



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

Processo n° 10380.730736/2013-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.919 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.
Recorrente HOSPITAL SÃO CARLOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DIREITO DE DEFESA.

Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho.

ARBITRAMENTO.

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

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DO CARF.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Aplicação aos julgamentos do CARF, conforme RICARF.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. LEVANTAMENTO COM BASE EM LANÇAMENTO CONTÁBIL "EDIFICAÇÕES". NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. NECESSIDADE DE APROFUNDAMENTO. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os levantamentos "OC - Cooperativas de Trabalho Diversas", "UC - Cooperativas de Trabalho UNIMED" e "P9 - Pagamentos a contribuintes individuais". Vencidos a relatora e os conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez que davam provimento parcial em menor extensão para excluir apenas os levantamentos "OC - Cooperativas de Trabalho Diversas" e "UC - Cooperativas de Trabalho UNIMED". Designado para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a relatora, o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Relatora e Presidente.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleber Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração - AIs lavrados contra a empresa em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

Obrigação Principal:

- DEBCAD 51.013.138-7 - referente a contribuição social previdenciária correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuição de 15% sobre a nota fiscal de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.
- DEBCAD 51.013.139-5 - referente a contribuição social previdenciária correspondente à contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais.
- DEBCAD 51.013.140-9 - referente a contribuição social destinada a terceiros - Salário Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae, incidente sobre valores pagos a segurados empregados.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 61/64), a fiscalização apurou os seguintes fatos geradores:

- a) Levantamento AP - aviso prévio indenizado - diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos empregados nas rescisões.
- b) Levantamento CI – C Individual Lançamento Contábil – Pagamentos efetuados aos prestadores de serviços, constantes na contabilidade e não comprovada documentação dos pagamentos efetuados. Não declarados em GFIP.
- c) Levantamento DG – Diferença Folha de Pagamento não declarada em GFIP – diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos empregados na Folha de Pagamento e rescisões.
- d) Levantamento DP – Diferença Pró-labore – diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos sócios. Não declarados na GFIP.
- e) Levantamento F2 – Remuneração Lançamentos Contabilidade – Pagamentos efetuados a empregados lançados na contabilidade e não comprovada a documentação dos pagamentos efetuados. Não declarados na GFIP.
- f) Levantamento OC – Cooperativas de Trabalho Diversas – pagamento das faturas de diversas cooperativas de trabalho. Não declaradas na GFIP.

- g) Levantamento P9 – Pagamentos a contribuintes individuais – pagamento constante na contabilidade e não comprovada a documentação dos pagamentos efetuados. Não declarados na GFIP.
- h) Levantamento UC – Cooperativas de Trabalho UNIMED – pagamento das faturas da Unimed. Não declarados na GFIP.

Consta do relatório fiscal que:

*7.2. Quanto aos levantamentos obtidos através de lançamentos na contabilidade **CI – C Individual Lançamento Contábil; F2 – Remuneração Lançamentos Contabilidade e P9 – Pagamento a contribuintes individuais**, são valores considerados pela auditoria como pagamentos realizados a segurados contribuintes individuais e como pagamentos a segurados, arbitrados após análise da contabilidade (Livro Diário/Razão) e aferidos como salário de contribuição em virtude da empresa não conseguir localizar os documentos não sendo possível a apresentação de tal documentação, pois a empresa responsável pelo arquivamento dos mesmos não os encontrou como foi esclarecido pelo contribuinte. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas. Estes valores verificados na contabilidade foram extraídos de diversas contas contábeis e relacionados em **planilhas anexas, folhas do diário e razão**. Tendo em vista a falta de apresentação de documentos, todos valores lançados foram considerados como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, em conformidade com o determina o art. 33 da Lei 8.212/91 [...]*

*7.3. Quanto ao levantamento **P9 – Pagamento a contribuintes individuais**, a empresa esclareceu parte do lançamento (**declaração anexa e razão**).*

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, na qual questiona os lançamentos efetuados relacionados a contribuintes individuais e cooperativas de trabalho e a multa aplicada.

Consta dos autos que **os processos DEBCAD 51.013.139-5 e 51.013.140-9 encontram-se extintos por pagamento**.

Foi proferido o Acórdão 12-076.464 - 14ª Turma da DRJ/RJO, fls. 1.774/1.790, com a seguinte ementa e resultado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias e Outros Tributos e Contribuições

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Pedidos não justificados de realização de perícia e de diligência. Descabimento.

Nos termos do disposto no Decreto 70.235/1972, os pedidos de realização de diligência e perícia só poderão ser deferidos se forem expostos pelo requerente os motivos que os justifiquem, de

modo que fique demonstrada a necessidade e utilidade de sua realização.

Pedido de juntada posterior de documentos. Descabimento.

Deve ser rejeitado o pedido de juntada posterior de documentos, se não foi demonstrado pela requerente que o mesmo se insere entre as hipóteses de permissão consignadas no parágrafo 4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Solicitação de intimação no endereço dos procuradores da empresa autuada. Descabimento.

Não há previsão legal de realização de intimação no endereço dos procuradores da empresa autuada. O Decreto 70.235/1972 determina que a intimação por via postal dar-se-á no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Dispõe o artigo 127 do Código Tributário Nacional que na falta de eleição, a intimação será feita no lugar da sede da pessoa jurídica, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Aferição indireta do crédito fiscal. Cabimento.

Justifica-se, plenamente, a aferição indireta do crédito fiscal se a Autuada não apresentou a documentação solicitada pelo Fisco, para fins de comprovação da veracidade dos registros contábeis que deram origem ao lançamento fiscal, e tampouco justificou o seu procedimento.

Apreciação na esfera administrativa da constitucionalidade dos diplomas legais que fundamentam a cobrança do crédito fiscal. Descabimento.

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

Aplicação da multa de ofício. Cabimento.

Deve ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, quando constatado que o contribuinte tenha concomitantemente deixado de apresentar a GFIP e deixado de efetuar o recolhimento das contribuições não declaradas, ou, tenha preenchido a GFIP com omissões de contribuições devidas e, ao mesmo tempo, não tenha recolhido as contribuições omitidas no referido documento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão em 6/7/15 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 1.794), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 30/7/15, fls. 1.796/1.837, que contém os mesmos argumentos da defesa, em síntese:

Alega haver inconsistência na caracterização dos fatos geradores, contestando a validade do lançamento P9 – pagamentos a contribuintes individuais – pois entende o crédito fiscal foi apurado por aferição indireta sem amparo na legislação.

Afirma que a fiscalização se utilizou de um método incompatível com a fixação do salário de contribuição, haja vista que sequer no relatório fiscal, discriminou como chegou à verba mencionada para fins de caracterização como base de cálculo de contribuição previdenciária. Não é possível a realização da aferição indireta como informado pela fiscalização previdenciária. Assim a aferição é inapropriada para o caso em tela. Cita jurisprudência e doutrina.

Aduz que não se justifica a aferição indireta, pois atendeu as solicitações fiscais. A fiscalização somente citou a Lei 8.212/91, art. 22, sem informar em como chegou ao valor lançado, não havendo como aferir indiretamente que tais valores se referem a salário de contribuição, quando não há indicação na contabilidade que tais valores foram pagos a esse título. Esse lançamento impede o direito à ampla defesa da empresa, sendo o ato nulo.

Acrescenta que a mais grave violação do lançamento tributário é o cerceamento à defesa, em função da insuficiente motivação do ato administrativo a corroborar a existência de pagamento a contribuintes individuais, quando no LIVRO FISCAL do contribuinte consta um lançamento como EDIFICAÇÕES. Para descaracterizar o lançamento o fisco há de motivar a razão da desconsideração de tal lançamento. Disserta sobre o princípio da ampla defesa, citando legislação e doutrina.

Refuta as verbas lançadas como salário de contribuição nos levantamentos P9 – Pagamentos a Contribuintes Individuais, CI – Contribuinte Individual LCT Contábil e DP – Dif Pro labore, argumentando que no julgamento da ADI 1.102-2 e RE 166.772-9, foram declarados inconstitucionais as contribuições dos administradores, em razão de não poder a folha de salários conter os valores pagos a título de pro labore do sócio administrador em razão de que tais rendimentos não têm natureza salarial.

Apesar de alegar refutar o lançamento efetuado no levantamento F2 – Remuneração Lançamentos Contabilidade, que se refere a valores pagos a empregados, não apresenta qualquer argumento contra ele.

Acrescenta que o sócio, como contribuinte individual paga a contribuição previdenciária sobre o pro labore recebido, limitado ao teto de recolhimento fixado pela legislação.

Diz que no tocante ao Levantamento CI – CONTRI INDIVIDUAL LCT CONTÁBIL, há discrepâncias que precisam ser extirpadas da planilha da fiscalização, tais como o valor de R\$ 20.934,00 referentes à aquisição de material cirúrgico/hospitalar, que foram inseridos como base de incidência previdenciária, embora o contribuinte não tenha apresentado a nota fiscal respectiva, pois a mesma até então não foi encontrada. Apresenta tabela com valores que entende que devem ser excluídos.

Contesta os levantamentos UC – Cooperativa de Trab UNIMED e OC – Cooperativas de Trab Diversas. Questiona a constitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91 e disserta sobre a matéria.

Apesar de dizer contestar, não apresenta argumentos contra o levantamento DG – Dif F Pagto Não Decl GFIP.

Questiona a multa aplicada, prevista na Lei 9.430/96, art. 44, afirmando ser confiscatória. Entende que deveria ter sido aplicado o art. 32-A da Lei 8.212/91. Invoca a retroatividade benigna prevista no CTN, art. 106. Alega que na elaboração do presente lançamento não foram observadas as disposições do Parecer PGFN/CAT 433/2009.

Requer seja dado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

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

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Inicialmente, cumpre observar que o recorrente não contesta expressamente, na impugnação ou no recurso, os fatos geradores dos levantamentos AP - aviso prévio indenizado, DG – Diferença Folha de Pagamento não declarada em GFIP e F2 – Remuneração Lançamentos Contabilidade, referentes a remuneração paga a segurados empregados.

Inclusive, os autos de infração DEBCAD 51.013.139-5 e 51.013.140-9, que contêm o lançamento de contribuições sociais (segurados e terceiros) sobre os mesmos fatos geradores apontados acima, foram pagos pelo sujeito passivo.

MÉRITO

O lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, art. 28:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; [...]

VALORES PAGOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

LEVANTAMENTO P9

Ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização justificou a apuração do crédito tributário, pois a autuada não apresentou a documentação solicitada pelo Fisco para fins de comprovação da veracidade dos registros contábeis que deram origem ao lançamento fiscal, e tampouco justificou o seu procedimento.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004 de fls. 311/312 a fiscalização solicitou a apresentação dos documentos de caixa referentes aos lançamentos listados nos anexos 1 e 2. No anexo 1 de fls. 313/319 consta o lançamento de 31/12/09, efetuado a crédito da conta CAIXA, no valor de R\$ 8.908.900,70 e com a seguinte contrapartida: EDIFICAÇÕES.

Conforme consta no relatório fiscal, a autuada comprovou apenas parcialmente a regularidade do questionado lançamento contábil. Não foi apresentada a documentação que daria suporte ao registro contábil no valor de R\$ 7.091.962,39. Portanto, não foi comprovado a regularidade dos registros contábeis desse valor.

Ressalte-se que não foram apresentados documentos que justificassem referido registro contábil, nem na impugnação, nem no recurso.

O registro contábil precisa ser comprovado por documentos que o lastreiam, determinando a natureza dos valores registrados.

Sendo assim, a fiscalização buscou apurar a veracidade do registro contábil e solicitou a documentação que daria suporte a ele. Contudo, para o registro no montante de R\$ 8.908.900,70, efetuado em 31/12/09, a documentação apresentada foi apenas parcial, não tendo sido devidamente demonstrada a correção de registros contábeis no montante de R\$ 7.091.962,39.

Desta forma, justificada a aferição indireta efetuada nos termos da Lei 8.212/91, art. 33:

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

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou

extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

[...]

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

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Logo, preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa.

LEVANTAMENTOS P9, CI e DP

Quanto aos valores lançados relativos a remuneração paga a contribuintes individuais, cumpre esclarecer que não se apurou no AI ora recorrido contribuições de segurados. As contribuições de segurados, cujo salário de contribuição é a remuneração limitada ao teto foram apuradas no AI Debcad 51.013.139-5, pago pelo contribuinte.

Diferentemente do que alega a recorrente, o lançamento não teve por fundamento o inciso I do artigo 22 da Lei 8.212/1991 ou o inciso I do artigo 3º da Lei 7.787/91.

Os valores apurados se referem à contribuição patronal e tiveram por base o disposto na Lei 8.212/91, art. 22, III, acima transcrito, não havendo que se falar em inconstitucionalidade.

Quanto à tabela apresentada, alega o recorrente que são valores que não são base de cálculo de contribuição previdenciária, contudo, ele próprio afirma que não encontrou as notas fiscais que comprovassem tais registros contábeis. Assim, como já foi dito acima, não há como considerar um registro contábil sem a documentação que o comprove.

Não tendo a autuada apresentado a documentação que daria suporte aos lançamentos contábeis, está o Fisco autorizado a aferir de forma indireta o crédito fiscal, com base no disposto no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

Logo, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições lançadas nos levantamentos P9, CI e DP.

O Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº 595.838, julgado em 23/4/14, julgou inconstitucional a cobrança da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, sob a sistemática do art. 543-B do CPC, nos seguintes termos:

EMENTA

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Assim, por força do Regimento Interno do CARF (RICARF), art. 62, § 1º, II, 'b', as decisões definitivas de mérito julgadas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do art. 543-B da Lei 5.869/73, devem ser seguidas e reproduzidas pelos conselheiros:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, **devem ser excluídos** os lançamentos efetuados com base na Lei 8.212/91, art. 22, IV, ou seja, os valores lançados nos **levantamentos OC – Cooperativas de Trabalho Diversas e UC – Cooperativas de Trabalho UNIMED.**

MULTA

A multa aplicada decorre do lançamento de ofício de contribuições devidas, nos termos da Lei 8.212/91, art. 35-A c/c a Lei 9.430/96, art. 44, possuindo o devido respaldo legal e é de caráter irrelevável, não cabendo à autoridade administrativa, plenamente vinculada, reduzir seu percentual, como quer a recorrente.

No presente caso não há que se falar em retroatividade benigna, pois o lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2009 e 2010, já na vigência na MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09. Muito menos caberia a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91, que trata de multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa ora aplicada se refere à multa de ofício relacionada a obrigação principal. Também não demonstrou o contribuinte em que teria sido desrespeitado o Parecer PGFN/CAT 433/09, que se refere a fatos geradores até 11/08.

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

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar

de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

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

Assim, irrelevantes os argumentos sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade da multa e que ela é confiscatória.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir o lançamento efetuado nos levantamentos OC – Cooperativas de Trabalho Diversas e UC – Cooperativas de Trabalho UNIMED.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini

Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, **relativamente ao arbitramento levado a efeito na lavratura do levantamento "P9 - Pagamentos a contribuintes individuais"**, como passaremos a demonstrar.

De conformidade com os elementos que instruem o processo, a autoridade lançadora ao promover o lançamento achou por bem constituir o crédito previdenciário por arbitramento, adotando as informações constantes do lançamento contábil, denominado como "EDIFICAÇÕES", como base de cálculo das contribuições ora exigidas.

Com mais especificidade, a fiscalização utilizou como fundamentos ao procedimento do arbitramento as razões abaixo descritas, constantes do Relatório Fiscal, às E-fls. 62/63:

[...]

7.1 - Para a constituição do crédito tributário, a auditoria identificou por código de levantamento distinto, cada fato gerador, da seguinte forma:

(...)

P9 - Pagamento a contribuintes individuais - pagamento constante na contabilidade e não comprovada a documentação dos pagamentos efetuados. Não declarados em GFIP.

*7.2 - Quanto aos levantamentos obtidos através de lançamentos na contabilidade **CI - C Individual Lançamento Contábil ; F2 - Remuneração Lançamentos Contabilidade e P9- Pagamento a contribuintes individuais**, são valores considerados pela auditoria como pagamentos realizados a segurados contribuintes individuais e como pagamentos a segurados, arbitrados após análise da contabilidade (Livro Diário/Razão) e aferidos como salário de contribuição em virtude da empresa não conseguir localizar os documentos não sendo possível a apresentação de tal documentação, pois a empresa responsável pelo arquivamento dos mesmos não os encontrou como foi esclarecido pelo contribuinte. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas. Estes valores verificados na contabilidade foram extraídos de diversas contas contábeis e relacionadas em **planilhas anexas, folhas do diário e razão**. Tendo em vista a falta de apresentação de documentos, todos valores lançados foram considerados como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, em conformidade com o determina o art. 33 da Lei 8.212/91 (combinado com alterações posteriores)*
[...]

Como se observa, o fiscal autuante entendeu por bem apurar o débito por aferição indireta/arbitramento, utilizando como supedâneo à sua empreitada o artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, alegando haver inconsistência na caracterização dos fatos geradores, contestando a validade do lançamento P9 – pagamentos a contribuintes individuais – pois entende o crédito fiscal foi apurado por aferição indireta sem amparo na legislação.

Afirma que a fiscalização se utilizou de um método incompatível com a fixação do salário de contribuição, haja vista que sequer no relatório fiscal, discriminou como chegou à verba mencionada para fins de caracterização como base de cálculo de contribuição previdenciária. Não é possível a realização da aferição indireta como informado pela fiscalização previdenciária. Assim a aferição é inapropriada para o caso em tela. Cita jurisprudência e doutrina.

Aduz que não se justifica a aferição indireta, pois atendeu as solicitações fiscais. A fiscalização somente citou a Lei 8.212/91, art. 22, sem informar em como chegou ao valor lançado, não havendo como aferir indiretamente que tais valores se referem a salário de contribuição, quando não há indicação na contabilidade que tais valores foram pagos a esse título. Esse lançamento impede o direito à ampla defesa da empresa, sendo o ato nulo.

Acrescenta que a mais grave violação do lançamento tributário é o cerceamento à defesa, em função da insuficiente motivação do ato administrativo a corroborar a existência de pagamento a contribuintes individuais, quando no LIVRO FISCAL do contribuinte consta um lançamento como EDIFICAÇÕES. Para

descharacterizar o lançamento o fisco há de motivar a razão da desconsideração de tal lançamento. Disserta sobre o princípio da ampla defesa, citando legislação e doutrina.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância, corroboradas pela nobre Relatora em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Em que pese à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como **presunções *juris tantum***, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

[...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de sub-sidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder.

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

[...]

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou 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.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...] (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 13963.000848/2007-87 - Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

Ementa: [...]

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

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.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...] (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 109.35.007634/2007-81 – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência

do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Mais a mais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito, *in verbis*:

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

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, **deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável** (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas e o aprofundamento quanto a ocorrência do fato gerador.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no

² FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161

artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a descon sideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido descon siderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte. (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35273.000238/2007-94, Acórdão nº 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal atuante edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, com base nas informações constates do LIVRO FISCAL, promovendo, por conseguinte, o arbitramento das contribuições lançadas, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

Entrementes, em nenhum momento a autoridade lançadora logrou motivar aludido procedimento, deixando de elucidar as razões que deram azo ao arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, especialmente por se basear em um lançamento contábil, com a denominação "EDIFICAÇÕES".

Aliás, a fiscalização não teve o cuidado de redigir sequer uma linha com a finalidade de explicitar os motivos do arbitramento de uma lançamento contábil com denominação específica como sendo "remuneração".

Assim, com a devida vênia ao ilustre fiscal notificante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de arbitramento.

Com efeito, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o adotou sem conquanto motivar sua conduta.

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal atuante ter aprofundado e debruçado para trazer indícios que comprovassem tratar-se de remuneração, especialmente por ter caracterizado "todo" o valor lançado (arbitrando) na contabilidade. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de arbitramento, que somente poderá ser levado a efeito quando vislumbrados os permissivos legais para tanto, **devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.**

A presunção legal inserida no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípua dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face da falta de apresentação de documentos ou informações solicitados à empresa, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexistente razão para a apuração das contribuições por arbitramento. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência fiscal.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Por todo o exposto, estando o levantamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência do presente lançamento fiscal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira