



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 37338.001927/2004-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.305 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente FORMOSA SUPERMERCADOS E MAGAZINE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

PEDIDO DE PERÍCIA. ARTS. 16, IV, 18 E 28, DO DECRETO-LEI Nº 70.235/72. INDEFERIMENTO.

Não houve indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito. Além disso, a produção da prova pericial se mostra desnecessária ao deslinde da questão. Por esses motivos, descabe o acolhimento do pedido.

AFERIÇÃO INDIRETA. CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA O MOVIMENTO REAL. ART.. 33, §6º DA LEI Nº 8.212.

No caso de os documentos apresentados serem deficientes ou a contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabível a apuração da contribuição devida por meios indiretos da aferição de sua base de cálculo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1005-1028) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) As constatações da fiscalização decorrem de equivocada comparação entre os saldos do ano de 2000 do balanço patrimonial e do balancete, pois este último passava por processo de retificação relacionada a ajuste contábil decorrente da regularização da recorrente perante a Receita Federal - para contabilizar receitas que haviam sido anteriormente omitidas. O reconhecimento de tais receitas levou também à correspondente tributação, firmando-se parcelamentos listados às fls. 1010 e 1011. Assim, é evidente que a recorrente promoveu a regularização de sua escrituração contábil mesmo tendo que desembolsar alto valor, o que foi ratificado pela SRF (não podendo o INSS insurgir-se na tentativa de alterar o que foi firmado junto à SRF);
- b) Veja-se que toda a documentação contábil da recorrente foi disponibilizada à fiscalização após a necessária retificação, mas tais elementos foram indevidamente desconsiderados. Além do laudo produzido pela recorrente, são também prova da regularidade dos novos documentos contábeis os elementos listados à fl. 1013 e 1014;
- c) Ante a regularidade da contabilidade em questão, tem-se como indevida a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias cobradas por meio de aferição indireta - o que enseja a nulidade da NFLD. O raciocínio da fiscalização não deve considerar a contabilidade antiga, mas sim aquela que é fruto das retificações efetuadas pela recorrente;
- d) O somatório dos valores relativos ao suposto erro de transporte de contas contábeis de um ano para outro, apontado pelo item 18.7 da decisão recorrida, corresponde a montante demasiadamente pequeno do faturamento anual da contribuinte para justificar a desconsideração da sua escrituração contábil. Além disso, a caracterização do pró-labore tal como apontado nos autos não tem relação com as eventuais falhas apontadas nesse item;
- e) Enquanto a SRF entende que os valores ora analisados se tratam de “receitas” reconhecidas como lucro pela recorrente (inclusive com a tributação correspondente), enquanto o INSS procura dizer que se tratam de pró-labore (ou seja, despesas dedutíveis da base de cálculo de outros tributos) - o que poderia gerar conflitos e instabilidades entre os referidos órgãos;
- f) Tendo em vista que a decisão recorrida não analisou os argumentos referentes ao laudo contábil da recorrente, constantes da manifestação de 654-664, alguns desses fundamentos foram reiterados às fls. 1018-1020;
- g) Não procedem os argumentos da fiscalização no sentido de que não seria necessária a análise dos novos documentos contábeis da recorrente por ter a retificação sido feita em suposta ofensa a legislação do DNRC e do

Decreto nº 486/69. Isso porque a contabilidade foi efetivamente regularizada, com a chancela dos órgãos competentes, não podendo ser considerados os documentos anteriores à alteração (os quais foram inutilizados para todos os fins de direito). Nesses termos, a fiscalização não somente deixou de analisar a documentação apresentada pela recorrente, mas também os argumentos por ela levantados em sede de impugnação;

- h) Ante as divergências de posicionamento do contribuinte e da fiscalização, tem-se como necessária a realização de perícia contábil para solucionar a questão.

Ao final, formula pedidos nos termos das fl. 1027 e 1028.

A presente questão diz respeito Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 35.510.109-2 (fls. 2-532) que constitui crédito tributário de Contribuições Sociais Previdenciárias, em face de Formosa Supermercados e Magazine LTDA (CNPJ nº 63.864.771/0001-47), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2000 a 12/2000. A autuação alcançou o montante de R\$ 2.824.761,39 (dois milhões oitocentos e vinte e quatro mil setecentos e sessenta e um reais e trinta e nove centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 09/08/2004 (fl. 533).

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 35-55) que a contabilidade apresentada pela contribuinte em relação ao ano 2000 não registrava a totalidade das remunerações de segurados empregados e o movimento real de seu faturamento. Menciona-se que foram omitidos fatos gerados constantes de folhas de pagamento e de rescisões de contratos de trabalho, além de valores relativos à conta "CAIXA". Foram também identificados os seguintes vícios:

- a) Divergência de valores entre o balancete de verificação e o balanço patrimonial de 12/2000 para as contas 1101.01 Caixa/165 e 1102.01 Clientes. Além disso, houve falta de encerramento total da conta 3101.001 Receita de Mercadorias/165, restando grande valor que não foi levado a resultado do exercício;
- b) Há lançamentos contábeis de encerramento de contas do ano de 1999 em folhas do livro razão pertinentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2000, contrariando a necessária técnica contábil;
- c) Em relação aos anos de 2001 a 2003, o contribuinte afirmou que teve perda de dados e teve de recompor a documentação contábil existente para esses períodos. Entretanto, apresentou à fiscalização as DIPJ correspondentes, nas quais foram transcritos para cada ano o balanço patrimonial e demonstração dos resultados dos exercícios. De acordo com a legislação fiscal vigente, o livro Diário deve estar corretamente escriturado antes da entrega das DIPJ;
- d) Na DIPJ do ano calendário de 2000 não consta qualquer distribuição de lucros ou pro labore aos dirigentes e sócios, enquanto na folha do livro

Diário correspondente ao dia 01/12/2000 está identificada a distribuição de lucros por lançamentos nas contas nº 24040103 Lucros Acumulados e nº 110101 Caixa;

- e) Por amostragem (meses de março, setembro e dezembro), foram identificadas diferenças de valores entre as folhas de pagamento e a contabilidade apresentada pelo contribuinte. As divergências constatadas foram especificadas nas planilhas de fls. 41-44;
- f) A contribuinte foi notificada por manter 24 empregados sem registro em seus estabelecimentos, o que também motivou ação fiscal. Alguns desses empregados estão identificados à fl. 45;

Essas questões motivaram a descaracterização desses documentos como prova em favor da contribuinte, notadamente por desrespeito aos princípios contábeis da continuidade, oportunidade, competência e prudência. Assim, as contribuições devidas foram apuradas por meio de aferição indireta conforme o caso.

Menciona-se também que o contribuinte veio a solicitar a substituição do balancete de verificação de 31/12/2000 por novo documento contábil apresentado por correspondência. Entretanto, o novo balancete não foi aceito porque:

- a) Veio acompanhado apenas de algumas folhas soltas do Livro Diário, quando este deveria estar completo e revestido de todas as formalidades legais intrínsecas e extrínsecas inerentes aos livros contábeis;
- b) Os saldos das contas contábeis não foram corretamente transportados de um ano para outro, conforme planilha de fl. 48.

Com isso, a fiscalização concluiu que a nova documentação também não espelha a realidade econômico-financeira da contribuinte e, por isso, não a considerou nas análises que levaram ao lançamento.

No que diz respeito ao procedimento utilizado para a aferição da base de cálculo, informa-se que:

4. Critérios e procedimentos utilizados na apuração dos fatos geradores que serviram de base para cálculo dos créditos previdenciários da contribuição incidente sobre a remuneração atribuída, por aferição indireta, aos administradores (Segurados Contribuintes Individuais a partir de 12/1999), com base na divergência de valores detectada na Conta Caixa, verificados entre o balanço patrimonial e o balancete de verificação, disponibilizado pelo contribuinte.

4.1 A divergência apurada, na competência 12/2000, na conta Caixa 1101.01, verificada no balancete de verificação mensal (saldo R\$ 7.991.546,84) e no balanço patrimonial (saldo R\$ 673.512,15), obtendo uma diferença de R\$ 7.318.034,69. Este valor foi creditado, por arbitramento, como base de contribuição devida ao Instituto Nacional do Seguro Social pela remuneração paga aos sócios a título de pró-labore.

Tais valores podem ser verificados no levantamento AFC - Aferição de caixa, constante do relatório de lançamentos em anexo.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandado de procedimento fiscal (fls. 22 e 23); ii) Termo de início de auditoria fiscal e demais intimações (fls. 24-34); iii) Referentes ao livro diário geral e outros documentos contábeis da contribuinte do ano de 2000 (fls. 56-114, 226-289, 510 e 514-532); iv) Folhas de pagamento da contribuinte (fls. 115-225); v) Cópias de DIPJ da contribuinte (fls. 290-509); e vi) Respostas da contribuinte (fls. 511-513).

O contribuinte apresentou impugnação em 24/08/2004 (fls. 535-550) alegando que:

- a) Considerando que o período de 1999 e outros anteriores já foram objeto de outras auditorias, bem como que o MPF 09151551 e seu complemento 01 conferiram poderes aos auditores fiscais para o desenvolvimento da ação fiscal em relação aos anos de 2000 a 2004, deve ser desconsiderada no presente processo a exigência fiscal quanto a apresentação de documentação relativa ao ano de 1999 pelo contribuinte;
- b) A fiscalização reconheceu que a escrituração contábil da contribuinte do ano de 2000 foi regularmente registrada perante a Junta Comercial competente;
- c) As rubricas trabalhistas dos meses de março, setembro e dezembro de 2000 foram declaradas pela impugnante em GFIP e a contabilidade desses períodos foi retificada e regularizada, não se justificando as insinuações de ausência de contabilização dos fatos geradores;
- d) Não restou demonstrado pela fiscalização que houve a contabilização a menor de valores pagos em decorrência de rescisões de contratos de trabalho, inclusive porque não houve autuações específicas nesse sentido;
- e) A constatação de que foram contabilizados valores a menor relativos à conta CAIXA deriva exclusivamente de equívoco da própria fiscalização, uma vez que comparou valores que sofreram retificação com aqueles nascidos dessa mesma retificação efetuada pela contribuinte em sua escrituração contábil;
- f) No caso das divergências de valores de uma mesma conta, entende-se que decorre justamente do fato de que a fiscalização comparou o balancete já retificado com o balanço patrimonial não retificado, o que ocorreu também na conta de receitas de mercadorias;
- g) Os lançamentos de 1999 em períodos de 2000 não modificariam o resultado do balanço deste último, justamente por se tratarem de contas encerradas;
- h) Quanto a questão envolvendo as DIPJ da contribuinte, note-se que a fiscalização baseou seu raciocínio em documentos reconhecidamente precários e em fase de retificação. Veja-se que já foi concluída a retificação quanto ao ano de 2000, e em breve também estará concluída e

formalizada quanto aos anos de 2001 a 2004. Ainda, não foram incluídos nessa NFLD quaisquer fatos geradores dos anos de 2001 a 2004;

- i) Sobre a distribuição de lucros, veja-se que o fato de não constar esse dado na DIPJ não significa necessariamente que não foi devidamente contabilizado. Ocorre que a distribuição de lucros foi incluída na contabilidade e também consta das DIRPF dos sócios;
- j) Todas as razões acima vem a refutar as alegações da fiscalização no sentido de que a contabilidade do contribuinte deve ser afastada para dar lugar à aferição da base de cálculo por arbitramento, sendo também corroboradas pelos documentos listados às fls. 542 e 543 (que demonstram que a contribuinte procedeu à retificação de sua contabilidade, mesmo que para isso tenha sido necessário desembolsar alto valor). Os eventuais vícios de contabilidade foram corrigidos e, se não fosse esse o caso, não teriam sido deferidos os diversos parcelamentos anexos à presente impugnação;
- k) Não cabe ao INSS fiscalizar a receita da contribuinte, o que é competência da SRF;
- l) Mesmo com a regularização da contabilidade e com a declaração formal da contribuinte à SRF sobre o lucro do período fiscalizado, o INSS apropriou-se indevidamente desses valores como se fossem referentes a pró-labore. O montante entendido como pró-labore é componente do lucro que foi distribuído aos sócios. Veja-se que antecipações de lucros passaram a se prestar como base de cálculo de contribuições previdenciárias apenas a partir de 2003. Os montantes retirados a título de pró-labore já foram objeto de lançamento no LDC nº 35.510.131-9, de forma que a presente NFLD caracteriza cobrança em duplicidade.
- m) A fiscalização entra em contradição ao dar fé ao balancete retificado mas negar os mesmos efeitos ao balanço patrimonial retificado que lhe foi apresentado pela contribuinte; e
- n) Existe evidente conexão com os demais AIs e NFLDs lavrados em face da contribuinte, cabendo a suspensão do presente processo até que sejam definitivamente julgados.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 550):

Diante do exposto, é a presente para requerer que este competente setor de análises fiscais, ponderando na objetiva arguição apresentada pelo contribuinte, suspenda toda a tramitação administrativa até final julgamento ou reconheça, desde já, os fundamentos levantados quanto a irregularidade na constituição desta NFLD, para, a final, julgar improcedente a autuação, tudo após regular instrução probatória.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração, substabelecimento e documentos pessoais (fls. 551-554); ii) Atos constitutivos e alterações contatuais da impugnante (fls. 555-566); iii) Cópias do Livro Diário Geral e de outros

documentos contábeis da impugnante (fls. 567-690); e iv) Relativos a parcelamentos de débitos fiscal (fls. 601-650).

Foi apresentado aditamento à impugnação em 16/11/2004 (fls. 654-664), pelo qual a contribuinte anexa laudo pericial particular e comenta as afirmações desse documento no seguinte sentido:

- a) A fiscalização previdenciária não analisou a totalidade da documentação contábil da impugnante, formalizada junto aos órgãos competentes e à SRF. O balancete analisado não era adequado e não estava revestido de oficialidade, não podendo gerar qualquer efeito obrigacional à impugnante. O INSS não poderia definir como despesa/pró-labore os valores que já foram analisados e tributados pela SRF como receitas/lucros de vendas. É regular a contabilidade da contribuinte, não sendo cabível a sua descaracterização;
- b) A fiscalização efetivamente incorreu em erro ao deixar de analisar parte da documentação que seria apresentada pela contribuinte após a necessária retificação de dados. As conclusões da fiscalização não se sustentam se analisados todos os documentos resultantes das retificações realizadas pela contribuinte. A fiscalização considerou indevidamente balancete que não estava revestido das formalidades necessárias, enquanto ignorou diversos documentos fornecidos pela contribuinte e resultantes das retificações por ela efetuadas;
- c) Caso mantida a NFLD haverá grande desordem fiscal, já que a contribuinte será obrigada a tratar as receitas de vendas (lucros) como se despesas de pró-labore fossem;
- d) A fundamentação legal da NFLD menciona contribuições dos segurados e também aquelas destinadas a terceiros, quando na verdade não foram formalizadas tais cobranças;
- e) Cabe a realização de perícia para que sejam respondidos os quesitos formulados às fls. 662 e 663.

O aditamento veio acompanhado do laudo pericial particular (fls. 665-679).

Sobreveio o Despacho nº 12.401.4/0317/2004 (fls. 681 e 682), pelo qual foi identificado que as rubricas lançadas pela NFLD (referentes aos contribuintes individuais) não se coadunam com aquelas mencionadas no Relatório Fiscal. Sendo assim, determinou-se a emissão de novo relatório fiscal contendo a rubrica correta, o que foi feito conforme fls. 684-701.

A impugnante foi intimada do novo relatório fiscal em 25/02/2005 (fls. 704 e 705), tendo informado em 15/03/2005 que postou resposta a tal intimação por correio dentro do prazo de 15 dias conferido pela fiscalização, alegando então a tempestividade dessa manifestação (fl. 711). A referida resposta consta das fls. 712-718, pela qual a contribuinte alega que:

- a) Concorde-se com a retificação do relatório fiscal com o fim de excluir as menções às rubricas que não fazem parte do lançamento; e
- b) Entretanto, é necessário corrigir no mesmo sentido o anexo denominado Relatório de Fundamentos Legais da NFLD - que também indicava diversos dispositivos legais referentes às rubricas que não fazem parte do lançamento. Tal correção se faz necessária inclusive para evitar que eventual CDA esteja também contaminada pelos mesmos vícios de fundamentação legal.

Ante as alegações da impugnante acerca da retificação de sua contabilidade, o Despacho nº 12.401-4/0163 (fl. 708) determinou a baixa dos autos em diligência nos seguintes termos:

Desta forma, e com fulcro nos artigos 4º, inciso III, e artigo 11 da Portaria nº 520 de 19/05/2004, DECIDO baixar os presentes autos para a Seção de Fiscalização, em diligência fiscal, para que a autoridade fiscal se pronuncie sobre:

I - se de fato houve a regularização da contabilidade da empresa, observando-se a legislação pertinente, as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade;

II - se a suposta correção da contabilidade mudaria o entendimento da autoridade fiscal no tocante a constatação dos fatos geradores aferidos indiretamente;

III - demais esclarecimentos relacionados com os incisos I e II.

Com isso, foi anexada aos autos a informação fiscal de fls. 720-724. Indica-se que foram entregues novos documentos contábeis à fiscalização por ocasião da diligência determinada pelo despacho acima, mas também que a retificação dos dados se deu de forma irregular - pois houve o desrespeito à NBC T 2 (aprovada pela Resolução CFC nº 596/85), ao art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei nº 486, ao art. 11 da IN nº 65/97 do DNRC. As alegações da contribuinte no sentido de que o registro junto aos órgãos competentes confere a legalidade e credibilidade à nova contabilidade esbarram no que prescreve o Paracer Jurídico DNRC/COJUR nº 194/98.

O mesmo documento afirma que houve erro no transporte de saldos das contas contábeis da contribuinte do ano de 1999 para o ano de 2000, nos termos da planilha de fl. 722. Destaca-se que o mesmo vício existe na nova escrituração contábil da empresa. A nova escrituração contábil representa uma forma grosseira de omitir receitas da empresa. Indica-se então que houve a prática de caixa dois e que a contribuinte não regularizou sua contabilidade nos termos da legislação vigente.

Afirma-se também que a resposta ao quesito II do Despacho nº 12.401-4/0163 restou prejudicada, tendo em vista que a contabilidade não foi regularizada e permanece com vícios. Entende-se incorreta a afirmação da defesa sobre o balancete referido no item 1.b da fl. 656, porque esse documento está devidamente assinado e não precisa ser registrado para gozar de oficialidade, bastando o respeito à NBC T 2.7. Assevera o Auditor Fiscal que não há comprovação de que os montantes tributados pela SRF e pelo INSS sejam fruto dos mesmos fatos geradores ou que houve coincidência de valores, inexistindo demonstração da relação alegada pela defesa.

Foram juntados também os seguintes documentos: i) Representação administrativa em face da Sra. Maria Ribeiro Lima Damasceno, contadora da contribuinte, em decorrência das irregularidades contábeis da empresa (fls. 725-727); ii) Relação de livros mercantis (fl. 728); iii) Mandado de procedimento fiscal e intimações (fls. 729-731).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil - Previdenciária em Belém/PA, por meio da Decisão Notificação nº 12.401.4/0089, de 30 de setembro de 2005 (fls. 734-755), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. PRO LABORE. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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. Art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições ao seu cargo, incidente sobre as remuneração paga ou creditada, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais.

Afastada a hipótese de necessidade de realização de perícia quando o sujeito passivo não traz aos autos elementos que justifiquem a sua realização.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Intimada da decisão em 09/11/2005 (fl. 759), a empresa apresentou recurso voluntário em 05/12/2005 (fls. 762-811), alegando que:

- a) As constatações da fiscalização decorrem de equivocada comparação entre os saldos do ano de 2000 do balanço patrimonial e do balancete, pois este último passava por processo de retificação relacionada a ajuste contábil decorrente da regularização da recorrente perante a Receita Federal - para contabilizar receitas que haviam sido anteriormente omitidas. O reconhecimento de tais receitas levou também à correspondente tributação, firmando-se parcelamentos listados às fls. 766 e 767. Assim, é evidente que a recorrente promoveu a regularização de sua escrituração contábil mesmo tendo que desembolsar alto valor, o que foi ratificado pela SRF (não podendo o INSS insurgir-se na tentativa de alterar o que foi firmado junto à SRF);
- b) Veja-se que toda a documentação contábil da recorrente foi disponibilizada à fiscalização após a necessária retificação, mas tais elementos foram indevidamente desconsiderados. Além do laudo produzido pela recorrente, são também prova da regularidade dos novos documentos contábeis os elementos listados à fl. 770;
- c) Ante a regularidade da contabilidade em questão, tem-se como indevida a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias cobradas por meio de aferição indireta - o que enseja a nulidade da NFLD. O raciocínio da fiscalização não deve considerar a contabilidade antiga, mas sim aquela que é fruto das retificações efetuadas pela recorrente;

- d) O somatório dos valores relativos ao suposto erro de transporte de contas contábeis de um ano para outro, apontado pelo item 18.7 da decisão recorrida, corresponde a montante demasiadamente pequeno do faturamento anual da contribuinte para justificar a desconsideração da sua escrituração contábil. Além disso, a caracterização do pró-labore tal como apontado nos autos não tem relação com as eventuais falhas apontadas nesse item;
- e) Enquanto a SRF entende que os valores ora analisados se tratam de “receitas” reconhecidas como lucro pela recorrente (inclusive com a tributação correspondente), enquanto o INSS procura dizer que se tratam de pró-labore (ou seja, despesas dedutíveis da base de cálculo de outros tributos) - o que poderia gerar conflitos e instabilidades entre os referidos órgãos;
- f) Tendo em vista que a decisão recorrida não analisou os argumentos referentes ao laudo contábil da recorrente, constantes da manifestação de 654-664, alguns desses fundamentos foram reiterados às fls. 775-777;
- g) Não procedem os argumentos da fiscalização no sentido de que não seria necessária a análise dos novos documentos contábeis da recorrente por ter a retificação sido feita em suposta ofensa a legislação do DNRC e do Decreto nº 486/69. Isso porque a contabilidade foi efetivamente regularizada, com a chancela dos órgãos competentes, não podendo ser considerados os documentos anteriores à alteração (os quais foram inutilizados para todos os fins de direito). Nesses termos, a fiscalização não somente deixou de analisar a documentação apresentada pela recorrente, mas também os argumentos por ela levantados em sede de impugnação;
- h) Ante as divergências de posicionamento do contribuinte e da fiscalização, tem-se como necessária a realização de perícia contábil para solucionar a questão.

Foram formulados pedidos nos termos das fl. 784, 785, 810 e 811.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) DARF (fl. 812); ii) Relação de parcelamentos firmados com a SRF (fls. 813-820); iii) Declaração firmada por Maria Ribeiro Lima Damasceno (fl. 821); iv) Documentos contábeis da recorrente (fls. 822-854).

Com isso, a Delegacia da Receita Previdenciária em Belém apresentou as Contra-Razões nº 12.401.4/010 (fls. 858-868), pelas quais são reiterados os argumentos da decisão recorrida e das demais manifestações da fiscalização no presente processo, sustentando que foi correta a apuração da base de cálculo por meio de aferição indireta - uma vez que a contabilidade então apresentada pela contribuinte foi descaracterizada por não refletir a sua realidade econômico-financeira, além de outros vícios e das irregularidades na retificação dos dados.

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 2402-00.052, de 10 de julho de 2009 (fls. 875-899),

reconheceu a nulidade da decisão de primeira instância pois a recorrente não havia sido intimada corretamente acerca do resultado da diligência de fls. 720-731, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

CERCEAMENTO DE DEFESA - SANEAMENTO

A realização de diligência, sobre a qual o contribuinte não teve oportunidade de se manifestar, constitui cerceamento de defesa.

DECISÃO RECORRIDA NULA.

Intimada da decisão em 24/03/2010 (fl. 905), a recorrente apresentou manifestação em 23/04/2010 (fls. 906-908), asseverando que o cerceamento de direito de defesa apontado pela decisão acima citada ainda subsiste, posto que até o momento a contribuinte não teve acesso ao resultado da diligência referida pelo órgão julgador. Assim, deve ser tornado sem efeitos o ofício ECOF 71/2010, sendo enviado novo ofício à contribuinte acompanhado do resultado da diligência, bem como cópia integral do presente processo administrativo.

Após ter sido devidamente informada do resultado da diligência (fls. 909-966), a contribuinte apresentou manifestação em 21/06/2010 (fls. 967-971), pela qual reiterou os fundamentos que já havia apresentado anteriormente no processo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-23.988, de 20 de janeiro de 2012 (fls. 977-1003), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. PRO LABORE. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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. Art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições ao seu cargo, incidente sobre as remuneração paga ou creditada, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais.

Afastada a hipótese de necessidade de realização de perícia quando o sujeito passivo não traz aos autos elementos que justifiquem a sua realização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 25 de abril de 2012 (fl. 1031), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 24 de maio de 2012 (fl. 1029). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Do pedido de prova pericial

Alega-se pelo recurso voluntário que a divergência de posicionamento entre a recorrente e a fiscalização no que tange à regularidade da contabilidade apresentada e, por consequência, da motivação para a aferição indireta da base de cálculo, justifica a produção de prova pericial para solucionar a questão. Além disso, reportou-se aos quesitos anteriormente formulados às fls. 662 e 663, que deveriam ser respondidos por perito administrativo.

A produção da prova pericial no âmbito do processo administrativo fiscal federal está regulada pelo art. 16, IV, do Decreto-Lei nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Cumprе verificar, primeiramente, que a recorrente não identificou em momento algum o nome do perito, o seu endereço ou qualificação profissional, mencionando apenas que os quesitos formulados deveriam ser respondidos por “perito administrativo”. Além disso, tem-se que a prova pericial pode ser indeferida pelo órgão julgador nos termos dos art. 18 e 28 do mesmo diploma:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Veja-se que os elementos já constantes dos autos são suficientes para a análise da questão referente à regularidade da contabilidade e da aferição indireta da base de cálculo, o que será efetuado conforme o item seguinte. Nesses termos, indefiro o pedido de realização de perícia contábil no caso em tela.

2. Da aferição indireta e das contribuições sobre valores pagos aos contribuintes individuais

Entende a recorrente, em síntese, que descabe a aferição indireta da base de cálculo efetuada pela fiscalização, uma vez que a contabilidade da recorrente foi adequadamente regularizada - inclusive com o oferecimento de receitas anteriormente omitidas à tributação federal, gerando o parcelamento de valores junto à SRF.

Indica que o erro da fiscalização reside no fato de ter baseado sua análise na documentação contábil que é anterior às retificações realizadas pela recorrente, bem como que tais alterações se deram de forma regular e, portanto, não deveria ter a autoridade fiscal e a autoridade julgadora de primeira instância se esquivado da análise de tais elementos.

Também aduz que a receita previdenciária não poderia conferir aos montantes analisados significado diferente daquele que já lhe foi atribuído pela SRF, uma vez que isso geraria desordem fiscal e reflexos diretos nos parcelamentos de outros tributos - pois o reconhecimento de que os referidos montantes se tratam de pró-labore resultaria na redução dos valores a serem recolhidos no âmbito dos referidos parcelamentos.

Entende também que o laudo contábil apresentado anteriormente no processo corrobora com a regularidade da nova documentação contábil. Tal documento indicaria que as conclusões da fiscalização seriam condizentes com a documentação anterior às retificações, mas que a contabilidade posterior às alterações efetuadas pela recorrente estão de acordo com os princípios contábeis aplicáveis e reflete com fidedignidade a realidade econômico-financeira da empresa.

Menciona que eventual erro no que diz respeito ao transporte de saldos de contas contábeis de um ano para o outro não diz respeito à caracterização do pró-labore imputado pela fiscalização, bem como que o montante total desse equívoco é demasiadamente pequeno para justificar a desconsideração da contabilidade.

Relata, por fim, que houve a chancela da Junta Comercial para as retificações efetuadas na contabilidade do ano de 2000, de forma que restaria demonstrada a regularidade dessas modificações.

No que tange à questão em epígrafe, a DRJ manifestou-se da seguinte forma:

Muito embora a escrituração efetuada no livro Diário contenha a formalidade legal do registro na Junta Comercial do Estado do Pará, restou comprovado no Relatório Fiscal que integra a presente Notificação (fls. 569/585), que a contabilidade foi desconsiderada corretamente pelo Fisco, por não registrar a sua real movimentação, visto que omitiu remunerações constantes das folhas de pagamento de segurados empregados, contabilizou valores a menor pagos a empregados em rescisões de contrato de trabalho, registrou valores a menor na conta Caixa, além de outros vícios apontados pelo Auditor Fiscal no item 3 do já mencionado Relatório, configurando, assim, flagrante descumprimento aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, dentre eles, os Princípios da Continuidade, da Oportunidade, da Competência e da Prudência.

No que concerne à alegação de que a Auditoria Fiscal do INSS não poderia invadir a área de atribuição dos agentes fiscais da Receita Federal, já que este seria o órgão responsável pela fiscalização da receita do contribuinte, merece ser, de plano, afastada.

Isso porque o Auditor Fiscal da Previdência Social exercitou suas atividades em cumprimento e no estrito limite da legislação vigente à época do lançamento. A atividade exercida pelos Auditores Fiscais da Previdência Social tem amparo legal, conforme demonstrarei a seguir.

Conforme já mencionei, o artigo 33, caput, da Lei 8.212/91 dispunha que competia ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais a que se refere. Em seguida, há o § 1º, que prevê a prerrogativa do INSS de examinar a contabilidade da empresa:

“Art.33.(...)

§ 1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social INSS e do Departamento da Receita Federal DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

Infere-se que essa prerrogativa era dada para o bom exercício daquela competência prevista no caput, para que o INSS possa efetivamente fiscalizar o recolhimento das contribuições. Considerando que a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social INSS era formada por servidores públicos ocupantes do cargo denominado "Auditor Fiscal da Previdência Social", regulado pela Lei 10.593/2002 e Medidas Provisórias anteriores, há que se concluir que tais servidores, no exercício de suas funções, podiam se valer da prerrogativa do INSS de examinar a contabilidade da empresa.

Ressalte-se, ainda, que a Lei no 10.593 de 6 de dezembro de 2002, em seu artigo 8º, vigente à época do lançamento, dispunha sobre a organização da Carreira Auditoria Fiscal da Previdência Social, elencando de forma clara e precisa as atribuições do Auditor Fiscal da Previdência Social. Assim, confira-se:

“Art. 8º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Previdência Social, relativamente às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social INSS:

I - em caráter privativo:

- a) executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados;
- b) efetuar a lavratura de Auto de Infração quando constatar a ocorrência do descumprimento de obrigação legal e de Auto de Apreensão e Guarda de documentos, materiais, livros e assemelhados, para verificação da existência de fraude e irregularidades;
- c) examinar a contabilidade das empresas e dos contribuintes em geral, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial;
- d) julgar os processos administrativos de impugnação apresentados contra a constituição de crédito previdenciário;
- e) reconhecer o direito à restituição ou compensação de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições;
- f) auditar a rede arrecadadora quanto ao recebimento e repasse das contribuições administradas pelo INSS;
- g) supervisionar as atividades de orientação ao contribuinte efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal; e
- h) proceder à auditoria e à fiscalização das entidades e dos fundos dos regimes próprios de previdência social, quando houver delegação do Ministério da Previdência e Assistência Social ao INSS para esse fim; e

II em

caráter geral, as demais atividades inerentes às competências do INSS.

§1º (...)

§2º (...) (grifei)

Em face da regra clara contida na alínea "c", do inciso I, do artigo supra transcrito, conclui-se que o Auditor Fiscal da Previdência Social tinha amparo legal para exigir e examinar os livros e documentos contábeis da empresa, fazendo as verificações necessárias ao exercício de sua atividade de fiscalização. Assim, é improcedente o argumento da defesa.

[...]

Insta evidenciar que, embora o lançamento por arbitramento se trate de um procedimento fiscal de exceção, ele deve ser adotado pela autoridade fiscal, OBRIGATORIAMENTE, sempre que na apresentação das informações ou documentos solicitados pela autoridade fiscal ocorram as hipóteses constantes no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91. Ou seja, a) a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação; e b) a apresentação deficiente dos mesmos, que subentende a apresentação de documentos fora das formalidades legais ou que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

A postulante, então, para se eximir do lançamento arbitrado, não basta apresentar simplesmente os documentos solicitados ou fazer com que eles cumpram as formalidades legais. É imprescindível que todo o universo de documentos da empresa evidenciem uma convergência de significado, ou seja, uns não podem apresentar informações conflitantes com os outros, ao ponto de se anularem e de se tornarem imprestáveis, sob pena de perderem a credibilidade fiscal.

Evidentemente, nesse universo se encontram, sobretudo, os documentos contábeis (livros, demonstrações, balanços e demais documentos que amparam a escrituração contábil), que em uma auditoria fiscal possuem maior relevância, pois registram toda a evolução patrimonial de uma empresa em sentido amplo. Para essa categoria de documentos a Lei nº 8.212/91, no seu art. 33, § 6º, previu norma específica, que ratifica a norma encontrada no art. 33, § 3º visto acima, uma vez que, impõe à autoridade notificante, o dever de apurar as contribuições devidas por aferição indireta.

Prevê essa norma específica que, caso a fiscalização constate que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, deverá apurar as contribuições que reputar devida por aferição indireta, cabendo a empresa o ônus da prova em contrário.

Esclareço, então, que a contabilidade é o meio pelo qual se pode visualizar com a máxima exatidão possível a situação patrimonial, econômica e financeira de um fenômeno empresarial. Tão importante é a importância da contabilidade nos dias hodiernos, que os mais vultosos negócios e entabulações são condicionados a uma análise prévia dos documentos contábeis de uma empresa, individual ou coletiva. Mesmo os pequenos comerciantes a têm como uma fonte incomensurável de instrumentos ao pleno e salutar desenvolvimento de suas atividades.

Nesta esteira de pensamento, cumpre-me não olvidar para o fato de que somente uma contabilidade fiel aos fenômenos patrimoniais (atos contábeis/administrativos) merece guarda e respeito quanto ao conteúdo dos registros que nela se contém. Assim, quando a contabilidade, que, no todo ou em parte, ainda que ínfima, mas de capital relevância, demonstre para a obscuridade dos seus registros, ou, ainda, para a incerteza de seu conteúdo, aquele que a analisa perde a confiabilidade nos documentos e registros das operações econômicas, financeiras e patrimoniais registradas.

Neste momento, seja o comerciante, seja o contratante, seja o próprio Estado Fiscalização, desfaz-se a presunção de solidez da contabilidade, ensejando, conforme o contexto no qual se insere, a perseguição dos elementos fundamentais pretendidos por outros meio que não mais a contabilidade.

Destarte, é legal a adoção do procedimento de arbitramento, por aferição indireta, quando a contabilidade não registra o movimento real da empresa. No caso em tela, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 684/700, o AFRFB aponta vários vícios encontrados na escrituração contábil do exercício de 2000, que abaixo destaco:

a) No Balancete de Verificação de dezembro/2000, observou que a conta 1101.01 Caixa/165, continha saldo de R\$ 7.991.546,84 (sete milhões, novecentos e noventa e um mil, quinhentos e quarenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), no entanto, no Balanço Patrimonial/2000, constante no Livro Diário n.º 11F, folha 908, o saldo da referida conta era de R\$ 673.512,15 (seiscentos e setenta e três mil, quinhentos e doze reais e quinze centavos). Dessa forma, constatou que os saldos do balancete e do balanço apresentaram grande diferença. Entretanto, a empresa não comprovou através de documentos ou de lançamentos contábeis, os motivos que ensejaram à apontada divergência. No citado balancete, todas as contas de resultados foram devidamente encerradas e levadas a resultado de exercício, com exceção da conta 3101.001 Receita de Mercadorias/165, seu saldo foi parcialmente encerrado, restando o valor de R\$ 9.890.187,19 (nove milhões, oitocentos e noventa mil, cento e oitenta e sete reais e dezenove centavos), não levado a resultado de exercício. Considerando que a conta Caixa possui saldo devedor e a conta Receita de Mercadorias possui saldo credor, conclui que houve uma compensação de contas: “a diminuição do saldo da conta caixa, cuja natureza é devedora, em contrapartida com a redução de saldo da conta receita, cuja natureza é credora, com a conseqüente diminuição do lucro líquido do exercício, possibilitando o equilíbrio de saldos entre o Ativo e o Passivo.”

b) A conta 1102.01 Clientes do balancete, também apresentou divergência: seu saldo era de R\$ 2.506.884,98 (dois milhões, quinhentos e seis mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e noventa e oito centavos), e no Balanço, constou saldo zero. De acordo com o Livro Razão n.º 11, a conta Cliente não apresentou movimentação. Diante de tal situação, o AFRFB, solicitou através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, os livros Diário e Razão de 1999, objetivando a verificação da exatidão dos transportes dos saldos de 31/12/99 para 01/01/00. Por escrito (fls. 511), a empresa informou à fiscalização, que referidos livros já tinham sido objeto de fiscalização anterior e que foram transferidos para o arquivo morto, não os fornecendo. Anexou às fls. 61/84, o Balancete de Verificação de dezembro/2000, no qual constam a assinatura do sócio-gerente e da contadora da empresa.

c) No livro Razão n.º 11A, folhas 1538 e 1539, que contém a escrituração contábil dos meses de janeiro e fevereiro/2000, verificou lançamentos contábeis de encerramento das contas de resultados do exercício de 1999, fora, portanto, de seu período de competência. Ademais, referidos lançamentos não se encontram escriturados no livro Diário, que deveria ser cópia fiel do livro Razão.

d) Quanto a não apresentação dos livros Diário e Razão dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, solicitados através de TIAD, a Notificada prestou esclarecimento através de correspondência (fls. 511), que se deu em conseqüência da perda de informações em seu sistema e que estaria tendo que recompô-las com base na documentação existente. Ocorre que, a empresa entregou dentro do prazo as DIPJ dos referidos anos, com base no Lucro Real, em conformidade com a contabilidade da empresa. Assim, nas DIPJ de cada exercício, foram transcritos o balanço patrimonial e a demonstração do resultado de exercício. Esclarece, então, o Agente Fiscal, que o livro Diário deve estar escriturado antes da entrega da DIPJ, conforme determina a legislação fiscal vigente.

e) Na DIPJ/2000, na página 43 Rendimento de Dirigentes, Sócios ou Titular (fls. 345), a empresa não declarou rendimentos aos sócios, seja a título de lucros distribuídos, seja a

título de pró-labore. Todavia, na página 423 do livro Diário n.º 11F, observou que para o dia 01/12/2000, encontra-se escriturado que houve a distribuição de lucros aos sócios no valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Esclarece que no tocante ao lançamento contábil, foi debitada a conta 24040103 Lucros Acumulados e creditada a conta 110101 Caixa, do que constatou que não se trata de provisão, mas de distribuição de lucro em dinheiro.

f) Utilizando-se da amostragem, para os meses de março, setembro e dezembro/2000, verificou que a contabilidade da Notificada não registra a totalidade das remunerações constantes nas folhas de pagamento. Exemplifica as seguintes situações: “em março/2000, as verbas da folha de pagamento da matriz totalizaram R\$ 107.941,08, enquanto que a contabilidade registrou R\$ 88.877,34, uma diferença a menor de R\$ 19.063,74. Ainda no mês de março/2000, as verbas da folha de pagamento da filial totalizaram R\$ 83.037,51, sendo que na contabilidade consta o total de R\$ 66.013,36, diferença a menor de R\$ 17.024,15. No mês de setembro/2000, as verbas da folha de pagamento da matriz totalizam R\$ 125.018,82, enquanto que a contabilidade registrou o total de R\$ 112.922,36, diferença a menor de R\$ 12.096,42. Ainda em setembro/2000, as verbas a folha de pagamento da filial totalizaram R\$ 93.131,30, enquanto que na contabilidade consta o total de R\$ 88.131,30, diferença a menor de R\$ 5.490,57. Em dezembro/2000, as verbas da folha de pagamento da matriz somaram R\$ 136.030,94, enquanto que na contabilidade encontra-se registrado o total de R\$ 125.186,21, diferença a menor de R\$ 10.844,73. Ainda em dezembro/2000 as verbas da folha de pagamento da filial totalizaram R\$ 111.498,80, enquanto que a contabilidade registra o total de R\$ 110.786,53, uma diferença a menor de R\$ 712,27. Através de planilhas constantes de fls. 689/691, o Auditor demonstra as divergências encontradas entre a folha de pagamento e a escrituração contábil realizada pela Notificada.

Em cumprimento ao citado Despacho, o Auditor Fiscal revisor se pronunciou às fls. 720/724, respondendo de forma clara e precisa a todos os quesitos enumerados pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos, para concluir pela manutenção do presente crédito previdenciário. Ratifico na íntegra a Informação Fiscal, que se encontra resumida no item DA SEGUNDA DILIGÊNCIA, uma vez que contra arrazoa as razões ora invocadas pela defesa e possibilita concluir pela procedência da presente Notificação, considerando que verificou e comprovou que a postulante deixou de registrar em sua escrituração contábil, receitas e despesas praticadas no ano de 2000, cumprindo-me apenas a asseverar que:

1. A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC n.º 596/1995, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBR T 2.4 – Da Retificação de Lançamento, já mencionado na Informação Fiscal, não deixa dúvida de que os erros cometidos na escrituração contábil somente serão corrigidos por estorno, por complementação ou por transferência de uma conta para outra, devendo ser realizado nos livros contábeis do ano em curso, in verbis:

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBR T 2 – Da Escrituração Contábil

NBR T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos

“2.4.1 – Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro, na escrituração contábil das Entidades.

2.4.2 – São formas de retificação:

a – o estorno;

b – a transferência; e

c – a complementação.

2.4.2.1 – Em qualquer das modalidades supra mencionadas, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

2.4.3 – O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

2.4.4 – Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

2.4.5 – Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

2.4.6 – Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.”

2. Nesse sentido, corrobora o parágrafo 2º, do artigo 2º, do Decreto-lei n.º 486, de 03/03/1969, que abaixo transcrevo:

“Art. 2º ...

§ 1º ...

§ 2º As erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno.”

3. É imperioso salientar ainda, que o artigo 10 do citado Decreto-Lei, em relação ao extravio, deterioração ou destruição de livros, dispõe o seguinte:

“Art. 10. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, o comerciante fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas ao órgão competente do Registro do Comércio.

Parágrafo Único – A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto neste artigo.”

4. Já a Instrução Normativa/DNRC nº 65, de 31/10/1997, publicada no DOU de 01/11/1997, vigente à época da lavratura da Notificação, determina o que abaixo transcrevo:

“Art. 11. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de qualquer dos instrumentos de escrituração mercantil, a empresa fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste fará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas à Junta Comercial de sua jurisdição.

§ 1º. Recomposta a escrituração, o novo instrumento receberá o mesmo número de ordem do substituído, devendo o termo de autenticação ressaltar, expressamente, a ocorrência comunicada.

§ 2º. A autenticação de novo instrumento de escrituração mercantil só será procedida após o cumprimento do disposto no caput deste artigo.”

5. Com efeito, razão tem o Auditor Fiscal revisor quando informa que a defendente ao pôr de lado o livro Diário, substituindo-o por outro, contraria a legislação emanada do Departamento Nacional do Registro do Comércio – DNRC, além de ferir o disposto no artigo 10, do Decreto-lei n.º 486/69, pois a reconstituição do Livro Diário somente é permitida no caso de extravio, deterioração ou destruição.

6. Conforme também já mencionado no Relatório Fiscal de fls. 684/700, a falta de lançamentos de fatos contábeis, demonstram que não foram observados os Princípios Fundamentais de Contabilidade (Resolução/CFC/750/93), a seguir transcritos: Princípio da Continuidade: se relaciona diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado. A empresa, ao deixar de registrar receitas e custos, alterou os resultados dos exercícios fiscais correspondentes;

Princípio da Oportunidade: refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. A empresa ao deixar de lançar receitas e custos, no momento em que estas ocorreram, deixou de atender a este princípio. Quanto à tempestividade dos registros contábeis, até a data de encerramento desta Fiscalização, o contribuinte ainda não havia formalizado os livros diário dos anos de 2001, 2002 e 2003;

Princípio da Competência: as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se relacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Princípio da Prudência: determina que seja adotado o componente do ativo de menor valor e o componente do passivo de maior valor, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

7. A Resolução CFC n.º 685, de 14/12/1990, que aprovou a Norma NBC T 2.7 – Do Balancete, assim determina:

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 2.7 – Do Balancete

“01. O balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data.

02. O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.

03. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:

identificação da Entidade;

data a que se refere;

abrangência;

identificação das contas e respectivos grupos;

saldos das contas, indicando se devedores ou credores;

soma dos saldos devedores e credores.

04. O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.

05. O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.”

8. Este item da NBC T 2.7, faz cair por terra o argumento da defendente de que o Balancete analisado pelo Auditor Fiscal notificante por ocasião da ação fiscalizatória, não seria adequado para demonstrar a sua realidade contábil, já que foi ajustado e retificado posteriormente, além de não se encontrar revestido de oficialidade (sem

assinatura e/ou registro). Conforme análise da cópia do Balancete que foi anexado aos autos pelo Agente Fiscal às fls. 61/84, verifica-se que o mesmo cumpre todos os requisitos impostos pela mencionada Norma. Ademais, conforme faz ressaltar o Agente Fiscal Revisor, o balancete não necessita de registro para gozar de oficialidade, no entanto, evidencia que o mesmo encontra-se devidamente assinado e com todas as páginas rubricadas pelo sócio-gerente e pela contadora da contestante.

Concordo plenamente com o entendimento emanado pelo Auditor Fiscal revisor, de que não houve por parte da impugnante a regularização de sua contabilidade do exercício de 2000, pois não providenciou o acerto técnico segundo a legislação vigente, as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Logo, deixo de contra argumentar as alegações relativas à “retificação” e “regularização” da contabilidade na forma procedida pela impugnante.

Evidencio, então, que nos termos do art. 226 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), os lançamentos efetuados nos livros comerciais fazem prova plena contra os seus proprietários. Outrossim, o art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69, reitera que os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais.

Considerando que o agente revisor constatou que a contabilidade da empresa continua irregular e não merece fé, a apuração das contribuições devidas através de aferição indireta, conforme dispõe o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, deve prevalecer.

Além disso, os critérios utilizados pela fiscalização para tal apuração mostraram-se dentro dos contornos da razoabilidade, considerando-se a divergência de valores encontrada na conta Caixa, decorrente da verificação entre balanço patrimonial e o balancete de verificação. Logo, a base de cálculo da contribuição previdenciária para a competência 12/2000 foi de R\$ 7.318.034,69 (sete milhões, trezentos e dezoito mil, trinta e quatro reais e sessenta e nove centavos), diferença apurada entre o saldo da conta Caixa 1101.01 do balancete de verificação (R\$ 7.991.546,84) e do balanço patrimonial (R\$ 673.512,15). Referida divergência foi lançada como pró-labore pago aos sócios da postulante.

A altercante alega que, após regularizar a sua contabilidade, declarou junto à SRF os valores apurados como pró-labore no presente lançamento como lucro do contribuinte, ocasião em que firmou parcelamento com aquela Secretaria desses valores. Reputa que, caso o INSS continue a insistir em seu erro de caracterizar lucro como pró-labore, estaria criando nova despesa, que poderia reduzir os valores declarados junto à SRF.

Acontece que, a postulante não logrou êxito em comprovar que os valores apurados a título de pró-labore pela Fiscalização se referem à lucro distribuído, após a alegada regularização de sua contabilidade.

Conforme já ocorrido nos itens precedentes, ficou cabalmente provado que a postulante não retificou sua contabilidade na forma prevista na legislação pertinente, nas Normas Brasileiras de Contabilidade e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Assim, no presente caso, não há como desconsiderar a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias apurada pela Fiscalização, que teve como parâmetro a remuneração atribuída aos sócios (pró-labore).

A postulante informa que realizou acordo de parcelamento com esta Instituição através do LDC nº 35.510.1319, contendo o mesmo fato gerador do presente lançamento, ou seja, as remunerações pagas a título de pró-labore a seus sócios, portanto, alega que ocorreu cobrança em duplicidade. Ocorre que, o débito em questão foi apurado por aferição indireta, tendo por base as contribuições previdenciárias incidentes sobre valores que deixaram de ser contabilizados pela requerente. Logo, não há que se falar em bis in idem.

Por todo o exposto, o procedimento fiscal foi cercado de cautelas e cuidados meticulosos na apuração dos dados e especialmente no estabelecimento da relação lógica entre os fatos e as conclusões, dado que o conjunto de informações contidas no Relatório Fiscal de fls. 684/700, consubstanciado com o pronunciamento da autoridade revisora às fls. 720/755, demonstra uma conduta irregular da postulante, e que nos anexos mencionados em referido Relatório (fls. 56/532), constam as provas de que a fiscalização verificou que ocorreram fatos contábeis não lançados, tanto que reconhecidos pela defesa através do Relatório de Análise de fls. 665/679, confeccionado por contador contratado pela própria empresa. Comprovada a omissão de lançamentos através da verificação de documentos, a contabilidade perde sua credibilidade, deixando de fazer prova a favor da empresa, cabendo a sua desconsideração e a lavratura do Auto de Infração, em caso de infringência ao inciso II, do art. 32, da Lei nº 8.212/91, o que foi devidamente efetuado, através do AI nº 35.613.8569, lavrado por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A prova descrita pelo Auditor Fiscal notificante em seu relatório é a base legal para todo procedimento feito para a apuração do crédito previdenciário em questão, impecando a alegação da requerente de que o mesmo utilizou-se da presunção para desconsiderar a sua contabilidade.

Insta evidenciar que, o Agente Fiscal revisor cumpriu a determinação contida no artigo 633, da IN/INSS/DC n.º 100/03, vigente à época do lançamento, uma vez que, interpôs Representação Administrativa junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Pará – CRC/PA, contra a contadora da requerente, em razão das irregularidades constatadas e demonstradas na contabilidade da Empresa, constituindo, em tese, infração às Normas Brasileiras de Contabilidade, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ao Código de Ética do Contabilista ou de imperícia praticada por contabilista no exercício de profissão regulamentada pelo mencionado Conselho.

Entendo corretas as afirmações da decisão recorrida. Veja-se que, ao contrário do que alega a recorrente, a contabilidade posterior às alterações por ela efetuadas foi efetivamente analisada pela fiscalização.

No caso, a apresentação desses documentos motivou a baixa dos autos em diligência, conforme o Despacho de fl. 708 e os documentos de fls. 720-731. A informação fiscal correspondente, adequadamente citada pela decisão recorrida, identificou que a contabilidade havia sido retificada sem a observância das normas contábeis aplicáveis, bem como aquelas emanadas pelo DNRC e constantes do Decreto nº 486/69 e, por esse motivo, entendeu que não houve regularidade da retificação.

Assim, mesmo diante da alegação de que houve a chancela da junta comercial no que tange às alterações dos documentos contábeis, entendo que são incorretas as observações da DRJ, posto que a recorrente não fez prova específica de que os dispositivos ora mencionados foram cumpridos quando das retificações.

No que tange à alegação de desordem fiscal supostamente ocasionada pela atribuição de significados contábeis distintos aos valores analisados por parte do INSS e da SRF, são relevantes as afirmações do Auditor Fiscal revisor na mesma diligência no sentido de que não foi demonstrada pela recorrente a relação entre os valores tidos pela SRF como receitas omitidas e aqueles aferidos indiretamente como pró-labore - isso porque não se fez prova de que os fatos geradores seriam os mesmos e nem de que houve coincidência de valores.

Vale lembrar que é do contribuinte o ônus probatório referente à regularidade de sua contabilidade quando identificada pela fiscalização alguma das hipóteses previstas pelo Art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91. Nesse sentido, vejam-se as seguintes decisões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. STF. CTN.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, através da Súmula Vinculante nº 8, pela inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Aplicar-se-á, assim, o prazo geral de 5 (cinco) anos determinado pelo CTN.

SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO. EMPREGADOS REMUNERAÇÕES PAGAS A E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS E A COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Os salários indiretos pagos aos segurados empregados não estão contidos entre as parcelas excluídas da base-de-cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações desses segurados, conforme se depreende do disposto na Lei nº 8.212/91, art. 22, I e § 2º art. 28, I, e §9º. Constitui pró-labore indireto dos sócios pagamentos de passagens aéreas a estes concedidas.

AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário (Lei nº 8.212/91, art. 33, §3º).

(Acórdão nº 2301-007.791, da 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 1 de setembro de 2020).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

APURAÇÃO DO VALOR DA MÃO DE OBRA COM BASE NA NOTA FISCAL, NA FATURA OU NO RECIBO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AFERIÇÃO INDIRETA.

A aferição indireta será utilizada quando constatada a impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos

ÔNUS DA PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO E IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, in fine da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alega.

(Acórdão nº 2301-008.892, da 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 9 de março de 2021).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA O MOVIMENTO REAL. ART. 33, §6º DA LEI Nº 8.212.

No caso de os documentos apresentados serem deficientes ou a contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabível a apuração da contribuição devida por meios indiretos da aferição de sua base de cálculo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(Acórdão nº 2301-009.701, da 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 09 de novembro de 2021).

Isso posto, entendo que não houve ilegalidade na aferição indireta efetuada e que está correto o lançamento das contribuições incidentes sobre os montantes pagos a contribuintes individuais.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle