em GFIP;
7. **ADV - Honorários Advocatícios** → pagamentos verificados na conta 3375 -3.2.1.02.014 (honorários advocatícios) foram lançados neste levantamento, bem como a contribuição destes segurados;
8. **AUT - Autônomos Diversos** → referente a pagamentos de serviços prestados por pessoa física em diversas contas de despesa (contas 3471 - 3.2.1.02.017, 2201 - 3.3.1.02.005 e 2163 -3.3.1.02.001);
9. **VTD - Vale Transporte Dinheiro** → o custo do vale transporte em dinheiro, identificado nas folhas de pagamento, foi lançado neste levantamento juntamente com a contribuição dos segurados devida sobre este benefício;
10. **DAL - Diferença de Acréscimos Legais** → referente a acréscimos legais (multa e juros) recolhidos a menor em Guias da Previdência Social (GPS) recolhidas em atraso, consoante fundamentação às folhas 59 a 61;
11. e **PRO - Pro Labore Contabilidade** → referente a pró-labore identificado na contabilidade (conta 3866-3.2.1.02.019 despesas não dedutíveis) e não declarado em GFIP.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/10/2008 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 125/156, Volume 3), alegando, em síntese, que:

1. a empresa atua no fornecimento de mão de obra temporária, regida pela Lei 6.019/1974, sendo terceirizada das empresas contratantes. Assim, as exigências feitas no contrato de uma empresa terceirizante não vincula um outro contrato com outra empresa (também terceirizante) não cabendo a obrigatoriedade à impugnante estender a todos os trabalhadores não vinculados àquele contrato, não só por ausência de exigência legal e contratual, mas também porque aumenta o custo operacional e de pessoal da empresa, o que acabaria gerando a necessidade de enxugamento de folha, demissão e desemprego. Ora, se determinada empresa terceirizante exige contratualmente determinado benefício e outra não. não há nenhuma previsão legal, inclusive para fins previdenciários, a exigência de que todos os demais empregados, não vinculados àquele contrato, tenham eventual benefício. Nesse sentido, por se tratar de empresa de trabalho temporário, cada contrato, com suas exigências específicas, deve ser visto isoladamente, uma vez que não vinculam os demais trabalhadores temporários dos outros contratos;

para o **Levantamento GFA** percebe-se que o valor encontrado nesse item é a diferença entre a transmissão da GFIP antes e a retransmissão da GFIP após a fiscalização, vindo a gerar esta diferença que, como dito, não é devida, bem como distribuídas nos demais tópicos a seguir impugnados;

2. no **Levantamento FPN**, o fato de existir diferença entre o total da remuneração declarada em GFIP e as folhas de pagamento significa dizer que nem tudo que está na folha de pagamento é remuneração tributável pela previdência, constituindo a mesma de verbas ressarcitórias e afins, verbas estas que não integram o salário de contribuição. Ademais, eventuais equívocos contábeis ou mesmo equívocos na fiscalização, não podem trazer prejuízo de tal monta à empresa impugnante;
3. portanto, resta evidente a improcedência deste tópico, merecendo a realização de perícia, o que restará evidente que nem todos os valores integrantes da folha de pagamento constituem-se base de cálculo para a contribuição previdenciária, uma vez que os valores foram reembolsados aos empregados a título de despesas já efetuadas;
4. para o **Levantamento VTD**, alega que no caso dos autos, além da questão da logística e do risco de furtos e roubos constantes, a empresa impugnante se viu impossibilitada de conceder os vales transporte para alguns funcionários, tendo em vista as peculiaridades que cercavam a localidade em que ocorria a prestação do serviço. Em outras palavras, a empresa impugnante não concedia vale transporte, reembolsando em dinheiro, porque ou não tinha transporte público e vale transporte no município, ou porque o transporte que existia não aceitava vale transporte;
5. no tópico referente ao **Levantamento SAT**, o fisco previdenciário lançou as diferenças entre os valores da contribuição total do SAT (2%), apurados na ação fiscal, e o montante depositado em juízo pela empresa. Percebe-se que o fisco previdenciário, ao total arrepio da lei, considerou, indiscriminadamente, todas as áreas de atuação da empresa impugnante com o mesmo risco para contribuição do SAT. Em outras palavras, não há que se falar em uniformidade do risco, razão pela qual deve ser aferido individualmente. Registre-se, inclusive, que a empresa impugnante presta serviço a instituição financeiras, sendo certo que é previsto que se trata de Risco, nestes casos, diferente de outras atividades;
6. ademais, como visto acima, existindo discussão judicial a respeito do suposto débito tributário, ou do seu valor, bem como depósito judicial (doc. Anexo), há a suspensão da exigibilidade do crédito, diferente do que alega o fisco previdenciário. Com efeito, conforme é sabido pelo próprio órgão fiscalizador, a questão está sendo submetida ao judiciário, sendo certo que, diferente do entende o fisco, encontra-se com a sua exigibilidade suspensa, notadamente quando com o depósito judicial. Portanto, havendo processo que discute o valor do suposto débito tributário, com depósito judicial, suspende-se a exigibilidade do tributo até decisão final;

7. em relação aos **Levantamentos ASM e AMA**, todos os seus trabalhadores temporários, vinculados aos diferentes contratos, possuem indistintamente os direitos garantidos pela legislação aplicável, mormente os previstos na Lei 6.019/74 e na própria CLT (quando aplicável). Já outros benefícios, como, por exemplo, a assistência à saúde, depende da exigência contratual. Assim, como dito alhures, a diferença por ventura encontrada - assistência médica a alguns trabalhadores, não se trata de ato volitivo da empresa impugnante, mas sim de exigência contratual de quem contrata, beneficiando os trabalhadores contratados vinculados ao contrato;
8. para os **Levantamentos CON e COS**, registre-se que tal diferença é facilmente explicável, isso porque os valores das férias e 13º salário estão somente provisionados mês a mês na contabilidade, não sendo efetivamente pagos, assim resta claro o porque da diferença do pagamento real efetuado, com isso, não pode agora, o contribuinte sofrer qualquer sanção ou penalidade, por quanto que não ocorreu. Vale ainda salientar, que os pagamentos das ajudas de custo aos funcionários, também estão lançados e inclusos nestes valores, conforme inscrição da empresa impugnante no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), contribuindo com a diferença na contabilidade;
9. com relação ao **Levantamento HON**, também não merece razão os argumentos utilizados, notadamente por dois motivos: primeiro, porque se trata de contribuinte individual, existindo limite máximo para o recolhimento previdenciário, não sendo devido quando este é atingido; segundo, porque os reembolsos das despesas não são tributáveis. Ora, o próprio fisco reconheceu que as verbas remuneratórias foram lançadas em conjunto com as verbas ressarcitórias, o que já permite concluir que existem distinções no lançamento contábil que não são tributáveis. Desta forma, resta impugnada a pretensão do fisco previdenciário, requerendo, desde já, a realização de prova pericial;
10. para os **Levantamentos ADV, AUT e PRO**, aduz que todo contribuinte da previdência, inclusive o individual, tem um teto máximo em que é tributado, não havendo que se declarar em GFIP, nem em tributar, quando já se atingiu;
11. quanto ao pró-labore dos sócios, é fato que a autora remunera os seus sócios administradores através do pagamento de pró-labore. Contudo, estes mesmos sócios administradores, não obstante, já recolhem contribuição ao INSS, na qualidade de segurados obrigatórios, incidentes sobre o pró-labore. ou seja, sobre a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador do recolhimento efetuado pela autora, com base na lei já citada. Portanto, pró-labore e salário são institutos jurídicos distintos, com efeitos diversos no campo jurídico. Um instituto pertence ao Direito do Trabalho, outro, ao Direito Comercial;
12. requer a improcedência total do presente Auto de Infração.

Processo nº 18050.007948/2008-21
Resolução nº **2402-000.408**

S2-C4T2
Fl. 7

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-19.662 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 717/722, Volume 4) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação (fls. 962/999, Volume 5).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Salvador/BA informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Analisando o processo, verifica-se que há questões que devem ser devidamente dirimidas pela autoridade administrativa competente (Fisco).

Isso porque, um dos argumentos suscitados nas razões de recurso do contribuinte diz respeito à matéria fática relacionada com a base de cálculo e com o recolhimento de valores por meio GPS, acompanhada de cópias de documentos juntados aos autos.

No que tange à matéria submetida à controvérsia instaurada, o Fisco informa que os valores apurados no presente lançamento fiscal foram extraídos das folhas de pagamento, das GFIP's e da escrituração contábil, documentos estes fornecidos pela Recorrente, bem como de informações extraídas dos sistemas informatizados do Fisco.

Em sentido contrário, a Recorrente afirma na peça recursal que: (i) conforme levantamento através dos comprovantes do contribuinte confrontados com o relatório RADA (relatório de apropriação de documentos apresentados) não foram considerados pelo Fisco, perfazendo o montante de R\$304.196,57 (trezentos e quatro mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta e sete centavos), conforme planilha em anexo (Anexo 1); (ii) há erro operacional, pois a empresa não informou nas GFPs a totalidade das retenções, informou valores bem abaixo do real, o que acarreta um crédito para o contribuinte. Este crédito pode ser apurado considerando os valores apropriados no relatório RADA (Relatório de apropriação de documentos apresentados), confrontando-o com os valores que foram declarados em GFPs, conforme documentos anexos (Anexo 2). Nessa argumentação, concluiu a Recorrente que (...) existem situações em que a Fiscal não apropriou – perfazendo o montante de R\$304.196,57 (trezentos e quatro mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta e sete centavos) –, bem como situações em que a mesma apropriou mais não considerou os valores (crédito) para abatimento de eventual suposta dívida.

A Recorrente argumenta ainda, dentre outros, que houve bitributação em alguns levantamentos enumerados na peça recursal e, com relação aos levantamentos CON-VL Contábil maior que Folha GFIP e COS-VL Contábil maior seg. aferido, há incursão na base de cálculo de valores indenizatórios (ajuda de custo e alimentação enquadrada no PAT).

Por fim, a Recorrente concluiu que:

“[...] Deve-se registrar que extrai-se dos fundamentos utilizados pelo fisco previdenciário que há constante bis in idem (bitributação), vez que faz incidir a contribuição previdenciária sob o mesmo suposto fato gerador, especialmente nas questões que são generalizas, situação esta que não foi observada nem afastada no Acórdão recorrido.

E o que se observa, por exemplo, nos itens referentes a incidência do "valor contábil maior que folha GFIP", da "folha de pagamento não declarada" e "valor contábil maior segurado auferido" entre si e em cotejo com os demais itens.

Ora, esse três itens envolvem os mesmos supostos fatos geradores e bases de cálculo, sendo refletidos pelos demais levantamentos

lançados, vez que todos eles integram, por exemplo, a folha de pagamento.

Ademais, como já dito acima, mesmo estando na folha de pagamento, esta não deve ser considerada integralmente, vez que existem partes integrantes que não são base de cálculo para a contribuição previdenciária, pois não se tratam de remuneração.

Assim, pode-se concluir, dos argumentos acima expendidos, que não são devidas as contribuições da empresa e a contribuição para o SAT dos seguintes levantamentos realizados pelo fisco previdenciário: GFA, FPN, SAT, VTD, ASM, COM, HON, AUT, ADV E PRO, inclusive das diferenças dos acréscimos legais das guias pagas.

(...)

d) caso em remota possibilidade de permanência do Acórdão, o que não se acredita, requer o abatimento do crédito constatado em favor da Recorrente no importe total de R\$ 2.201.444,11 (dois milhões, duzentos e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e onze centavos), montante este que não foi considerado pela Fiscal para fins de aplicação do montante apurado no Auto de Infração, conforme documentos em anexo. [...]”Assim, necessitamos que a Auditoria-Fiscal (Fisco) examine e emita Parecer Fiscal sobre os argumentos trazidos na peça recursal que foram acompanhados de várias cópias de documentos, juntados aos autos na peça recursal.

Isso decorre do fato de que o trabalho de auditoria fiscal, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, poderá acarretar o lançamento tributário, ato administrativo impositivo, de império, gravoso para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos fáticos e jurídicos da lavratura da exigência.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF):

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada **serão formalizados** em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Tal entendimento também está em consonância com o art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação clara, explícita e congruente.

Lei 9.784/1999 – processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Com isso, decido converter o presente julgamento em diligência, a fim de que o Fisco emita Parecer Fiscal sobre os argumentos trazidos na peça recursal, acompanhada de um conjunto probatório – inclusive deverá verificar se efetivamente foram realizados os recolhimentos das contribuições noticiados pela Recorrente, por meio de cópias de GPS acostadas aos autos, e se tais recolhimentos foram devidamente apropriados no lançamento fiscal –, submetidos à controvérsia instaurada no presente processo. Segundo a Recorrente, esses documentos foram devidamente acostados ao processo no prazo estabelecido pela legislação de regência.

Após essa providência, o Fisco deve elaborar Parecer Fiscal conclusivo sobre a necessidade, ou não, de retificação de valores contidos em cada competência, com os motivos que justificam sua posição.

Por fim, após a emissão do Parecer, o Fisco deverá dar ciência à Recorrente desta decisão e do Parecer, com os demonstrativos e cópias que se fizerem necessários, e concederá prazo de 30 (trinta) dias, da ciência, para que a Recorrente, caso deseje, apresente recurso complementar.

CONCLUSÃO:

Diante do exposto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para as providências solicitadas.

Ronaldo de Lima Macedo.