



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10380.730736/2013-65
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.338 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SÃO CARLOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

LANÇAMENTO. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.
ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que não conheceram do recurso. Acordam ainda, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuidam-se de lançamentos para cobrança das seguintes contribuições:

51.013.138-7 – cota empresa;

51.013.139-5 – cota segurado; e

51.013.140-9 – devidas a terceiros.

O fatos geradores considerados para os lançamentos foram as remunerações obtidas das Folhas de Pagamento dos segurados empregados, da Listagem de Pagamento do Pró labore, das rescisões de contrato e dos lançamentos contábeis, além do pagamento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por Intermédio de cooperativas de trabalho.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 61/64.

Impugnado o lançamento às fls. 330/358, a DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou-o procedente. (fls. 1774/1790). **Naquela oportunidade registrou que os DEBCAD 51.013.139-5 e 51.013.140-9 haviam sido extintos por pagamento.**

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu provimento parcial ao recurso 1796/1838, por meio do acórdão 2401-004.919 - fls. 1885/1907.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1921/1934, pugnando, ao final, pelo seu provimento, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o crédito tributário constituído por aferição indireta.

Após pedido de cópia do processo, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões ao recurso da União, requerendo, ao final, fosse inadmitido por não haver demonstrado divergência jurisprudencial ou, subsidiariamente, seu desprovimento; ou, ainda, fosse reconhecida expressamente que a aferição indireta não dispensaria o Fisco de provar a ocorrência e dimensão do fato gerador, ou, mais, que fosse reconhecido o direito do contribuinte ao pagamento da multa prevista art. 32, a, II da MP 449 de 2008, nos termos do art. 106 do CTN – fls. 1994/2019.

Em 31/1/18 - às fls. 2122/2127 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**Aferição Indireta - Motivação**”.

Cientificado formalmente do acórdão de recurso voluntário, bem como do recurso da União em 20/2/18 (fl. 2133), o autuado apresentou Contrarrazões **tempestivas** em 9/3/18 (fl. 2136), reiterando os termos das acostadas às fls. 1994/2019.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 17/11/17 (processo movimentado em 17/10/17 (fl. 1920) e apresentou seu recurso tempestivamente em 27/11/17, consoante se denota de fl. 6370. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Aferição Indireta - Motivação**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

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 à 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.

A decisão foi no seguinte sentido:

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.

Do conhecimento.

Como já relatado, remanesce nestes autos apenas a discussão acerca do DEBCAD 51.013.138-7, cota patronal.

Extraí-se do relato fiscal, que referido processo abarcaria as contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e sobre os valores pagos a contribuintes individuais. Além dessas, aquela contribuição incidente sobre os pagamentos feitos a cooperativa de trabalho, já julgada inconstitucional pela suprema corte.

Os códigos dos levantamentos e sua respectiva descrição foram os seguintes, ressaltando que não elenquei os levantamentos relativos à contribuição do inciso IV do artigo 22 da Lei 8/212/91:

Código	Descrição
AP	Aviso Prévio Indenizado - diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos empregados nas rescisões.
CI	C individual Lançamento Contábil - Pagamentos efetuados aos prestadores de serviços , constantes na contabilidade e não comprovada documentação dos pagamentos efetuados .Não declarados em GF1P.
DG	Diferença Folha de Pagamento não declarada em GF1P diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos empregados na Folha de Pagamento e rescisões.
DP	Diferença Pró-labore diferença de recolhimentos sobre os valores pagos aos sócios. Não declarados na GF1P
F2	Remuneração Lançamentos Contabilidade - Pagamentos efetuados a empregados lançados na contabilidade e não

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

Ainda esclareceu o autuante no que toca à fonte dos valores:

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 (combinado com alterações posteriores) abaixo transcrito:

[...]

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

7.4 - Em atendimento à intimação para justificativas de sobras de Guias da Previdência Social- GPS , a empresa apresentou declaração anexa e as mesmas foram aproveitados no levantamento AV- Aviso prévio indenizado.

No julgamento do recorrido, o voto vencedor – ao divergir - fez menção expressa ao levantamento “**P9 – Pagamentos a contribuintes individuais**”, do que se infere que os demais levantamentos acima foram julgados procedentes.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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".

[...]

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.

Dos excertos acima, percebe-se que, como cerne da questão, o colegiado recorrido condenou o procedimento de arbitramento adotado, tanto no que tange ao motivo, vale dizer, à sua motivação, que entendeu insuficiente; quanto no que tocou à base de cálculo escolhida e utilizada.

Em seu recurso, a União apresentou como paradigma o acórdão de nº 2202-003.444, relativo ao período de apuração 01/01/2010 a 31/08/2013¹, no qual foi assentado o seguinte entendimento por ela destacado:

“- Aferição indireta

Não sendo apresentados todos os documentos solicitados, é cabível a aferição indireta da contribuição devida, com a inversão do ônus da prova.

Em razão disso, nego provimento ao pedido de afastar o lançamento pela impossibilidade de aferição indireta. Está comprovado nos autos que os documentos deixaram de ser apresentados à fiscalização, sendo exatamente este o caso de utilização do expediente da aferição indireta.”

Em contrarrazões, sustentou o autuado que não haveria similitude fática entre os casos envolvidos, já que, diferentemente deste, no do paradigma não teria havido a apresentação de todos os documentos solicitados.

Na sequência, reafirmou sua assertiva ao apontar os diferentes critérios para se determinar a base de cálculo arbitrada. Aqui, com base nos valores contabilizados como “EDIFICAÇÕES”; lá, valendo-se do percentual médio da remuneração identificada nas demais competências do ano de 2011.

E em arremate, procurou delimitar a tese que deveria ter sido combatida pela Fazenda Nacional como sendo “*a técnica da aferição indireta não dispensa o Fisco de demonstrar a ocorrência e dimensão do fato gerador*”.

Sem razão o recorrido.

¹ Logo, posterior as alterações promovidas pela Lei 11.941/09, no artigo 33 da Lei 8.212/91.

No paradigma apresentado, em especial na parte destacada acima, vazou-se o entendimento de que a não apresentação dos documentos solicitados daria fundamento jurídico à utilização da técnica da aferição indireta, invertendo-se, assim sendo, o ônus da prova em desfavor do sujeito passivo. Ora, a inversão do ônus da prova – e, como colocado pelo voto vencedor, trata-se de presunção *Juris Tantum*, propicia que o autuado, de sua vez, repudie o valor de que se valeu o Fisco, apresentando-lhe a documentação que demonstre a inexistência de fato gerador e, por conseguinte, da base de cálculo eleita ou, até mesmo, o valor que a seu juízo mais se aproxime da realidade.

Com isso, a considerar que no caso em tela não houve a apresentação dos documentos solicitados, tal como afirmado no relatório fiscal, ao aplicarmos o entendimento do paradigma, implicaria dizer que teria havido a inversão do ônus da prova em desfavor do fiscalizado com relação à inexistência do fato gerador e/ou ao valor utilizado pelo autuante, competindo àquele, como dito acima, demonstrar o desacerto da autuação.

Note-se que, nessa linha, a diferença entre os critérios adotados para se determinar a base de cálculo indireta mostra-se meramente acidental, despicienda para se demonstrar a divergência jurisprudencial, se ao fim e ao cabo, competirá ao autuado a demonstração/comprovação do valor que entendeu correto.

Da mesma forma, o fato de não ter apresentado a documentação ou não ter apresentado **toda** a documentação não me parece significativo, se a documentação, essa sim não apresentada, for do interesse do Fisco para se determinar o fato gerador e a base de cálculo do tributo. Perceba-se, a eventual apresentação de um documento cadastral, por exemplo, não faz, por óbvio, com que o fiscalizado esteja dispensado da apresentação de qualquer outro de interesse do procedimento fiscal.

Por fim, no que toca à tese identificada como sendo a de que se valeu o colegiado recorrido para decidir, melhor sorte não lhe socorre.

Ao longo do voto vencedor do recorrido, pôde-se notar que todo o seu arrazoadado foi dedicado a apontar incorreções no procedimento de arbitramento promovido pelo Fisco. Por mais que em um momento, ou noutro, tenha feito menção ao dever do Fisco de demonstrar a ocorrência do fato gerador, a exemplo de quando citou o artigo 142 do CTN ou quando consignou que *“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.”*, o fato é que sua conclusão, e aqui infiro que a de todo o colegiado, voltou-se à condenação daquele procedimento. Confira-se:

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.

Nesse sentido, ousar a dizer que a tese identificada pelo sujeito passivo, longe de ser considerada como fundamento autônomo para a exoneração do lançamento, acabou por ser absorvida pela temática da aferição indireta, notadamente pela aventada falta de sua motivação. Se assim não o fosse, o colegiado teria resolvido a lide ao “singelo” fundamento de que não teria sido comprovada pelo Fisco, a ocorrência do fato gerador. Simples assim.

Penso, assim sendo, que aquilo que o recorrido designou de *tese que deveria ter sido confrontada pelo recorrente*, nada mais é do que argumento de mérito que deverá ser abordado no bojo da discussão acerca do procedimento de arbitramento.

Nessa perspectiva, reputo acertado o despacho de prévia admissibilidade quando assentou que: “*Como se vê, no acórdão paradigma, a falta de apresentação de documentos, por si só, autoriza a utilização do procedimento de aferição indireta, prescindindo de quaisquer outras demonstrações, ao contrário do que entendeu o Redator do voto vencedor no acórdão recorrido.*”

Em arremate, pode-se notar que em situações similares, onde não houve a apresentação de documento de interesse do fisco e que, em função disso, se valeu da prerrogativa conferida pelos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91, os colegiados envolvidos chegaram a conclusões diametralmente opostas, revelando a divergência jurisprudencial a ser dirimida por este colegiado.

Com efeito, encaminho pelo conhecimento do recurso da União.

Do mérito.

Quanto ao mérito, repise-se que o sujeito passivo, no âmbito de um procedimento fiscal que culminou em vários levantamentos, tais como diferenças apuradas entre o que constou em sua Folha de Pagamento e o declarado em GFIP e diferenças de pró labores também não declarados em GFIP, foi intimado, já no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 302/303), a apresentar uma série de documentos. Confira-se:

- Balancetes contábeis e patrimoniais
- Cartão de CNPJ de todos os estabelecimentos
- Comprovante(s) de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT
- Caso a empresa não tenha aderido ao PAT, elaborar demonstrativo da participação financeira e o valor percebido mensal de alimentação por segurado, bem como elaborar demonstrativo do valor real da utilidade fornecida a título de alimentação.
- Termos de responsabilidade e fichas de salário-família
- Carteiras de vacinação
- Certidões de nascimento de filhos ou equiparados com até quatorze anos
- Certidões de nascimento e atestados de invalidez de filhos ou equiparados com mais de quatorze anos
- Comprovações de recolhimento: DARF/GRPS/GPS
- Contrato social e alterações
- Cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador
- DIRF e recibo de entrega
- DIRPJ/D1PJ e comprovantes de entrega
- Documentos de caixa dos lançamentos contábeis, com cópias de cheques
- Folhas de pagamento de estagiários
- Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos), incluindo folha analítica e resumo geral total dos estabelecimentos.
- GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações
- Livro de Inspeção do Trabalho

- Livro Diário
- Livro Razão
- Plano de contas
- Recibos de aviso prévio e de férias
- Recibos de pagamento a contribuintes individuais por serviços prestados (autônomos — RPA, transportadores autônomos e sócios diretores - pró-labore)
- Registro de empregados
- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS
- Rescisões de contrato de trabalho
- Contratos e faturas de cooperativas de trabalho
- O contribuinte, por meio deste Termo, fica notificado pela auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil da constatação de recolhimentos para a Previdência Social em GPS em valores superiores aos montantes declarados pelo contribuinte em GFIP período objeto de ação fiscal
- Informações dos trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, em meio digital, de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006)
- Informações contábeis, em meio digital, de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006)
- O contribuinte deverá realizar a validação do arquivo antes de entregá-lo ao auditor-fiscal, utilizando o Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet, endereço www.receita.fazenda.gov.br (Opção Empresa - subitem Fiscalização - Arquivos Digitais (Previdenciários) - Baixar o programa SVA).
- Esclarecer, por escrito, se o contribuinte utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, para escrituração de livros contábeis ou para produção de documentos para a prestação das informações dos segurados.

Na sequência, por meio do Termos de Intimação Fiscal nº 1 e 2 , foi intimado e (re)intimado a apresentar:

O contribuinte fica intimado a relacionar e justificar, por escrito, quaisquer divergências, inconsistências e/ou omissões nas planilhas "BATIMENTO GERAL HOSPITAL SÃO CARLOS" e "DIFERENÇAS HOSPITAL SÃO CARLOS", ora entregues à empresa pela Fiscalização. Tais planilhas efetuam um cruzamento de informações de remunerações de segurados que lhe prestaram serviços em Folha de Pagamento (arquivo digital do Manad entregue pelo contribuinte à fiscalização), GFIP, RAIS e DIRF. Na planilha "DIFERENÇAS HOSPITAL SÃO CARLOS" encontram-se elencadas somente as remunerações em que foram detectadas divergências o salário de contribuição de Folhas de Pagamento (arquivo digital do Manad entregue pelo contribuinte à fiscalização), RAIS e DIRF comparadas com a GFIP entregue pela empresa, sendo que, nesse caso, a base encontrada em GFIP é inferior às demais bases de Folha de Pagamento, RAIS E DIRF.

As divergências/incorrekções/omissões apontadas pelo contribuinte devem ser justificadas por escrito e mediante a exibição de documentos hábeis, idôneos e contemporâneos ao fato gerador (como folhas de pagamento, recibos, assinados pelo segurador, recibos de pagamento de férias e rescisões de contrato de trabalho.

Por meio do termo fiscal nº 3, foram reiteras as solicitações que constaram nessas três últimas intimações.

Perceba-se que a julgar pela quantidade e características dos documentos requisitados, a amplitude dada ao procedimento contemplou desde as declarações apresentadas, passando pela folha de pagamento e indo até os lançamentos contábeis que pudessem, de alguma forma, sugerir pagamento de remuneração por serviços prestados ao sujeito passivo.

Não foi por outro motivo que no termo fiscal nº 4, o fiscalizado foi instado a apresentar os documentos de caixa dos lançamentos contábeis representados nas planilhas que seguiram em anexo, dentre eles, o valor de **R\$ 8.908.900,70** que teria saído do caixa com o histórico de “VR. REF. **CONSTRUÇÃO**”, que teve como contrapartida a conta EDIFICAÇÕES na data de 31/12/2009.

Neste ponto, registre-se que o Fisco considerou para esse levantamento, o valor de R\$ 7.091,962,39, na competência de 12/2009, vez que o autuado teria esclarecido parte dele.

Não é difícil notar que houve efetivamente uma busca – **e esse é o papel da Fiscalização** - por fatos geradores não declarados e não recolhidos, em especial por se tratar de do valor expressivo que saíra do caixa com menção a que se referiria a “construção”.

Perceba-se que diferentemente do que entenderam o colegiado recorrido e o contribuinte, a insistência e a utilização desse valor, nessas circunstâncias, como base de cálculo indireta para o lançamento não se mostra, em absoluto, desarrazoada. Não há como negar que há ao menos um liame entre o fato contábil que pretendeu registrar e o fato gerador do tributo e que, segundo informou o autuante, não foi desfeito, sequer integralmente esclarecido pelo intimado.

Frise-se, uma vez mais, que os valores foram arbitrados “*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.*”

O artigo 148 do CTN c/c § 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91 dão o amparo legal ao procedimento adotado, tal como adotado, pelo autuante. Confira-se:

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.

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.

[...]

§ 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.

Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999)

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 ir 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 de 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 a empresa o ônus da prova em contrário.

Antes de prosseguirmos, abro um parênteses para destacar a alteração promovida na redação original do § 3º encimado, por meio da MP 449/08 e da Lei 11.941/09. A semelhança do entendimento esposado pelo julgador de primeira instância, penso que a “supressão do parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/1991 da expressão *“cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário”*, teve por objetivo retirar do texto expressão redundante e desnecessária, pois não faria sentido algum autorizar o Fisco a efetuar a aferição indireta e ao mesmo tempo impor-lhe o ônus da prova, sem que a documentação comprobatória tenha sido apresentada. Equivaleria a impor ao Fisco o cumprimento de uma tarefa impossível.”

Reforço aqui o entendimento de que se não tivesse sido essa a intenção do legislador, ou seja, a de possibilitar ao Fisco o lançamento da importância que reputar devida nos casos em que o fiscalizado não lhe apresente documento ou informações, ou o faz deficientemente, bastaria ter apenas a conduta por meio de imposição de multa e se silenciado sobre a “lançar de ofício a importância devida”.

E mais, se por um lado o sistema jurídico assegura aos “acusados” o direito de não produzir prova contra si próprio; por outro, impõe-lhes um ônus em face dessa postura assumida, à exemplo do que preconiza o § único do artigo 2º-A da Lei 8.560/92 (Sumula 301 do STJ) e o ainda vigente § 3º do artigo 277, c/c 165-A, ambos da Lei 9.503/97², que tratam,

² Art. 2º-A. Na ação de investigação de paternidade, todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, serão hábeis para provar a verdade dos fatos

Parágrafo único. A recusa do réu em se submeter ao exame de código genético - DNA gerará a presunção da paternidade, a ser apreciada em conjunto com o contexto probatório.

Art. 277. O condutor de veículo automotor envolvido em acidente de trânsito ou que for alvo de fiscalização de trânsito poderá ser submetido a teste, exame clínico, perícia ou outro procedimento que, por meios técnicos ou científicos, na forma disciplinada pelo Contran, permita certificar influência de álcool ou outra substância psicoativa que determine dependência.

[...]

§ 3º Serão aplicadas as penalidades e medidas administrativas estabelecidas no art. 165-A deste Código ao condutor que se recusar a se submeter a qualquer dos procedimentos previstos no caput deste artigo.

Art. 165-A. Recusar-se a ser submetido a teste, exame clínico, perícia ou outro procedimento que permita certificar influência de álcool ou outra substância psicoativa, na forma estabelecida pelo art. 277:

Infração - gravíssima;

Penalidade - multa (dez vezes) e suspensão do direito de dirigir por 12 (doze) meses

respectivamente, da recusa a se submeter ao exame de DNA para fins de investigação de paternidade e da recusa ao teste do “bafômetro”.

No mesmo sentido, o entendimento externado pelo Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior em seu voto no acórdão 9202.006.545, de 27/2/18, após citar os mesmos dispositivos acima. Veja-se:

Deflui, de forma expressa, do teor dos dispositivos supra que, sem qualquer ressalva, sempre que o contribuinte apresentar documento ou informação que contenha divergência em relação à realidade, ou seja, deficiente (sendo prevista, note-se, expressamente, pelos dispositivos acima, a hipótese específica de constatação de não registro do movimento real de remuneração dos segurados na escrituração contábil da empresa ou em qualquer outro documento da pessoa jurídica), permite-se à fiscalização o lançamento de ofício do tributo (*in casu* a contribuição previdenciária) no montante que reputar devido, cabendo, nesta hipótese, à autuada o ônus da prova em contrário.

Feito o registro, prossigamos. Não se pode negar que o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar os documentos no intuito de esclarecer a destinação e motivo relativos ao pagamento havido em sua contabilidade a título de “CONSTRUÇÃO”. Da mesma forma, é de se reconhecer que dada a vultuosidade do valor envolvido, o contribuinte tinha, ou imagina-se que tivesse, o real interesse em esclarecer que tais pagamentos, ou ao menos parte deles, não se refeririam à remuneração por serviço prestado, como de fato o fez parcialmente, segundo o que constou do relatório.

Com isso, a mera alegação de que esse valor poderia comportar inclusive a aquisição de materiais, torna-se vazia se desacompanhada dos elementos probatórios solicitados e que pudessem militar nesse sentido. É justamente essa, ao meu ver, a intenção da norma: inverter o ônus probatório quando o arbitramento se dá nos termos acima regulado. Ou, como nas palavras do redator do voto vencedor: **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.**

Em síntese: pelo que constou dos autos, em especial do relatório fiscal e do voto vencido, o autuante, no regular exercício de sua função fiscalizatória, buscou fossem esclarecidos quais os fatos contábeis que teriam dado azo à contabilização de valor expressivo com o histórico de que se trataria de “CONSTRUÇÃO”. Inegável, até aqui, perfeitamente razoável e legítimo o interesse do Fisco no acesso ao conteúdo desse lançamento. Diferentemente seria, por exemplo, se o autuante solicitasse a relação, pormenorizada, de todas as despesas contabilizadas com depreciação ou, ainda, a relação de todas as aplicações que renderam receitas financeiras para, ao final, uma vez não atendido, pudesse se valer desses valores como base para aferição indireta desta exação.

Ora, parece-me patente o intuito do Fisco em perseguir e demonstrar a ocorrência do fato gerador, que só não teve seu desfecho, seja para um lado ou para o outro, em função do não atendimento à intimação. São em situações como essa que o legislador procurou prestigiar a atividade fiscal, sob pena de a inação ou o não atendimento por parte do fiscalizado pudesse vir a

Medida administrativa - recolhimento do documento de habilitação e retenção do veículo, observado o disposto no § 4º do art. 270.

Parágrafo único. Aplica-se em dobro a multa prevista no caput em caso de reincidência no período de até 12 (doze) meses

dificultar ou mesmo inviabilizar a atividade estatal, é dizer, a comprovação da ocorrência do fato gerador e a quantificação do crédito dele resultante.

Veja-se, *data máxima vênia*, parece-me ilógico exigir que o Fisco demonstre a ocorrência do fato gerador para, somente a partir daí, autorizar lhe o arbitramento da base de cálculo do tributo.

Imagine-se neste caso, onde pagamentos efetuados e contabilizados com o histórico de “CONSTRUÇÃO” não foram esclarecidos pelo sujeito passivo: como deveria agir o Fisco sem que lhe fosse autorizado o lançamento da importância que reputar devida e inverter, doravante, o ônus da prova em desfavor do contribuinte ?

Considere-se que os fatos geradores das contribuições previdenciárias, a semelhança dos demais tributos, trafegam por entre os lançamentos contábeis, que por sua vez devem ser respaldados por meio de documentos que demonstrem a natureza dos fatos que pretendeu registrar.

Nesse rumo, não vejo reparos a serem promovidos no lançamento quanto ao valor lançado a partir do levantamento **P9 – Pagamentos a contribuintes individuais**.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti