



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720084/2012-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.306 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2019
Recorrente TAI ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei. Eventuais problemas na cientificação do sujeito passivo, ainda que se pudesse cogitar de terem ocorrido, não acarreta nulidade do lançamento se não houve efetivo prejuízo para a defesa, conforme enunciado n.º 25 do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social. Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento, lavrada por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Inexistindo demonstração de prejuízo ou de preterição ao direito de defesa não se cogita em nulidade.

NULIDADE. ALEGADA EXIGUIDADE DO PRAZO PARA SE DEFENDER. INOCORRÊNCIA.

O Decreto 70.235, DE 1972, que rege o processo administrativo fiscal, estabelece que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Referido prazo é impositivo e estabelecido em norma legal não sendo nulo o procedimento fiscal por ter sido o período de fiscalização superior a este lapso de tempo.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia. Inexiste cerceamento de defesa.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação.

PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). AFERIÇÃO INDIRETA. LUCRO PRESUMIDO. LIVRO DIÁRIO.

A base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pelo sujeito passivo será aferida indiretamente se no exame da escrituração contábil, ou de qualquer outro documento, ficar constatado que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro ou quando houver a recusa da apresentação de qualquer documento, sonegação de informação, ou apresentação deficiente.

O fato da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido estar desobrigada de apresentação de escrituração contábil, não a impede de elaborar e de apresentar o Livro Diário. Uma vez escriturado, o Livro Diário deve conter toda a movimentação da empresa.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 68. DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições

previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 3.812/3.865), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 3.773/3.797), proferida em sessão de 29/03/2016, consubstanciada no Acórdão n.º 10-56.182, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 558/578), mantendo em parte o crédito tributário lançado, remanescendo no AI DEBCAD n.º 37.330.755-1 o valor principal de R\$ 350.608,25 e no AI DEBCAD n.º 37.330.757-8 o valor principal de R\$ 88.414,24, tendo sido mantido integralmente o lançamento do AI DEBCAD n.º 37.330.756-0 e n.º 37.330.758-6, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

O pedido de diligência é indeferido quando a autoridade julgadora considerá-lo prescindível para a solução do litígio.

PEDIDO DE PERÍCIA.

O pedido de perícia que tem por finalidade obter informação já existente no processo ou que poderia ter sido trazida pelo sujeito passivo com a impugnação, deve ser indeferido.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação.

PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Debcads ns.º 37.330.755-1 e 37.330.758-6

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E DOS SEGURADOS.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Debcad n.º 37.330.757-8

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. AFERIÇÃO INDIRETA.

A base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pelo sujeito passivo será aferida indiretamente se no exame da escrituração contábil, ou de qualquer outro documento, ficar constatado que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro ou quando houver a recusa da apresentação de qualquer documento, sonegação de informação, ou apresentação deficiente.

LUCRO PRESUMIDO. LIVRO DIÁRIO.

O fato da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido estar desobrigada de apresentação de escrituração contábil, não a impede de elaborar e de apresentar o Livro Diário. Uma vez escriturado, o Livro Diário deve conter toda a movimentação da empresa.

ALIMENTAÇÃO “IN NATURA”. DESPESAS COM REFEIÇÕES ISOLADAS, AQUISIÇÃO DE INSUMOS E REFEIÇÕES PRONTAS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

O lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamento de alimentação “*in natura*” deve ser revisto, em observância ao Parecer PGFN/CRJ/n.º 2.117/2011, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, e ao Ato Declaratório n.º 3, emitido pela PGFN em 20/12/2011.

O pagamento “*in natura*” do auxílio-alimentação, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, seja através de refeições isoladas, aquisição de insumos ou refeições prontas, com o intuito de proporcionar um incremento da produtividade e da eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Debcad n.º 37.330.756-0

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores configura infração à legislação previdenciária, punível com multa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0220100.2011.00475, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 a 31/12/2007, com auto

de infração DEBCAD ns.º 37.330.755-1, 37.330.757-8, 37.330.756-0 e 37.330.758-6 lavrados em 31/01/2012 com suas peças complementares (e-fls. 81/129), notificado o contribuinte em 31/01/2012 (e-fl. 554), com Relatório Fiscal juntado (e-fls. 130/137), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

DO LANÇAMENTO

O crédito abrange os seguintes Autos de Infração:

1) O Auto de Infração Debcad n.º 37.330.755-1 é relativo à contribuição previdenciária a cargo da empresa e à contribuição para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, devidas à Seguridade Social incidentes a) sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços e b) sobre os valores despendidos pela empresa a título de alimentação, no período de 01/2007 a 12/2007. O crédito tributário relativo a este Auto de Infração atingiu o montante de R\$ 725.119,21 (setecentos e vinte e cinco mil, cento e dezenove reais e vinte e um centavos), consolidado em 31/01/2012 (fls. 86).

2) O Auto de Infração Debcad n.º 37.330.758-6 abrange a contribuição dos segurados empregados – 8%, incidente sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007. O crédito tributário relativo a este Auto de Infração atingiu o montante de R\$ 210.177,92 (duzentos e dez mil, cento e setenta e sete reais e noventa e dois centavos), consolidado em 31/01/2012 (fls. 102).

3) O Auto de Infração Debcad n.º 37.330.757-8 abrange a contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) incidente sobre a) sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços e b) sobre os valores despendidos pela empresa a título de alimentação, no período de 01/2007 a 12/2007. O crédito tributário relativo a este Auto de Infração atingiu o montante de R\$ 178.340,46 (cento e setenta e oito mil, trezentos e quarenta reais e quarenta e seis centavos), consolidado em 31/01/2012 (fls. 110).

4) O Auto de Infração Debcad n.º 37.330.756-0 (fls. 126) foi lavrado em razão da empresa atuada ter descumprido a obrigação acessória prevista no artigo 32, IV e § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela Lei n.º 9.528/1997, combinado com o artigo 225, IV e § 4.º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, porque apresentou as Guias de Recolhimentos e Informações à Previdência Social - GFIP's relativas a 2007 com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Esta infração corresponde, nos sistemas informatizados desta Instituição, ao Código de Fundamento Legal – CFL n.º 68.

Consoante o Relatório Fiscal o sujeito passivo deixou de informar nas GFIP's a) as diferenças de bases de cálculo decorrentes do cotejo entre os valores de remuneração declarados em GFIP e os valores de mão-de-obra apurados por aferição indireta, mediante a aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor das notas fiscais de serviços e b) as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de alimentação indicados na planilha "Demonstrativo de Diferenças Não Declaradas em GFIP" (fls. 139).

A aplicação da multa foi efetuada com observância do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/1966 – CTN (retroatividade benigna), tendo sido aplicada nas competências 01/2007, 03/2007, 04/2007, 06/2007 a 10/2007 e 12/2007, por mostrar-se mais benéfica ao sujeito passivo, após comparação com as multas aplicáveis às contribuições previdenciárias depois da publicação da MP 449/2009.

A multa está capitulada no artigo 32, § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, e nos artigos 284, II (com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003) e 373 do RPS e atingiu o montante de R\$ 137.198,70 (cento e trinta e sete mil, cento e noventa e oito reais e setenta centavos).

Relatório Fiscal

O Relatório Fiscal consigna que na ação fiscal desenvolvida junto à empresa foram verificadas as seguintes ocorrências:

I) Os valores de remuneração dos segurados empregados escriturados no Livro Diário n.º 18 relativo ao ano calendário 2007 foram cotejados com os valores de remuneração declarados em GFIP's revelando que esta escrita contábil continha valores de remuneração menores que o real montante pago aos empregados e sem a devida cobertura documental, conforme verificado nos Termos de Constatação e Esclarecimento ns.º 1 e 2.

II) A empresa incorreu em gastos com alimentação e, devidamente intimada, não apresentou o termo de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT e através de consulta ao endereço eletrônico do Ministério do Trabalho e Emprego na rede mundial de computadores foi verificado que a empresa não possui inscrição no PAT.

III) As informações coletadas na ficha 64 (ORD., SAL., GRAT., OUT. REMUN. A EMPREGADO) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ano base 2007, correspondentes ao fato gerador da respectiva base de cálculo das contribuições sociais, apresentaram divergências de dados conforme planilha abaixo:

DOCUMENTO	RUBRICA	2007
GFIP	Massa Empregados GFIP	R\$ 1.377.059,00
DIPJ	Ord., Sal., Grat. E Out. Rem. (Ficha 64)	R\$ 371.491,21

Em decorrência dos fatos descritos a autoridade lançadora efetuou o lançamento das contribuições devidas (parte da empresa e terceiros) incidentes sobre os valores contabilizados a título de alimentação, por entender que o procedimento adotado pela empresa está em desacordo com o disposto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 e suas alterações. Os valores de alimentação e as contas contábeis encontram-se elencadas no anexo do Termo de Constatação e Esclarecimento n.º 3.

Em razão de ter constatado que a escrituração contábil relativa ao ano base 2007 não reflete a real situação dos negócios da empresa, ferindo os princípios contábeis da oportunidade e da competência contidos na Resolução n.º 1.282/2010 do Conselho Federal de Contabilidade, a autoridade lançadora desconsiderou a escrituração contábil e apurou as bases de cálculo das contribuições devidas por aferição indireta, tomando como base os valores de remuneração contidos em notas fiscais de prestação de serviços, com amparo no art. 33, §§ 3.º e 6.º, da Lei n.º 8.212/1991.

Este crédito foi constituído tomando como parâmetro o percentual de 20% (vinte por cento) incidente sobre o valor das notas fiscais de prestações de serviços, para fins de remuneração da mão-de-obra dos segurados empregados, conforme disposto no artigo 450, inciso I, e artigo 451, § 2.º, ambos da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009. Da base de cálculo apurada foram deduzidos os valores de remuneração declarados nas GFIP's. O resultado foi lançado no CNPJ do contribuinte, em virtude da falta de identificação das matrículas CEI nas notas fiscais de prestação de serviços, conforme Relatório de Lançamentos - RL.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 29/02/2012 (e-fls. 558/578), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para replicar, *litteris*:

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente da autuação em 31/01/2012 (fls. 81, 102, 110 e 126), tendo apresentado impugnação em 29/02/2012, através do arrazoado de fls. 558/578, a seguir sintetizado.

- 1) Alega a tempestividade da impugnação.
- 2) Aponta em preliminar a inobservância do princípio ao contraditório, da ampla defesa, da legalidade e a nulidade do auto de infração.

Relata que a ação fiscal foi prorrogada por diversas vezes pela autoridade fiscal sem notificar o sujeito passivo dos motivos. Explica que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF emitido em 18/08/2010 foi prorrogado doze vezes e encerrado em 03/10/2011 e aberto um Termo de Início de Ação Fiscal na mesma data e que este se encontra prorrogado até 09/12/2011 e que o contribuinte não sabe qual é a situação atual, tendo recebido somente um termo de encerramento de procedimento fiscal e um termo de início de procedimento fiscal e que os demais foram feitos à sua revelia. Alega que o mandado é único e se novo procedimento foi instaurado, ele deveria ser informado do resultado do anterior. Afirma que o fiscal está a descoberto ou procedeu de forma ilegal não renovando os prazos para o contribuinte, anulando-se o mandado anterior.

Aduz que o Termo de Início de Procedimento Fiscal é ilegal, pois perdeu a validade a partir de 10/12/2011 e que o MPF n.º 0220100-2011-00475-1 venceu em 24/01/2012 e que por esta razão a autoridade fiscal não poderia lavrar Auto de Infração em 31/01/2012, pois o mesmo já estava a descoberto em relação àquele MPF e que um MPF válido até 24/01/2012 não pode produzir efeitos até 31/01/2012 e tampouco poderia haver outro termo aberto sem se ter o resultado do primeiro, prejudicando a defesa, o contraditório e o entendimento por parte da empresa. Encerra afirmando que a autoridade fiscal não possuía a competência e o respaldo legal para a lavratura da autuação em razão do MPF n.º 02.01.00-2010-00469-3 estar vencido (DOC. 1) e de que o outro MPF 02.01.00-2011-00475-1 não foi renovado dentro do seu prazo e muito menos dado ciência do resultado do anterior, ou seja, este é nulo de pleno direito. Conclui que os Autos de Infração são nulos, pois eivados de vícios que afrontam aos princípios constitucionais da legalidade, contraditório, ampla defesa e razoabilidade, dentre outros.

Reclama que o fiscal não justificou o porquê das constantes prorrogações de seu MPF.

Outro fato que teria dificultado a defesa diz respeito ao Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal que foi anulado por estar incorreto e substituído e que isto lhe trouxe confusão, pois que não sabia qual documento deveria esclarecer.

Alega que não houve equidade de prazos. Observa que do início da ação fiscal até a lavratura do Auto de Infração decorreram 18 meses e que teve apenas um mês para rever tudo o que foi feito pela autoridade fiscal. Reclama que os prazos concedidos eram exíguos e que a autoridade fiscal deixou de lhe atender no tocante a dúvidas e levantamentos. Alega infringência ao art. 37 da CF/1988.

Requer seja deferido prazo para que possa apresentar provas, além de diligências e perícia para elucidação da matéria.

Relata que no item 7 do Relatório Fiscal constou informado o período de 2008, que não faz parte do período abrangido pelo MPF, causando confusão e tornando impossível a sua defesa, pedindo a nulidade do Auto de Infração.

Sustenta que houve inobservância aos princípios constitucionais do Contraditório, da Ampla Defesa, da Legalidade, da Informação e do direito de ver respondidas as suas petições, pedindo pela anulação dos Autos de Infração.

Dos fatos alegados pela fiscalização e enquadramento legal

Insurge-se contra a lavratura do Auto de Infração Debcad n.º 37.330.756-0 alegando que declarou em GFIP o que efetivamente pagou aos segurados e que não poderia declarar em 2007 os valores resultantes da aferição indireta procedida pelo fiscal em 2012.

Entende que esta multa não pode prosperar, pois fere todos os direitos fundamentais.

Alega que a autoridade fiscal agiu de forma arbitrária e ilegal, aplicando os princípios da oportunidade e da competência de forma equivocada, além de utilizar legislação recente para fatos geradores pretéritos, infringindo o art. 144 do CTN, a exemplo da Resolução do CFC n.º 1.282/2010 aplicada para 2007 e da Lei n.º 11.941/2009.

Sustenta que está enquadrada no regime de tributação pelo Lucro Presumido, conforme faz prova sua DIPJ 2008/2007 anexa (DOC. 5) e que por esta razão estaria desobrigada de apresentação de escrituração contábil (Inciso II, § 16, artigo 225,

Decreto n.º 3.048/1999), sem que lhe fosse atribuída qualquer penalidade, nem tratamento mais gravoso.

Aduz que possui o Livro Caixa (DOC. 7) além do Livro Diário lançado pelo regime de caixa, com as provisões de final de exercício (contabilidade simplificada) a fim de atender a legislação para fins societários (Lei 6.404/1976) mas que a autoridade fiscal não permitiu que lhe fosse enviado o Livro Caixa, exigindo arbitrariamente o Livro Diário (DOC. 3) ainda que desobrigado, em desrespeito ao Princípio da Legalidade Estrita da Administração Pública.

Reclama que durante a ação fiscal o auditor nunca analisou os documentos comprobatórios, atendo-se somente aos arquivos digitais.

Assevera que não há no caso concreto a configuração da hipótese do arbitramento prevista no art. 148 do CTN, pois não houve ausência de documentação e nem esta era imprestável. Alega que a autoridade fiscal teria que primeiramente comprovar que a documentação era imprestável para ser autorizada a fazer o arbitramento, o que não fez, pulando uma etapa crucial no processo. Afirma que apresentou os documentos comprobatórios desses custos (folhas de pagamento, SEFIP/GFIP/GPS etc.) que não foram aceitos pelo fiscal por única vontade deste, sem autorização legal para fazer o arbitramento, citando Acórdão n.º 10247322/2006 do CARF. Afirma também que a autoridade fiscal deveria fazer uso de provas robustas para arbitrar, vez que havia condição perfeitamente possível para levantar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o que não foi feito.

Alega também que a autoridade fiscal está rasgando a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional – CTN no que respeita o princípio da Irretroatividade, quando tenta aplicar uma Instrução Normativa editada em 13 de novembro de 2009 (971), e uma Resolução em 2010 (1.282 CFC) a fatos ocorridos de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2007. Segundo entende, a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 e a Resolução 1.282 do CFC, não podem ser aplicadas a fatos ocorridos em 2007, para penalizar o contribuinte, nos termos do art. 150, III, “a”, da CF/1988 e art. 144 do CTN.

Explica que contabilizou a maioria de suas despesas no próprio mês, pois a folha de pagamento era paga dentro do próprio mês e que as contribuições previdenciárias eram contabilizadas no momento do pagamento - em outro mês, tornando possível confrontar as folhas de pagamento com os recolhimentos e ainda que se apurasse alguma diferença, não justificaria a aplicação de aferição indireta.

Relata que as diferenças foram explicadas em relatório apresentado à autoridade fiscal (DOC. 6) além de terem sido feitos pedidos para, caso fosse constatado alguma diferença com incidência da contribuição previdenciária, haveria recolhimento imediato (DOC. 8) e que nunca houve resposta a nenhum dos requerimentos, fazendo com que o contribuinte ficasse na expectativa de que estava atendendo ao fiscal, de boa-fé, e ao solicitar o prazo de defesa do Termo de Constatação e Esclarecimento n.º 3 (DOC. 3.), não foi atendido. Reclama que o auditor compareceu com o termo de encerramento, juntamente com o Auto de Infração, impossibilitando a defesa pelo contribuinte. Alega que o auditor fiscal teve 18 meses para apuração e o contribuinte apenas 05 dias para a resposta, o que seria mais uma ilegalidade realizada pela autoridade fiscal.

Aduz que o princípio da oportunidade foi utilizado de forma equivocada, pois diz respeito a componentes patrimoniais e que não guarda relação com a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Pretende fazer uso de perícia para provar que o que está lançado na contabilidade é o registro real de remuneração dos segurados a seu serviço o que irá demonstrar nos diversos centros de custos existentes. Afirma que os lançamentos contábeis estão todos conciliados com os extratos bancários, ou seja, refletem a realidade dos gastos da empresa e, não é possível dessa forma, que não estivesse registrado os negócios do contribuinte - como quer fazer crer a autoridade fiscal.

Explica que a falta de constatação da autoridade fiscal deveu-se por um erro grosseiro do mesmo, explicando que a empresa possui na escrituração desse ano cerca de 17 (dezessete) centros de custos, onde um documento contábil é escriturado - rateando seu valor em 17 (dezessete) contas diferentes, que representam despesas, custos ou outros. Dessa forma a autoridade fiscal não irá de imediato reconhecer os

lançamentos sem aglutiná-los, por folha, o que foi demonstrado a ele (DOC. 6) e (DOC. 8) e o mesmo, sem dar nenhuma resposta ao contribuinte, não quis observar. Tal mecanismo será provado por laudo pericial quando da realização da diligência.

Conclui que os lançamentos por aferição indireta foram efetuados sem motivos ou autorização legal válida para isso e que a contabilidade está de acordo com o disposto no Decreto n.º 3.048/1999 e na Lei n.º 6.404/1976 e que os documentos permitem a aferição direta das contribuições previdenciárias.

Alimentação sem inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador

Alega que os lançamentos relativos a alimentação são equivocados e que dentre as notas fiscais que serviram de base para o lançamento encontram-se notas fiscais de compra de materiais e despesas de representação, que não fazem parte da alimentação de trabalhador.

Reclama que o auditor não examinou nenhum documento do impugnante, limitando-se à análise de arquivos digitais.

Traz aos autos cópia do cadastro do PAT efetuado pela empresa em 25/03/2002 RC 853091610 BR (DOC. 19), o qual não foi aceito pelo fiscal sem nenhuma justificativa.

Sustenta que a autoridade fiscal lançou a contribuição previdenciária sobre valores pagos a pessoa jurídica a título de alimentação (DOC. 9), além de pagamentos de cartão de crédito, valores em duplicidade (DOC. 18), como remuneração *in natura*, o que não é o caso. Alega que os valores ali constantes não foram pagos com vista a beneficiar funcionários e sim como parte da atividade normal da empresa contribuinte, como representação, material de expediente comprado em supermercado, de limpeza, mantimento para produzir alimentos em cozinha própria etc.

Relata que tais pagamentos referem-se à compra em supermercados, pagamento a restaurante (quando o sócio faz reunião com clientes) e compra de mantimentos para fabricação própria - o que não tem o condão de se considerar como remuneração indireta como benefício a empregados, vez que a alimentação aos funcionários é fornecida *in natura*.

Alega que fornece alimentação a seus empregados, possuindo refeitório para os empregados do setor administrativo e levando as refeições aos canteiros de obras, conforme comprovam as fotografias das instalações do refeitório (DOC. 10) e as notas fiscais de fornecimento de refeições anexas (DOC. 9). E quando a alimentação é fornecida diretamente pelo empregador, não integra a base de cálculo.

Afirma que a jurisprudência pacificou o entendimento em relação à alimentação *in natura* no sentido de que, quando é fornecida pela empresa, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT, porque não possui natureza salarial.

Informa que está apresentando as notas fiscais de compras e representações (DOC. 9) para comprovar que não se enquadram na hipótese levantada pela autoridade fiscal.

Sustenta que os supostos fatos geradores de contribuições previdenciárias foram recolhidos o que pode ser comprovado à vista das guias de pagamento e para fazer prova dessas alegações junta cópias das GFIP com relação de empregados, além dos pagamentos efetuados pelas GPS (DOC. 11).

Obrigação Acessória

A autoridade fiscal embasou a multa aplicada para fatos geradores ocorridos em 2007, no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, modificado pela Lei n.º 11.941/2009, ou seja, a autoridade está aplicando uma norma de 2009 para fatos ocorridos em 2007, o que é vedado pelo Princípio da Irretroatividade e pelo art. 144 do CTN. Acrescenta que este inciso não se aplica ao caso, pois trata de declaração real da empresa e não de declaração arbitrada.

Repisa que não poderia declarar em GFIP em 2007 uma situação que foi constatada em 2012, baseada em suposições fiscais.

Afirma que efetuou todos os pagamentos devidos e que por esta razão a infração não pode prosperar.

Do pedido de diligência

Pede a realização de diligência para apurar todos os fatos narrados na impugnação, alegando que não é possível que a inobservância de princípios e de procedimentos sejam analisados sem o exame da documentação e da oitiva de pessoas para comprovar que as alegações do contribuinte são verdadeiras, anulando o procedimento fiscal e iniciando outro MPF, desta vez de forma transparente e legal.

Do pedido de perícia

O sujeito passivo pede a realização de perícia. Nomeia perito e elenca os quesitos que solicita serem examinados (fls. 575/576), objetivando demonstrar que a empresa possui contabilidade regular de acordo com a legislação aplicada ao Lucro Presumido e Lei n.º 6.404/1976. Acrescenta que constam registrados os valores de bases de cálculo e as contribuições previdenciárias e que a fiscalização deve utilizar os valores reais e não os arbitrados.

Dos pedidos

O sujeito passivo requer:

- 1) O recebimento da presente impugnação na forma da lei;
- 2) A nulidade ou improcedência dos Autos de Infração e restauração da justiça e da ordem por meio de uma das preliminares suscitadas, quais sejam:
 - a) Ausência de MPF regular válido para referendar a validade do lançamento fiscal;
 - b) Cerceamento de defesa em razão da falta de equidade dos prazos, ou seja, falta de prazo para a apresentação dos documentos solicitados, bem como a não aceitação dos documentos (Livro Diário, Razão, Livro Caixa) devidamente escriturados na forma da Lei, optando o fiscal pelo arbitramento indevido, o que acarreta a nulidade de todo o lançamento fiscal;
 - c) A falta de fundamentação legal do arbitramento, a legislação extemporânea utilizada no lançamento e a utilização de período do ano de 2008 e 2006 (também o Artigo 144 do CTN), constante no relatório fiscal (item 7) - divergente do MPF e do lançamento fiscal. O cerceamento da ampla defesa e do contraditório em razão da dificuldade do entendimento constante no relatório fiscal, no fundamento legal e no lançamento fiscal, devendo toda a autuação ser nula de pleno direito, devendo ser constituída nova fiscalização para apurar o valor correto das contribuições previdenciárias relativas a 2007;
- 3) E no caso de não serem acolhidas as preliminares com a anulação dos presentes autos de infração, pede a concessão de diligências para que se possa, na forma do melhor direito, de acordo com os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, apurar a verdade dos fatos alegados pelo sujeito passivo, bem como a análise dos documentos em arquivo na sede da impugnante, que sempre estiveram à disposição do fisco para serem examinados e não o foram, garantindo-se a equidade necessária no Estado Democrático e de Direito;
- 4) A possibilidade de produzir novas provas, principalmente a oitiva de testemunhas e a juntada de novos documentos, porque existem afirmações inverídicas da autoridade fiscal que teve 540 dias para realizar seu trabalho e a impugnante apenas 30 dias para se defender e não foi possível à impugnante realizar sua defesa e juntar outros documentos necessários;
- 5) A produção de prova pericial, sendo nomeado um perito neutro ou como a lei estabelecer, sendo acatada a nomeação do perito da impugnante o Sr. Renan Ferreira de Oliveira, brasileiro, CPF 193.663.452-04;
- 6) A improcedência do presente Auto de Infração em todos os aspectos técnicos, fáticos e jurídicos, determinando seu arquivamento imediato;
- 7) A nulidade do lançamento relativo ao PAT em razão da vasta jurisprudência do STJ, parecer PFN n.º 2117/ 2011, no sentido de que o auxílio alimentação *in natura* não é base de cálculo para as contribuições previdenciárias, devendo ser nulos tais lançamentos;
- 8) Anulação do Auto de Infração da multa acessória pela não informação na GFIP de valores arbitrados pela fiscalização. É impossível declarar em GFIP valor arbitrado pela fiscalização até mesmo por não serem valores reais de base de cálculo de contribuição previdenciária, devendo ser nulos tais lançamentos; e

9) As demais autuações devem ser nulas pelos demais argumentos apresentados, inclusive a aferição indireta, por não ter razão de se sustentar, por falta de prova robusta da fiscalização que a justifique.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. A decisão *a quo* trouxe os seguintes capítulos: **a)** Das preliminares: (i) Tempestividade; e (ii) Da arguição de nulidade; **b)** Mérito: (i) Alimentação; (ii) Da Aferição Indireta como método de Arbitramento; (iii) Descumprimento de Obrigação Acessória; (iv) Do pedido de diligência; (v) Do pedido de perícia; (vi) Do pedido de juntada de novos documentos; e (vii) Do pedido para produção de prova testemunhal.

Ao final, consignou-se em conclusão:

Nestes termos, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para:

- a) manter o crédito tributário remanescente no AI Debcad n.º 37.330.755-1, cujo valor principal passou a ser de R\$ 350.608,25 (trezentos e cinquenta mil, seiscentos e oito reais e vinte e cinco centavos);
- b) manter o crédito tributário remanescente no AI Debcad n.º 37.330.757-8, cujo valor principal passou a ser de R\$ 88.414,24 (oitenta e oito mil, quatrocentos e quatorze reais e vinte e quatro centavos); e
- c) manter o crédito tributário lançado no AI Debcad n.º 37.330.756-0 e no AI Debcad n.º 37.330.758-6.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 25/05/2016 (e-fls. 3.812/3.865), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, pede:

- 1) O recebimento do presente recurso na forma da lei;
- 2) A reforma da presente decisão (Acórdão n.º 10-56.182 – 6.ª Turma da DRJ/POA) no que foi contrário aos pedidos da recorrente quando da sua impugnação, a fim de julgar a nulidade ou improcedência do presente auto de infração, pelo reconhecimento e restauração da justiça e da ordem por meio de uma das preliminares levantadas ou das razões fáticas e jurídicas apresentadas;
- 3) A nulidade ou improcedência dos presentes autos de infração, pelo reconhecimento e restauração da justiça e da ordem por meio de uma das preliminares levantadas, quais sejam:
 - a) Ausência de MPF regular válido para referendar a validade do lançamento fiscal. Que caso não seja acatada;
 - b) Cerceamento de defesa em razão da falta equidade dos prazos, ou seja, falta de prazo para a apresentação de documentos solicitados, bem como a não aceitação dos documentos (Livro Diário, Razão, Livro Caixa) devidamente escriturados na forma da Lei, optando o fiscal pelo arbitramento indevido, o que acarreta a nulidade de todo o lançamento fiscal. Que caso não seja acatado;
 - c) A falta de fundamentação legal do arbitramento, a legislação extemporânea utilizada no lançamento e a utilização de período do ano de 2008 e 2006 (também o Artigo 144 do CTN), constante no relatório fiscal (item 7) divergente do MPF e do lançamento fiscal, cuja a autorização para fiscalizar é o ano de 2007, ante o exposto é visível o cerceamento da ampla defesa e do contraditório do contribuinte, pois em razão da dificuldade do entendimento constante no relatório fiscal, no fundamento legal e no lançamento fiscal, devendo toda a autuação ser nula de pleno direito, devendo ser constituída nova fiscalização para apurar o valor correto da contribuições previdenciárias para o período de 2007, se for o caso, por ser de razoável entendimento e justiça.

- 4) E não sendo as preliminares consideradas para efeito de anulação dos presentes autos de infração, a concessão de diligências para que se possa, na forma do melhor direito, de acordo com os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, apurar a verdade dos fatos alegados pela recorrente, bem com a análise dos documentos em arquivo na sede da recorrente, que sempre estiveram à disposição do fisco para serem examinados e não foram, garantindo-se então a equidade necessária no Estado Democrático e de Direito;
- 5) A possibilidade da recorrente produzir novas provas, principalmente a oitiva de testemunhas e a juntada de novos documentos, pela razão grave em que existem afirmações inverídicas da autoridade fiscal que teve 540 dias para realizar seu trabalho e a recorrente apenas 30 dias para se defender e, não precisa ser um especialista em direito para se ver que não foi possível a recorrente realizar sua defesa e juntar outros documentos necessários;
- 6) A produção de prova pericial, sendo nomeado um perito neutro ou como a lei estabelecer, sendo acatada a nomeação do perito da recorrente o Sr. RENAN FERREIRA DE OLIVEIRA, brasileiro, casado, contador, portador do RG: 0669776-3 - SESEG (AM) e do CPF: 193.663.452-04, residente e domiciliado na Rua 01, n.º 305, Bloco 8-B, apto 201 - Dom Pedro, Manaus (AM);
- 7) A improcedência do presente auto de infração em todos os aspectos técnicos, fáticos e jurídicos, determinando seu arquivamento imediato;
- 8) A nulidade do lançamento relativo ao PAT em razão da vasta jurisprudência do STJ, parecer PFN n.º 2.117/2011, no sentido de que o auxílio alimentação in natura não é base de cálculo para as contribuições previdenciárias, devendo ser nulos tais lançamentos;
- 9) Anulação do auto de infração da multa acessória pela não informação na GFIP de valores arbitrados pela fiscalização. É impossível declarar em GFIP valor arbitrados pela fiscalização até mesmo por não serem valores reais de base de cálculo de contribuição previdenciária, devendo ser nulos tais lançamentos;
- 10) As demais autuações devem ser nulas pelos demais argumentos apresentados, inclusive a aferição indireta, por não ter razão de se sustentar, por falta de prova robusta da fiscalização que a justifique.
- 11) A nulidade de todos os autos de infração e a re-fiscalização por outra equipe ou outro fiscal para apurar a veracidade dos valores contidos nos documentos contábeis e fiscais.

Na peça recursal, após tecer explicações sobre Tempestividade, Decisões equivocadas da Delegacia de Julgamento e Considerações gerais, aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Preliminares: (i) Da não observação ao princípio do contraditório, da ampla defesa, da legalidade e da nulidade do Auto de Infração; (ii) Do julgamento da Delegacia de Julgamento 6.^a Turma quanto aos MPFs; (iii) Do julgamento da Delegacia de Julgamento 6.^a Turma quanto aos períodos lançados pela autoridade fiscal; **b)** Mérito: (i) Dos fatos alegados pela fiscalização e enquadramento legal - Resumo dos Autos de Infrações; (ii) Da aferição indireta; (iii) Alimentação sem PAT; (iv) Não houve descumprimento de obrigação acessória; (v) Outras justificativas relevantes, do pedido de diligência e da produção de prova pericial.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Fl. 13 do Acórdão n.º 2202-005.306 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.720084/2012-78

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 28/04/2016, e-fl. 3.810, protocolo recursal em 25/05/2016, e-fl. 3.812), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminares antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade

Alega o recorrente a nulidade por cerceamento ou preterição do direito de defesa, sustentando a não observação ao princípio do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da razoabilidade, da Informação, da oportunidade e da competência e do direito de ver respondidas as suas petições, tudo para corroborar com a nulidade do Auto de Infração e infringência ao art. 37 da Constituição Federal. Aduz, ainda, em caráter de nulidade, que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não é eficaz, sendo inválido, tendo perdido seu prazo. Argumenta que o MPF foi prorrogado por diversas vezes e sem notificação do fiscalizado e sem justificativa com motivo que fosse válido. Diz, também, que os períodos lançados pela autoridade fiscal não são possíveis de serem autuados, afirmando que a autoridade fiscal não possuía a competência e o respaldo legal para a lavratura. Pondera que não houve equidade de prazos, sendo o prazo de defesa inferior ao prazo de fiscalização. Informa, outrossim, que caiu em equívoco por ter sido tornado sem efeito Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal. Em síntese, argui diversas temáticas para caracterizar a nulidade do auto de infração e do procedimento.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A despeito dos argumentos, não restou demonstrado qualquer efetivo prejuízo para a defesa ou nulidade nos autos. Não consta dos autos que o recorrente tenha tido qualquer prejuízo para se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa. Procedimentalmente o procedimento é hígido e regular.

Consta nos autos que a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma

legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação. Aliás, a legislação aplicada foi, sim, a contemporânea aos fatos geradores.

Por conseguinte, não se pode falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Noutro prisma, é cediço no âmbito da jurisprudência do CARF que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária, de modo que estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei, não gerando nulidades eventuais irregularidades em tais instrumentos, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. Eventuais problemas na cientificação do sujeito passivo, ainda que se pudesse cogitar de terem ocorrido, não acarreta nulidade do lançamento, ainda mais se não há provas de efetivo prejuízo para a defesa, sendo possível lembrar o antigo enunciado n.º 25 do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social.

Portanto, não padece de nulidade a Notificação de Lançamento, lavrada por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Não se viola o art. 37 da Constituição Federal, tampouco ocorre cerceamento ou preterição do direito de defesa, nem há inobservância ao princípio do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da razoabilidade, da Informação, da oportunidade, da competência, do direito de ver respondidas as suas petições, da publicidade ou da eficiência. A autuação dos autos é válida e regular em seu procedimento, podendo-se discutir o mérito.

Nos autos se vê que a defesa exerceu o contraditório e se defendeu plenamente das acusações fiscais, inclusive, em primeira instância, obteve parcial vitória em parte o lançamento. Nas peças recursais foram apresentadas amplas razões e não houve qualquer limitação ao direito de defesa, decerto que não se pode falar em nulidade por conta do MPF ou do MPF-C.

No mesmo sentido os Acórdãos do CARF ns.º 2202-005.097¹, 10/04/2019; 2202-005.048, de 15/05/2019; 1302-003.487, 13/05/2019; 2202-005.050, de 13/03/2019; 2301-005.952, de 12/03/2019; 3301-005.963, de 27/03/2019; 3401-006.001, de 27/03/2019; 2401-006.194, de 11/04/2019; 2301-005.783, de 15/01/2019; 9202-007.528², 29/01/2019; 1401-003.122, de 19/02/2019; 1402-003.702, de 23/01/2019.

Em suma, compreende-se que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração, descabendo pleitear nulidade do lançamento por eventual irregularidade em sua emissão, prorrogação ou ciência. De mais a mais, a autoridade fiscal do caso concreto é competente para proceder a autuação, tendo indicado as normas legais que entendeu aplicáveis ao caso concreto.

Tem-se, ainda, que destacar que o procedimento fiscal é regido pelo Decreto 70.235, de 1972, o qual estabelece prazo específico para apresentação de defesa pelo contribuinte, tratando-se de prazo legal imposto em lei, não se cogitando de violação da equidade por ser o procedimento fiscal inquisitório, do caso concreto, em tempo superior ao prazo de impugnação (30 dias).

No mais, adoto as razões de decidir da decisão vergastada, por ser de clareza solar, pelo que, doravante, entendo suficiente transcrevê-las, haja vista minha concordância com os fundamentos bem postos naquele *decisum*, logo, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), peço vênia para expor os trechos daquela decisão onde estão consignados os motivos determinantes, que entendo irreparáveis e os quais reputo consistentes e válidos, não tendo o recorrente infirmado tais fundamentos ao replicar os argumentos já esposados originalmente na impugnação, *verbo ad verbum*:

Da arguição de nulidade.

O sujeito passivo pretende ver reconhecida em seu favor a nulidade ou improcedência dos Autos de Infração alegando inobservância aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade. Para tanto, apresenta em síntese os seguintes argumentos:

- 1) tece várias considerações acerca dos Mandados de Procedimento Fiscal – MPFs contra si emitidos na diligência e na ação fiscal, respectivamente, alegando confusão e ausência de MPF regular válido a respaldar a ação fiscal;
- 2) cerceamento do direito de defesa em razão da falta de equidade entre os prazos para a autoridade fiscal e os concedidos à empresa;
- 3) a referência no Relatório Fiscal a período diverso daquele constante no Mandado de Procedimento Fiscal; e
- 4) a não aceitação dos documentos escriturados, com opção indevida pelo procedimento de aferição indireta e a ausência de fundamentação legal do arbitramento.

O sujeito passivo alega que recebeu somente um termo de encerramento e um termo de início de procedimento fiscal e que os demais foram feitos à sua revelia e que não sabe qual é a situação atual. Sustenta que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é único e se novo procedimento foi instaurado, ele deveria ser informado do resultado do anterior. Alega nulidade por desconhecimento e confusão.

¹ Acórdão de minha relatoria julgado à unanimidade.

² Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), responsável pela uniformização da jurisprudência dos Colegiados (Turmas Ordinárias do CARF).

O Relatório Fiscal no seu item 5.1 às fls. 131 informa que através do MPF n.º 02.20100-2010-00469-3 (fls. 757) foi efetuada diligência fiscal na empresa cujo encerramento foi comunicado ao sujeito passivo através do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF. Este é o documento próprio para comunicar o fim daquele procedimento fiscal e foi devidamente emitido e cientificado (pessoalmente) ao sujeito passivo em 03/10/2011, conforme se vê de cópia deste documento, às fls. 800 dos autos. Esta informação também constou explicitada no corpo do Termo de Início de Procedimento Fiscal da ação fiscal que se seguiu à diligência, às fls. 03 dos autos, cujo texto transcreve-se:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, damos INÍCIO a fiscalização das Contribuições Previdenciárias em relação ao sujeito passivo e período acima identificados, com fundamento no disposto nos art. 2.º e 3.º da Lei n.º 11.457/2007.

- Considerando o encerramento da Diligência Fiscal, sob Mandado de Procedimento Fiscal 02.2.01.00-2010-00469, mediante Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF.

- Considerando que no curso da referida Diligência Fiscal apurou-se que no exercício de 2007 a empresa em análise possui conta contábil de alimentação no valor de R\$ 260.541,73, mas não possui cadastro no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT e que a contabilidade não reflete a realidade, e a diferença a ser aferida com base nas notas fiscais de serviço corresponde ao montante de R\$ 1.389.173,2 de base de cálculo.

- Fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a deixar à disposição desta Auditoria Fiscal, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 5 dias úteis Período de apuração: 01/2007 a 12/2007

- Informações de folha de pagamento e contabilidade em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores.

Prazo: 10 dias úteis Período de apuração: 01/2007 a 12/2007

- Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos)

- Livro Diário

- Livro Razão

- inscrição no programa de alimentação do trabalhador - PAT

Portanto, o encerramento da diligência fiscal ficou perfeitamente definido com a conclusão do referido procedimento fiscal registrado em termo próprio (Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF), constando no TEPF da diligência e no TIPF da ação fiscal subsequente o resumo das ações e resultados da diligência, com a devida ciência do sujeito passivo, não havendo que se alegar nulidade por desconhecimento e confusão.

Colhe-se dos elementos dos autos que o sujeito passivo foi objeto de diligência fiscal comandada pelo MPF n.º 02.20100-2010-00469-3 emitido em 18/08/2010, conforme constou explicitado no item 5.1 do Relatório Fiscal e cujo procedimento iniciou com a ciência do sujeito passivo do competente Termo de Início de Ação Fiscal e se encerrou com a emissão do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF em 03/03/2011. Na sequência, foi submetido à ação fiscal comandada pelo MPF n.º 02.2.01.00-2011-00475-1, de 26/09/2011. O início deste procedimento se deu com a ciência pessoal do sujeito passivo do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 03/10/2011, conforme se observa às fls. 03/04 dos autos e o encerramento da ação fiscal ocorreu em 31/01/2012, com a ciência pessoal do sujeito passivo do TEPF, às fls. 554. Logo, os procedimentos de diligência e de ação fiscal foram devidamente iniciados e encerrados e tais fatos são de pleno conhecimento do sujeito passivo, tanto assim que neste momento ele reconhece a etapa seguinte do procedimento administrativo-fiscal, que é a fase contenciosa, ao exercer o seu direito de defesa, tendo apresentado impugnação tempestiva ao lançamento fiscal.

Portanto, não se sustenta a tese de nulidade por “confusão”.

Quanto à alegação de que o MPF n.º 02.20100-2010-00469-3 que norteou a diligência fiscal foi prorrogado diversas vezes sem notificação dos motivos ao sujeito passivo, há que se esclarecer que a Portaria RFB n.º 11.371, de 12/12/2007 (DOU 20/12/2007), vigente à época da realização da diligência, ao estabelecer normas para a

execução de procedimentos fiscais, determinou no seu art. 11, inciso II, que o MPF tinha o prazo máximo de 60 dias em caso de diligência e no art. 12 definiu que a prorrogação do prazo poderia ser efetuada pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias. Esta orientação permaneceu inalterada na vigência da Portaria RFB n.º 3.014/2011 que norteou a ação fiscal desenvolvida junto ao sujeito passivo.

Como se vê, a prorrogação de MPF não requer a explicitação de motivos, ao contrário do que alude o sujeito passivo.

O sujeito passivo reclama que os MPFs foram prorrogados sem lhes dar ciência. A Portaria RFB n.º 3.014, de 29/06/2011 (DOU de 30/06/2011), vigente à época da ação fiscal, determinou em seu art. 4.º que o MPF seria emitido exclusivamente em forma eletrônica. E o parágrafo único do mesmo artigo determinou que a ciência pelo sujeito passivo do MPF, dar-se-ia no sítio da RFB na Internet, no endereço, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. Esta era também a orientação vigente à época da diligência fiscal, nos termos da Portaria RFB n.º 11.371/2007. O Termo de Início de Ação Fiscal notícia este procedimento no corpo do seu texto, que informa:

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o aplicativo Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

Logo, as alterações dos MPFs, incluindo-se as decorrentes de prorrogação de prazo, estavam disponibilizadas ao sujeito passivo para consulta na internet e inclusive assim permanecem após a conclusão do procedimento fiscal.

Portanto, não há que se falar em falta de ciência de prorrogação de MPF.

O sujeito passivo alega ausência de MPF regular para referendar a validade do lançamento fiscal. Segundo relata, o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 02.2.01.00.2011.00475-1, de 26/09/2011, venceu em 24/01/2012 e por esta razão não poderia validar Auto de Infração lavrado em 31/01/2012 ao argumento de que este período estaria a descoberto em relação àquele MPF.

Sem razão. O MPF citado e que comandou a ação fiscal em comento venceu em 24/01/2012, porém foi prorrogado até 23/05/2012, conforme se vê de consulta na rede mundial de computadores, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br nesta data, ao se informar o CNPJ e o código de acesso da empresa constantes no Termo de Início de Ação Fiscal, de fls. 03. Considerando-se que o sujeito passivo foi cientificado dos Autos de Infração lavrados na ação fiscal em 31/01/2012 (fls. 81, 102, 110 e 126) e que este período estava albergado pelo MPF, eis que prorrogado até 23/05/2012, conclui-se que a lavratura dos Autos de Infração sob exame ocorreu dentro do período de validade do referido MPF.

Em assim sendo, não há nenhuma irregularidade neste ponto, constatando-se que a ação fiscal foi comandada por MPF válido, afastando-se a tese de nulidade.

O sujeito passivo aponta outro fato que lhe teria dificultado a defesa e que diz respeito ao Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal n.º 1. A substituição daquele documento pelo Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal n.º 2, em virtude da ocorrência de erro na identificação do MPF, não implicou em prejuízo para o sujeito passivo, o qual através do seu relato minucioso demonstra conhecer com nitidez o fato ocorrido e a providência adotada pela autoridade lançadora para saná-lo, não deixando dúvidas de que o primeiro documento foi anulado e tornado sem efeito e que por esta razão o sujeito passivo deveria se manifestar acerca das questões postas pela autoridade fiscal no Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal n.º 2. O documento substitutivo, às fls. 42 dos autos, trouxe no corpo do seu texto esclarecimento pontual sobre a questão que não deixa margem à dúvida. Veja-se:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos art. 2.º e 8.º do Decreto 70.235, de 06/03/1972, e com base no inciso III do art. 32 e nos § 1.º e 2.º do art. 33, ambos da Lei n.º 8.212/1991 e nos art. 2.º e 3.º da Lei n.º 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a, no prazo de cinco dias úteis, esclarecer ou confirmar as informações, CONSTATAMOS os fatos abaixo discriminados:

Tornar sem efeito o Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimento n. 1, por ter sido emitido com número de MPF da diligência anterior procedida na empresa e fica e a empresa com novo prazo de cinco dias úteis à contar da data de recebimento deste termo.

Logo, aqui também não há que se falar em nulidade por “confusão”.

Quanto ao prazo para a interposição de defesa, tido na impugnação como óbice ao exercício do contraditório e do direito de ampla defesa, por exíguo, destaca-se que o art. 15 do Decreto n.º 70.235/1972 que rege o processo administrativo fiscal estabelece que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Portanto, os prazos estão estabelecidos na legislação que rege a matéria.

Outra questão trazida como elemento de nulidade é a de que a autoridade fiscal deixou de atender o sujeito passivo no tocante a dúvidas e levantamentos. Não há nos autos nenhum registro ou documento que demonstre esta ocorrência durante a ação fiscal. Nas vezes em que o sujeito passivo foi demandado a se manifestar por escrito pela autoridade lançadora, o fez de forma breve e sucinta e não apontou dúvida em relação ao questionado. Na impugnação também não externou dúvida em relação à origem dos levantamentos e dos valores, demonstrando conhecer com nitidez o que lhe foi exigido. A simples manifestação genérica sem a demonstração concreta de fatos e motivos, acompanhada de documentos hábeis, impede a apreciação de forma plena da matéria. Ademais, não há elementos de prova capazes de sustentar esta acusação. Em decorrência, não que se declarar nulidade por este fato.

No tocante ao fato do Relatório Fiscal ter citado em uma passagem, período diverso daquele efetivamente fiscalizado, trata-se de circunstância que não macula a exigência fiscal regularmente constituída por autoridade com competência legal, observando-se que o mesmo relatório identificou o período fiscalizado de forma correta no seu item 1 e o sujeito passivo demonstra conhecer esta informação, tanto que foi capaz de apontar a incorreção. Logo, este fato não trouxe nenhum prejuízo à defesa do sujeito passivo, não havendo que se invocar a nulidade do feito.

Quanto ao pedido de nulidade sob o argumento de que os documentos escriturados não foram aceitos e que houve a opção indevida pela aferição indireta, cabe referir que a aferição indireta não é procedimento discricionário. Como se verá no exame de mérito, a sua adoção exige a presença de irregularidades definidas em lei e que foram identificadas no presente caso, autorizando a sua aplicação, não sendo possível, nestas condições, atender ao pedido do sujeito passivo para efetuar o lançamento das contribuições tomando como base nos valores constantes nos seus documentos escriturados.

Em relação à fundamentação legal que consubstanciou o procedimento de aferição indireta das bases de cálculo lançadas, verifica-se que constou devidamente citada e inclusive transcrita no Relatório Fiscal às fls. 132 e 133 e no Relatório de Fundamentos Legais do Débito de fls. 106, não havendo que se alegar nulidade por ausência deste quesito.

Nos seus pedidos finais o sujeito passivo alega cerceamento de defesa em razão de dificuldade de entendimento do relatório fiscal, do fundamento legal e do lançamento. A alegação é genérica. Em nenhum momento o sujeito passivo pontua as situações que está a se referir. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 16, inciso III, o sujeito passivo, quando da apresentação da defesa, deveria ter mencionado os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuísse, não produzindo efeitos a alegação feita de forma genérica.

No âmbito do processo administrativo fiscal, os requisitos obrigatórios que devem fazer parte dos Autos de Infração estão dispostos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972. Examinando o processo, constata-se que as peças que compõem estes Autos de Infração atendem aos requisitos do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e contêm os elementos necessários ao exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa pelo contribuinte. Também não se verificam as hipóteses de nulidade relacionadas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972. O Auto de Infração encontra-se

revestido das formalidades legais, apresentando adequada motivação fática e jurídica, podendo ser exigido nos termos da lei.

Por todos os motivos apresentados, verifica-se que não houve ofensa aos princípios constitucionais invocados pelo sujeito passivo, rejeitando-se a tese de nulidade.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

- Diligência/Perícia, cerceamento de defesa. Produção de prova documental e testemunhal

Alega a defesa que ocorreu cerceamento de defesa. Vindica o direito de produzir prova documental e testemunhal, bem como diz ser necessário realizar diligência/perícia.

Pois bem. Entendo que, também, inexistente nulidade nestes pontos. Ora, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação, conforme § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Por outro lado, inexistente previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.

Sendo assim, rejeito a juntada de posterior prova documental e a oitiva de testemunhas.

Quanto à questão da diligência/perícia, passo a analisar.

O recorrente requereu na impugnação a realização de diligência, para produção de prova pericial contábil. A perícia não foi deferida.

Pois bem. Não vejo qualquer equívoco na decisão objurgada ao indeferir o requerimento postulado. A análise do material posto no caderno processual não prescinde de uma perícia para suas conclusões. Além disto, o auditor fiscal não precisa ser contador para o exercício de suas competências tributantes. Eis o teor da Súmula CARF n.º 08, verbis: “*O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.*” (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador e não é o caso em concreto. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Efetivamente, entendo que não pode ser acolhido o requerimento de diligência/perícia, pois inexistente clara demonstração de pertinência para a perícia. A título exemplificativo, os quesitos não pontam a sua necessidade, veja-se, por exemplo, que um dos quesitos indaga se a empresa possui escrita contábil, outro se ela é do lucro presumido, outro se

existe folha para o exercício. Ora, todas estas indagações são constatáveis de pronto com os próprios elementos dos autos e não exigem uma perícia.

Destaque-se, outrossim, que, na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Corretas são as conclusões da decisão de piso, as quais passo a adotar como razão de decidir:

Do pedido de diligência

O sujeito passivo faz pedido de diligência para apurar a verdade dos fatos por ele alegados e para a análise dos documentos disponíveis na sede da empresa, sob o argumento de que não foram examinados pela autoridade lançadora. Sobre o assunto cumpre esclarecer que, embora seja facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear sua realização, em conformidade com o artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pelo artigo 1.º da Lei n.º 8.748/1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993).

Quanto ao pedido de exame dos documentos da empresa, cumpre referir que este procedimento já foi realizado pela autoridade lançadora no decurso da diligência e da ação fiscal, oportunidades em que solicita todos os documentos que julga necessários para esclarecer todos os fatos verificados e eventuais dúvidas advindas do exame dos documentos e registros digitais do sujeito passivo. O item 5.1 do Relatório Fiscal informa que a autoridade lançadora solicitou e examinou os arquivos digitais da folha de pagamento e da contabilidade que lhes foram fornecidos pelo próprio sujeito passivo, além das folhas de pagamento, do livro Diário e do livro Razão em meio papel. Este exame é imprescindível para que a autoridade lançadora firme convicção acerca dos fatos analisados na ação fiscal e é anterior à tomada de decisão para o lançamento fiscal. Encerrada a ação fiscal com a emissão do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, não há mais que se falar no reexame de documentos já examinados, exceto se sobrevier fato novo capaz de alterar o lançamento, o que não é o caso.

Assim, observando o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972, e considerando que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação de convicção, indefere-se o pedido de realização de diligência apresentado pelo sujeito passivo, por prescindível.

Do pedido de perícia

O pedido de perícia é disciplinado pelos artigos 16 e 18 Decreto n.º 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993.

O sujeito passivo pede a realização de perícia. Nomeia perito e elenca os quesitos que solicita serem examinados, objetivando demonstrar que a empresa possui contabilidade regular de acordo com a legislação aplicada ao Lucro Presumido e Lei n.º 6.404/1976. Acrescenta que constam registrados os valores de bases de cálculo e as contribuições previdenciárias e que a fiscalização deve utilizar os valores reais e não os arbitrados.

Conforme já referido, a empresa tributada com base no lucro presumido não é impedida de possuir o Livro Diário. E no caso, apresentou os arquivos digitais correspondentes ao Livro Diário, cujo exame dos lançamentos demonstrou inexactidão em relação à GFIP, registrando valores a menor, autorizando o procedimento de aferição indireta dos valores de remuneração dos segurados que laboraram para a empresa em 2007.

Entendendo o sujeito passivo que inexistem as diferenças nos valores comparados (Contabilidade x GFIP), é sua a obrigação apontar as incorreções no lançamento e apresentar os documentos hábeis a comprovar suas alegações, sendo desnecessária perícia para este fim. Assim, observando o § 1.º do artigo 16 e o artigo 18

do Decreto n.º 70.235/1972, indefere-se o pedido de realização de perícia apresentado pelo sujeito passivo.

Sendo assim, indefiro o requerimento de diligência/perícia.

- Cerceamento de defesa por alegada insuficiência de prazo para apresentação de documentos e por não aceitação dos documentos escriturados.

Alega a defesa que ocorreu cerceamento de defesa pela falta de equidade dos prazos, ou seja, falta de prazo para a apresentação de documentos solicitados, bem como a não aceitação dos documentos (Livro Diário, Razão, Livro Caixa) devidamente escriturados na forma da Lei, optando o fiscal pelo arbitramento, o que acarretaria a nulidade.

Pois bem. Não assiste razão a defesa, uma vez que tais alegações são genéricas e desprovidas de substância fática. A fiscalização, conforme consta nos autos, intimou o contribuinte a apresentar os documentos solicitados e sempre lhe concedeu razoável prazo para exibição do requisitado, não havendo cerceamento de defesa, tampouco tendo sido criada qualquer situação em que se impedisse a entrega da documentação escriturada com fim de arbitramento. De mais a mais, a não concordância decorreu de divergência na escrita, o que ficou bem informado no relatório fiscal. No mais, trata-se de debate pertinente ao mérito.

Sem razão o recorrente neste capítulo.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- Obrigação Principal. Contribuições Sociais Previdenciárias e Contribuições destinadas a terceiros

Como informado nos autos, a título de obrigação principal, para a discussão remanescente, tem-se a exigência: **a)** de contribuição previdenciária a cargo da empresa e à contribuição para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, devidas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007; **b)** de contribuição dos segurados empregados (8%) incidente sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007; **c)** de contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) incidente sobre a remuneração da mão-de-obra aferida com base no valor dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007.

A defesa não se conforma com as referidas exigências. Em suma, contesta a forma de apuração, questiona o arbitramento.

Importante anotar que sobre as rubricas remanescentes não se tem mais, na base de cálculo, valores de alimentação. A despeito da discussão trazida no recurso voluntário, pelo recorrente, de que foi mantida a autuação neste particular, em realidade, manteve-se apenas as demais bases, sendo excluído da base de cálculo a composição do salário alimentação (excluiu-

se, portanto, os valores despendidos pela empresa a título de alimentação, no período de 01/2007 a 12/2007).

Pois bem, para a discussão mantida, não assiste razão ao recorrente. Isto porque, o procedimento se desenvolveu de forma válida e regular. O arbitramento ocorreu em razão de divergências nas informações fiscais do contribuinte e estão bem apontadas na autuação. Neste caso, é certo que a base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pelo sujeito passivo será aferida indiretamente quando a escrituração contábil não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, ou quando houver a apresentação de dados deficiente. O fato da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido estar desobrigada de apresentação de escrituração contábil, não a impede de elaborar e de apresentar o Livro Diário, dentro das especificações legais. Desta feita, uma vez escriturado, o Livro Diário deve conter toda a movimentação da empresa de forma regular e válida.

A problemática é que no caso concreto o relatório fiscal aponta que os valores de remuneração dos segurados empregados escriturados no Livro Diário n.º 18, relativo ao ano-calendário 2007, foram cotejados com os valores de remuneração declarados em GFIP's, sendo revelado que a escrita contábil contém valores de remuneração menores que o montante efetivamente pago aos empregados e sem o devido lastro documental.

Este fato foi externado nos Termos de Constatação e Esclarecimentos ns.º 1 e 2. Tem-se, outrossim, o apontamento de divergências na DIPJ e na GFIP. Isto porque, as informações coletadas na ficha 64 (ORD., SAL., GRAT., OUT. REMUN. A EMPREGADO) da DIPJ ano base 2007, correspondentes ao fato gerador da respectiva base de cálculo das contribuições sociais, apresentam divergências em relação a GFIP, veja-se:

DOCUMENTO	RUBRICA	2007
GFIP	Massa Empregados GFIP	R\$ 1.377.059,00
DIPJ	Ord., Sal., Grat. E Out. Rem. (Ficha 64)	R\$ 371.491,21

Foi, por este motivo, que a escrituração contábil, relativa ao ano base 2007, não foi considerada pela fiscalização, efetivando-se o arbitramento. Claramente, os lançamentos contábeis discrepam e não refletem a real situação da empresa. Nesta hipótese a apuração das bases de cálculo das contribuições devidas por aferição indireta é válida e regular, tomando como base os valores de remuneração contidos em notas fiscais de prestação de serviços, com amparo no art. 33, §§ 3.º e 6.º, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Demais disto, como consignado pela fiscalização, o crédito constituído tomou como parâmetro o percentual de 20% (vinte por cento) incidente sobre o valor das notas fiscais de prestações de serviços, para fins de remuneração da mão-de-obra dos segurados empregados, conforme disposto no art. 450, inciso I, e art. 451, § 2.º, ambos da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, inclusive sendo deduzidos, da base de cálculo apurada, os valores de remuneração declarados nas GFIP's.

Em minha análise, exercendo o controle de legalidade, não verifico erro de procedimento ou erro no julgamento. A despeito da defesa alegar que foram analisados apenas os arquivos digitais, tem-se nos autos uma análise completa. A documentação, em verdade, mostrou-se deficiente, o que ensejou o arbitramento. Malgrado a alegação de que possuía diferentes centros de custos, efetivamente o contribuinte não justificou a contento as

divergências que foram observadas, inclusive não esclareceu, de modo satisfatório, a incongruência entre DIPJ e GFIP, por exemplo. O fato de estar no lucro presumido não lhe dá margem para alegar que estaria desobrigada da correta escrituração do livro diário, quando optou por escriturá-lo, aliás, em tendo livro diário, o livro caixa não poderia afastar a análise daquele.

No mais, adoto a razão de decidir da decisão vergastada, por entender que não merece reparos:

Da Aferição Indireta como método de Arbitramento

O sujeito passivo insurge-se contra o procedimento de aferição indireta utilizado como método de arbitramento para obtenção do valor da mão-de-obra dos segurados que lhe prestaram serviços em 2007.

Sustenta que é optante pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido e que por esta razão estaria desobrigado de apresentação de escrituração contábil (Livro Diário).

Sem razão. O fato da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido estar desobrigada de apresentação de escrituração contábil, nos termos do art. 225, § 16, II do Decreto n.º 3.048/1999, não a impede de elaborar e de apresentar o Livro Diário, como ocorreu. E uma vez existente e apresentado, o Livro Diário deve ser examinado.

Quanto à aferição indireta, a legislação aplicável à matéria, em especial o artigo 33, parágrafos 3.º e 6.º da Lei n.º 8.212/1991, assim determinam:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§ 3.º 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§ 6.º 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.

(...)

Os arts. 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, ao regulamentarem a matéria estabelecem que:

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

(...)

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Sobre o assunto a Instrução Normativa MPS SRP n.º 03/2005, vigente à época dos fatos geradores, assim determinava:

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

(...)

§ 1.º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Na mesma linha a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 assim dispõe:

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

(...)

§ 1.º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

O Relatório Fiscal informa que o comparativo dos valores de remuneração dos segurados do sujeito passivo em 2007 e contabilizados no Livro Diário n.º 18, com os valores declarados em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, demonstrou que a escrita contábil apresentada registra valor a menor que o real montante de remuneração pago aos segurados naquele período. As diferenças encontradas foram demonstradas mensalmente pela autoridade lançadora no Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal n.º 2, às fls. 42/44 dos autos.

O sujeito passivo nega a ocorrência deste fato, alegando que a escrituração contábil estaria a demonstrar todos os custos com remuneração, mas não traz nenhuma demonstração de sua afirmativa, limitando-se a explicar que a escrituração contábil de 2007 possui dezessete (17) centros de custos e que por essa razão cada documento contábil foi escriturado rateando-se o seu valor em 17 (dezessete) contas diferentes que representam despesas, custos ou outros e que em decorrência os lançamentos não são reconhecidos de imediato, devendo ser aglutinados por folha.

Ocorre que no caso o ônus da prova é do sujeito passivo, como exsurge da norma inserta no § 3.º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91, que neste caso deveria demonstrar mensalmente e de forma numérica a composição da remuneração contabilizada, identificando uma a uma as contas envolvidas, se o for o caso, o que não ocorreu. A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. As alegações genéricas e desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

O sujeito passivo reclama que durante a ação fiscal o auditor não teria examinado documentos comprobatórios. Porém não é o que se depreende do relato fiscal e do Termo de Constatação e Esclarecimento Fiscal n.º 2 (fls. 42/43), onde a fiscalização afirma ter constatado divergências entre a folha de pagamento e os valores registrados na contabilidade do contribuinte, solicitando esclarecimentos acompanhados da respectiva documentação a serem apresentados no prazo de cinco dias úteis. Referido Termo foi cientificado ao interessado em 23/12/2011. O contribuinte não atendeu à solicitação, pois não apresentou a documentação que justificasse as divergências apontadas, limitando-se a requerer em 26/01/2012 (fls. 80) prorrogação do prazo para atendimento por mais vinte dias.

Assim, a fiscalização não poderia analisar a documentação que não lhe foi sequer apresentada, não restando alternativa a não ser o arbitramento da base de cálculo.

A autoridade lançadora também apurou que as informações prestadas pelo sujeito passivo na DIPJ – Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica do ano base de 2007, relativas a ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados, totalizou o valor de R\$ 371.491,21 ao passo que a massa salarial de empregados declarada na GFIP do mesmo período totalizou R\$ 1.377.059,00.

Em que pese o sujeito passivo ter apresentado os documentos comprobatórios do custo da mão de obra (folhas de pagamento, GFIP, contabilidade) estes documentos não foram aceitos como parâmetro para definir a remuneração dos segurados, como visto, por carecerem do requisito de confiabilidade.

As divergências de valores em relação à remuneração dos segurados comprovam que os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé, autorizando a aplicação do procedimento de aferição indireta para a apuração da remuneração dos segurados.

E consoante o disposto no arts. 233 e 235 do RPS, no caso de apresentação de documento/informação deficiente, isto é, aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira, a Secretaria da Receita Federal pode, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário. E se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A aferição indireta é providência excepcional que representa uma ruptura na sistemática de determinação do valor da obrigação tributária. Por isso, a lei condiciona a sua aplicação à presença de irregularidades insanáveis.

À vista das irregularidades descritas – omissão de valores de remuneração na contabilidade comparada à GFIP e divergência nos valores de remuneração informados na GFIP e na DIPJ, não foi possível tomar a escrituração contábil/GFIP do sujeito passivo para definir o valor da remuneração paga aos segurados empregados, motivo pelo qual os salários-de-contribuição foram obtidos por aferição indireta, com fundamento no artigo 33, §§ 3.º e 4.º da Lei 8.212/1991, combinado com os arts. 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, tomando-se por base os valores de mão-de-obra contidos nas notas fiscais de prestação de serviço.

O sujeito passivo requer a apuração da remuneração através dos documentos contabilizados. Note-se que a aferição indireta não é procedimento discricionário. Como se viu, a sua adoção exige a presença de irregularidades definidas em lei, tal como ocorreu no presente caso. Diante do contexto verificado, correto o procedimento fiscal adotado, de lançar o valor da remuneração da mão-de-obra através da aferição indireta, não sendo possível, nestas condições, atender ao pedido do sujeito passivo.

Por todo o exposto, ao aplicar a aferição indireta a autoridade lançadora agiu nos contornos da lei, não havendo nenhum reparo a fazer neste particular.

Sem razão o recorrente neste capítulo.

- Obrigação Acessória. CFL 68.

A defesa advoga a anulação do auto de infração da multa acessória pela não informação na GFIP de valores arbitrados pela fiscalização, pois seria impossível declarar em GFIP valores arbitrados pela fiscalização, até mesmo por não serem valores reais de base de cálculo de contribuição previdenciária, devendo ser nulos tais lançamentos.

Ora, a multa aplicada decorreu do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, IV, e § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela Lei n.º 9.528/1997, combinado com o artigo 225, IV, e § 4.º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, tendo em vista a apresentação de GFIP's, relativas a 2007, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. A autuação não foi baseada na não declaração, em GFIP, dos valores indicados no arbitramento, mas, sim, da não conformação da GFIP com todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme apurado na fiscalização.

Anote-se, novamente, que o Termo de Constatação e Esclarecimento aponta divergências na DIPJ e na GFIP. Isto porque, as informações coletadas na ficha 64 (ORD., SAL., GRAT., OUT. REMUN. A EMPREGADO) da DIPJ, para o ano base 2007, correspondentes ao fato gerador da respectiva base de cálculo das contribuições sociais, apresentam divergências em relação a GFIP, veja-se:

DOCUMENTO	RUBRICA	2007
GFIP	Massa Empregados GFIP	R\$ 1.377.059,00
DIPJ	Ord., Sal., Grat. E Out. Rem. (Ficha 64)	R\$ 371.491,21

Eis aí a demonstração de divergência, tendo sido apresentadas GFIP's, relativas a 2007, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Aliás, os valores de remuneração dos segurados empregados escriturados no Livro Diário n.º 18, relativo ao ano-calendário 2007, foram cotejados com os valores de remuneração declarados em GFIP's revelando que a escrita contábil continha valores de remuneração menores que o real montante pago aos empregados e sem a devida cobertura documental. Esta infração corresponde, nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao Código de Fundamento Legal (CFL) n.º 68.

Como consignado no caderno processual a multa está capitulada no artigo 32, § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, e nos artigos 284, II (com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003) e 373 do RPS.

Em decorrência dos fatos, conclui-se como acertada a aplicação da sanção, pois a apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores configura infração à legislação previdenciária, punível com multa. Demais disto, não está se aplicando multa baseado em lei posterior, mas, sim, utilizando-se a retroatividade benigna. Deveras, a aplicação da multa foi efetuada com observância do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/1966 – CTN (retroatividade benigna), tendo sido aplicada nas competências 01/2007, 03/2007, 04/2007, 06/2007 a 10/2007 e 12/2007, por mostrar-se mais benéfica ao sujeito passivo, após comparação com as multas aplicáveis às contribuições previdenciárias depois da publicação da MP 449/2009.

Neste diapasão, não visualizo erro de procedimento ou erro no julgamento. Em complemento, adoto a razão de decidir da decisão guerreada, vez que irreparável:

Descumprimento de obrigação acessória

O sujeito passivo insurge-se contra a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória objeto do Auto de Infração Debcad n.º 37.330.756-0. Sustenta que não poderia declarar na GFIP em 2007 valores resultantes de aferição indireta procedida em 2012, baseada em suposições fiscais.

Sem razão. Ocorre que no caso concreto a utilização da aferição indireta para a apuração do efetivo valor da mão-de-obra utilizada pelo sujeito passivo na prestação dos serviços em 2007 e a consequente aplicação de multa por omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP decorreu de situação criada pelo próprio sujeito passivo, na medida em que apresentou documentação inconsistente no tocante à remuneração dos seus segurados e deixou de prestar os esclarecimentos e documentos que justificassem as divergências entre suas folhas de pagamento e os valores contabilizados. E diante de irregularidades na contabilidade, impõe-se a aferição indireta e a conclusão de que ainda assim as GFIPs não retratavam a real remuneração dos segurados a serviço do contribuinte.

É aplicável, no caso, a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no § 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, face a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, II, da Lei n.º 8.212/1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941/2009, por representar a penalidade menos severa ao sujeito passivo no período de 01/2007, 03/2007, 04/2007, 06/2007 a 10/2007 e 12/2007, comparada à multa atual, em obediência ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Quanto à afirmativa do sujeito passivo de que a infração é indevida porque teria efetuado todos os pagamentos cumpre esclarecer que a aplicação desta multa decorre da omissão de fatos geradores declarados em GFIP. Portanto, não guarda relação com recolhimento de valores.

A atividade administrativa de lavratura de Auto de Infração é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, consoante disposição do parágrafo único do art. 142 do CTN. Assim, ao constatar a ocorrência de uma infração o auditor fiscal deve, obrigatoriamente, lavrar o auto e aplicar a multa, porque a lei não lhe dá discricionariedade, conforme dispõe o art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros