Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10469.720726/2017-75

Processo nº	10469.720726/2017-75
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2301-006.738 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de dezembro de 2019
Recorrente	SECRETARIA MUNICIPAL DE SAUDE DE NATAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DOCUMENTOS DEFICIENTES.

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, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

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.

APROPRIAÇÃO DE VALORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Os recolhimentos em GPS a maior, anteriores ao início do procedimento fiscal e não declarados em GFIP não podem ser apropriados na ação fiscal, haja vista as regras estabelecidas pela IN 971/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de contribuições previdenciárias patronais e segurados (autos de infração e-fls. 2 a 18), referentes ao ano-calendário 2013. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

> Tem-se em pauta processo administrativo fiscal constituído de dois autos de infração (AI), relativos às competências de 01/2013 a 13/2013, para a exigência dos seguintes tributos:
>
> - contribuição previdenciária da empresa (fls. 2/9), totalizando R$ 38.094.828,81, na data de lavratura;
>
> - contribuição previdenciária dos segurados (fls. 10/18), totalizando R$ 13.342.613,37 na data de lavratura.
>
> A auditoria fiscal relata (fls. 19/22) que, após diversas intimações, a Secretaria apresentou 6 arquivos digitais relacionados aos dados contábeis e de folha de pagamento. No entanto, referidos arquivos apresentavam inúmeros erros, conforme já constava no próprio recibo de entrega (fls. 33/45). Em decorrência, os dados não permitiram a apuração real do montante das contribuições sociais devidas pelo empregador no tocante aos pagamentos realizados aos segurados empregados, razão pela qual se utilizou do procedimento de aferição indireta para apuração dos salários de contribuição mensais dos segurados empregados.
>
> Para realizar a aferição, utilizaram-se dados de pagamentos de remunerações da Secretaria de Saúde, do ano de 2013, encaminhados pela Prefeitura de Natal à Receita Federal do Brasil, via memorando n° 11/2016 (fls. 23/24) da Secretaria Municipal de Administração, em resposta a questionamento realizado pela Receita Federal do Brasil em diligência fiscal. Referidos valores e a remuneração aferida indiretamente estão demonstrados na tabela constante do item 3.2 do relatório fiscal (fl. 21):

CNPJ	Remuneração Total paga (A)	Base Cálculo Segurados vinculados ao Regime Próprio de Previdência do Município-NATALPREV (B)	Remunerações pagas não relacionadas ao Regime Próprio de Previdência do Município-NATALPREV (C)=(A)-(B)
24.518.573/0001-70	178.501.358,20	95.622.054,90	82.879.303,30

> As remunerações pagas não relacionadas ao regime próprio de previdência do município - NATALPREV (coluna C) foram comparadas com as remunerações de empregados declaradas pelo contribuinte em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP. Foram verificadas diferenças correspondentes a valores não declarados em GFIP, as quais foram consideradas como base de cálculo da Previdência Social para o ano de 2013 para fins de aferição.

ANO 2013			
CNPJ	Remunerações pagas não relacionadas ao Regime Próprio de Previdência do Município-NATALPREV (A)	Remunerações de empregados declaradas em GFIP (B)	Base Cálculo da Previdência Social para fins de aferição em 2013 (C)=(A)-(B)
24.518.573/0001-70	82.879.303,30	7.020.194,90	75.859.108,40

A base cálculo mensal da Previdência Social foi obtida mediante divisão do valor da base de cálculo anual da Previdência Social no ano de 2013 por 13.

ANO 2013		
CNPJ	Base Cálculo da Previdência Social para fins de aferição em 2013 (A)	Base Cálculo Mensal da Previdência Social para fins de aferição em 2013 (B)=(A)/13
24.518.573/0001-70	75.859.108,40	5.835.316,03

A Fiscalização instruiu o feito com os seguintes documentos: memorando n° 11/2016 da Secretaria Municipal de Administração de Natal (fls. 23/24); remunerações de empregados declaradas em GFIP (fls. 25); respostas do contribuinte às intimações (fls. 26/32); recibos de entrega de arquivos digitais (fls. 33/45); relação de secretários municipais (fls. 46/48); diário oficial do município (fls. 49/61); termos de intimação fiscal (fls. 62/76).

O sujeito passivo foi intimado do lançamento em 22/06/2017 (fl. 76) e, em 21/07/2017, apresentou impugnação (fls. 82/112) expedindo as seguintes razões de defesa:

1. erro no critério de apuração da base de cálculo:

1.1. o documento (fl. 24) utilizado pelo auditor para apurar o montante do valor pago nos dois regimes foi claro em seu título ao destacar que os valores ali descritos eram referentes ao NatalPrev;

1.2. além disso, o Impugnante apurou valores diferentes, de acordo com o doc. 01: valor total remunerações R$ 184.003.218,08; remuneração NatalPrev R$ 177.607.192,57 e R$ 6.396.025,51 remuneração do RGPS;

1.3. não há qualquer indicação do número de funcionários omitidos das GFIP;

1.4. não poderia o Auditor-Fiscal considerar que o montante restante corresponderia ao valor do RGPS. Calcular a BC de um tributo por simples exclusão de valores pagos ao RPPS é uma afronta à legislação de regência, que afirma que a BC da contribuição previdenciária é o valor pago ao segurado a qualquer título;

2. nulidade do AI por impossibilidade de arbitramento:

2.1. nulidade material por não observância do critério material do tributo:

2.1.1. o procedimento de aferição indireta é medida excepcional e somente pode ser enquadrado na hipótese prevista pelo auditor quando nenhum dado contábil permitir a verificação das contribuições devidas;

2.1.2. para o uso desse procedimento se torna indispensável que o auditor explique de modo nítido quais os documentos fiscais e contábeis do contribuinte foram considerados imprestáveis, além é claro de carrear nos autos prova de que tais documentos são

inúteis, sob pena de desobediência do art. 373 do Novo Código de Processo Civil, bem como do princípio do contraditório previsto no art. 5° da CF/88;

2.1.3. no presente auto de infração não consta a intimação do contribuinte para se manifestar acerca dos documentos considerados imprestáveis, bem como não houve solicitação de nova documentação. O que realmente ocorreu foi que o Auditor não conseguiu indicar de forma objetiva quais foram os erros materiais do contribuinte;

2.1.4. para melhor ilustrar, explica-se que constam 244 erros materiais, hipótese em que o empregado consta na folha de pagamento e não foi declarado em GFIP ou foi declarado a menor em GFIP;

2.1.5. percebe-se que a quantidade de erros materiais constantes nos documentos fiscais são mínimos, logo, a grande parte dos equívocos cometidos pelo contribuinte tratam-se de erros exclusivamente formais, os quais são caracterizados por mero descumprimento de obrigação acessória;

2.1.6. o auditor fiscal ao apurar a base de cálculo do tributo fez uso dos documentos apresentados pelo contribuinte, bem como em momento anterior afirmou que o contribuinte havia entregue toda a documentação solicitada necessária à fiscalização;

2.2. número correto de funcionários e da base de cálculo oferecida à tributação:

2.2.1. o número de empregados vinculados ao RGPS é de 661 pessoas, dos quais 616 foram declarados em GFIP, conforme doc. 02;

2.2.2. o requerente declarou o montante de R$ 5.395.676,31 em GFIP;

2.2.3. existem 44 empregados que foram lançados em folha de pagamento e não constavam na GFIP de sua respectiva secretaria, entretanto, os mesmos empregados foram declarados na GFIP de secretaria diversa, conforme doc. 03;

2.2.4. não se pode considerar como omissão os empregados que constam na folha de pagamento de uma determinada secretaria e foram declarados em GFIP's de secretaria diversa. Isto porque todas as secretarias estão vinculadas a uma única pessoa jurídica, a qual desmembrou-se para obter uma maior eficiência da prestação de sua atividade. Desconcentração administrativa;

2.2.5. o autor declarou em GFIP o número de 43 empregados, alem daquele valor descrito na tabela 1, o qual perfaz o montante de RS 1.285.202,27;

2.2.6. além disso, durante a análise de toda a documentação contábil enviada à Receita Federal do Brasil, verificou-se que 244 empregados não foram declarados em GFIP ou foram declarados com valor a menor, os quais somados resultam no valor de R$ 375.835,65, ou seja, tais empregados apenas foram registrados em folhas de pagamento ou quando foram declarados, foi com valor a menor, cf. doc.04;

2.2.7. o autor por equívoco, vem declarando em GFIP os servidores públicos detentores de cargos efetivos, ou seja, há servidores vinculados a regime diverso, qual seja RPPS, sendo declarado no RGPS. Tal fato resulta na declaração a maior de tributo feito pelo autor. O autor declarou na GFIP do ano de 2013 o valor de R$ 58.144,49, valor este que representa 06 servidores vinculados ao RPPS, cf. doc. 05;

3. rubricas corretamente oferecidas à tributação: a autoridade administrativa não retirou da base de cálculo as rubricas que não incidem contribuição previdenciária, ou seja, o montante apurado no auto de infração incluiu valores que não servem de base de cálculo para a cobrança de contribuição previdenciária. Explica a não incidência de várias rubricas (alimentação in natura, jeton, 1/3 férias, adicional de insalubridade);

4. erro na tipificação legal da aferição indireta:

4.1. no auto de infração, capitulou-se a aferição indireta pelo artigo 33, parágrafo 3º da Lei 8.212/91: de acordo com a própria fundamentação do auditor fiscal, os documentos prestados pelo autuado não permitem a apuração real do montante das contribuições previdenciárias. Ou seja, esperava-se, segundo a motivação do auditor, que a capitulação legal, caso entendido ser procedente a aferição indireta — o que já foi sustentado que não deve ser -, não deveria ser pelo parágrafo 3º, mais sim pelo parágrafo 6º do mesmo artigo da mesma lei. Indica precedentes CARF e STJ;

4.2. evidencia-se que o presente auto de infração gera um dano devastador ao recorrente, vez que impede sua defesa por duas razões: 1) apresenta fundamentação paradoxal por parte do auditor fiscal, visto que ao mesmo tempo que entende pela imprestabilidade dos documentos, e, conseqüentemente ser impossível apurar o montante real dos tributos, usa-os como dados para realizar o cálculo do arbitramento; 2) há erro na tipificação legal do enquadramento da Prefeitura de Natal na hipóteses de aferição indireta;

5. erro na apuração de RAT e FAP:

5.1. na tabela constante nas fls. 5/6 do auto de infração foi previsto o RAT ajustado de 2,841, sendo que a alíquota do RAT foi estabelecida em 2% e a do FAP em 1,4205;

5.2. entretanto, o autuante não levou em consideração os valores então recolhidos pela contribuinte a título de RAT ajustado;

5.3. é certo que a contribuinte valeu-se de RAT ajustado em percentual inferior, isto porque declarou seu RAT foi de 2% e o FAP foi de 1,0000, contudo, os valores foram pagos, logo deveriam ser reduzidos do montante devido encontrado na tabela colacionada pelo auditor fiscal;

5.4. Portanto do valor de RS 1.989.375,94 não é o real devido pela contribuinte, haja vista que houve o pagamento de valor a título de RAT ajustado no que pese o mesmo tenha sido realizado a menor.

Com a impugnação, trouxe cópias dos seguintes documentos: identificação (fls. 114/115; 118; 127).

Em 02/08/2017, houve a solicitação de juntada dos seguintes documentos: doc.01 - total do valor pago nos dois regimes - RPPS e RGPS (fls. 131/134); doc. 02 - planilhas do rgps em que houve a declaração correta na mesma secretaria dos empregados constantes na folha de pagamento e na GFIP (fls. 135/218); doc. 03 - planilhas do RGPS em que os empregados constantes na folha de pagamento de uma determinada secretaria figuraram na GFIP da contribuinte (fls. 219/241); doc. 04 - empregados registrados nas folhas de pagamento e não declarados em gfip's ou declarados a menor (fls. 242/322); doc.05 - servidores públicos detentores de cargo efetivo vinculados ao rpps (fls. 323/329); folhas de pagamentos analítica e sintética da secretaria de saúde referente ao ano de 2013 (fls. 333/4636); relatório GFIP da secretaria de saúde referente ao ano de 2013 (fls. 4637/6801).

Em 05/02/2018, o feito foi baixado em diligência (fls. 6803/6804) para a Fiscalização confirmar os valores das remunerações apuradas e informar se há recolhimentos (GPS) a serem apropriadas ao lançamento. Em resposta (fls. 6822/6824), a auditoria-fiscal informou que:

(a) Quanto às remunerações: após a análise de cada dos documentos juntados logo após a impugnação, a auditoria constatou diversas inconsistências e contradições, concluindo pela falta de confiabilidade dos mesmos;

(b) no tocante aos recolhimentos, foram constatadas divergências entre os valores declarados em GFIP e recolhidos em GPS, e o contribuinte foi intimado para apresentar

esclarecimentos ou corrigir as GFIPs. Não tendo havido a retificação das GFIPs nem a apresentação de esclarecimentos, os valores excedentes recolhidos em GPS não serão aproveitados.

O contribuinte foi cientificado do encerramento da diligência (fl. 6828) em 19/04/2018, não tendo apresentado qualquer manifestação adicional.

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da 7ª Turma da DRJ-REC, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação improcedente, na forma do relatório e voto (e-fls. 6832 a 6845) conforme transcrição de ementa seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

INTIMAÇÃO FISCAL. DOCUMENTOS DEFICIENTES. AFERIÇÃO INDIRETA.

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. A apresentação de documentos deficientes dá azo à apuração das bases de cálculo por arbitramento (aferição indireta).

GFIP. RECOLHIMENTOS EXCEDENTES. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatados recolhimentos superiores às contribuições devidas declaradas em GFIP, o sujeito passivo será intimado para corrigir as declarações ou prestar esclarecimentos acerca da divergência. Nada tendo feito nesse sentido, resulta impossível saber a que se refere o excesso de recolhimento, tornando impossível o seu aproveitamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 28/11/2018 (e-fl.6856), o contribuinte interpôs em 21/12/2018 recurso voluntário (e-fls. 6860 a 6900), no qual alega em síntese:

- que o relatório fiscal da diligência (e-fls. 6822 a 6824) equivocou-se ao desconsiderar todos os documentos acostados pelo contribuinte;

- que não se pode desconsiderar o documento de fls. 131/134 sem que sejam demonstradas razões relevantes para afastar a informação ali contida e que os valores ali indicados são bem próximos daqueles utilizados para sustentar a lavratura do auto de infração;

- que nos documentos anexados à impugnação constam folhas de pagamentos analíticas (fis.686/4.636) com a discriminação dos elementos necessários para apuração da base de cálculo do tributo;

- que as folhas de pagamento apresentadas referem-se aos empregados segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), portanto, não há o que se dizer a respeito da não identificação de cada segurado em seu respectivo regime;

- que ainda que não fosse possível identificar qual regime previdenciário cada um dos empregados está sujeito, tal fato não poderia acarretar na desconsideração integral da documentação apresentada;

- que a medida adotada pelo relatório não guarda razoabilidade, tendo em vista que desconsidera por completo os documentos, sendo que há elementos caracterizadores suficientes para demonstrar que as folhas de pagamentos se referem aos empregados sujeitos ao RGPS;

- que se o auditor realizasse o cotejo entre as GFIP's apresentadas (fis.4.637/6.801) que foram obtidas junto à RFB, e as folhas de pagamentos anexadas (fis.333/4.636) alcançaria a base de cálculo do tributo, e, por conseguinte, poderia verificar se o mesmo foi apurado de forma correta;

- que a diligência realizada não analisou as GHP's constantes do próprio sistema da RFB e dos autos;

-que é inconcebível afirmar que as GFIP's constantes no sistema da RFB, colacionadas aos autos junto com a impugnação, detém informação divergentes das declaradas em GFIP;

- que o Relatório Fiscal de Diligência considerou imprestáveis os documentos acostados nos itens 1.3, 1.4, 1.5 e 1.6, que são planilhas que retratam o cotejo entre as folhas de pagamentos (fls.333/4.636) e as GFIP's (fls.4.637/6.801);

- que as referidas planilhas demonstram se. há ou não diferenças entre as bases de cálculos declaradas nas GFIP's e nas folhas de pagamentos, devendo ser considerados válidos;

- que o fiscal não poderia desconsiderar por completo os pagamentos feitos pelo contribuinte;

- que o procedimento de aferição indireta é medida excepcional e somente pode ser enquadrado na hipótese prevista pelo auditor quando nenhum dado contábil permitir a verificação das contribuições devidas;

- que é indispensável que o auditor explique e comprove quais os documentos fiscais e contábeis do contribuinte foram considerados imprestáveis;

- que a autuação misturou erros puramente formais com erros materiais,

- que não há manifestações nos autos sobre a análise de cada um dos erros indicados, bem como se houve ou não a existência de erros determinantes ao ponto de macular a integralidade do documento;

- que os erros formais, em regra, não dão azo à aferição indireta, tal característica pertence ao erro caracterizado como material;

- que não houve intimação para justificação dos erros que foram considerados pelo auditor como determinantes para que o documento fosse considerável imprestável;

- que o recorrente auditou seus documentos e encontrou 244 inconsistências entre as folhas de pagamentos e as GHP's;

- que 244 empregados não foram declarados em GFIP ou foram declarados com valor a menor, conforme fls. 242/322;

- que houve erro na fundamentação legal da aferição indireta no auto de infração, o que prejudica a defesa do contribuinte;

- que se houve declaração de um segurado em secretaria distinta daquela a qual é efetivamente lotado estamos diante de um descumprimento de obrigação acessória e não da obrigação principal;

- que o número total de empregados vinculados ao RGPS são 661 pessoas. e desse total 616 foram declarados na GFIP e na folha de pagamento da secretaria autuada, conforme planilha em anexo (fls. 135/218);

- que o restante dos empregados ou estão somente na folha de pagamento do contribuinte ou estão somente em GFIP do impugnante ou constam nas folhas de pagamento de uma determinada secretaria e foram declarados nas GFIP's dessas secretarias;

- que existem 44 empregados que foram declarados na GFTP de secretaria diversa, o que configura erro de forma e não omissão, sujeita, portanto ao descumprimento de obrigação acessória;

- que todas as secretarias estão vinculadas a uma única pessoa jurídica, a qual desmembrou-se para obter urna maior eficiência da prestação de sua atividade;

- que por equívoco vem declarando em GFIP, os servidores públicos detentores de cargos efetivos vinculados RPPS como pertencentes ao RGPS, conforme fls. fls. 323/329;

- que não há ressalva no sentido de que os documentos entregues estavam incompletos ou em desacordo com o solicitado nos termos de fiscalização;

- que há contradições nas motivações do fiscal em relação a utilização do procedimento de aferição indireta;

- que os erros identificados nos documentos são irrelevantes em relação a toda documentação apresentada;

- que mera deficiência na apresentação de documentos não gera motivação para a utilização do arbitramento por aferição indireta ferramenta esta que é revestida do caráter de excepcionalidade;

- que não houve falta, recusa, sonegação ou deficiência na apresentação de documentos;

- que o auditor fiscal deveria ter demonstrado os critérios de apuração da base de cálculo do tributo;

- que não há indicação do número de funcionários omitidos, seus respectivos nomes e suas bases de cálculo individualizadas;

- que calcular a base de cálculo de um tributo por exclusão de valores pagos é urna afronta à legislação de regência, que afirma que a base de cálculo da contribuição previdenciária é o valor pago ao segurado a qualquer título;

- que havia outros parâmetros que poderiam ser usados para se auferir a base de cálculo, os quais guardam uma maior proximidade da realidade.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo, porém não conheço das alegações apresentadas no recurso voluntário protocolado pelo recorrente em 25/01/2019 (e-fls. 6916 a 6965), em razão de preclusão.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no recurso voluntário.

Mérito

O litígio recai sobre o lançamento de contribuições previdenciárias patronais e dos segurados incidentes sobre a remuneração de empregados apurada por meio de aferição indireta.

Aferição Indireta

Conforme relatório fiscal, após diversas intimações, a Secretaria apresentou 6 arquivos digitais relacionados aos dados contábeis e de folha de pagamento que continham inúmeros erros, que não permitiram a apuração real do montante das contribuições sociais devidas pelo empregador no tocante aos pagamentos realizados aos segurados empregados, razão pela qual se utilizou do procedimento de aferição indireta para apuração dos salários de contribuição.

Para apuração da base de cálculo foram utilizados os dados de pagamentos de remunerações da Secretaria de Saúde, do ano de 2013, encaminhados pela Prefeitura de Natal à Receita Federal do Brasil, via memorando n° 11/2016 (fls. 23/24), em resposta a questionamento realizado pela Receita Federal do Brasil em diligência fiscal. Referidos valores e a remuneração aferida indiretamente estão demonstrados na tabela constante do item 3.2 do relatório fiscal (fl. 21).

Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais. As hipóteses que a autorizam estão tratadas no art. 33 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores:

> 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 nº 11.941, de 2009).
>
> § 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifei)
>
> § 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
>
> § 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifei)
>
> § 4º Omissis
>
> § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.
>
> § 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.
>
> § 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
>
> § 8º Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (destacou-se)

Assim, tem-se que o lançamento por arbitramento é meio indiciário e deve ser aplicado somente nos casos previstos em lei. É um recurso à disposição do Fisco para ser usado somente quando o sujeito passivo inviabiliza o acesso às fontes próprias das informações. O arbitramento é tornado prova ex lege, é uma prova presumida, juris tantum, para suprir a falta da prova certa e própria que foi inviabilizada pelo sujeito passivo.

Se regularmente constituído o crédito tributário indiretamente aferido, cabe ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Todavia cabe ao Fisco o ônus da prova dos fatos que justificam o lançamento, que, no caso concreto, seria o motivo que amparou a adoção do procedimento de aferição indireta, qual seja, a demonstração da impossibilidade de produção de provas diretas e prova indiciária que permitiu presumir que o fato gerador ocorreu.

No presente caso, verifica-se que a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar a documentação necessária e suficiente à verificação da ocorrência do fato gerador e apuração da base de cálculo, por meio dos Termos de Intimação Fiscal (e-fls. 62 a 75) e obteve como resposta a apresentação de arquivos digitais de contabilidade e folhas de pagamento que continham milhares de erros. Para demonstrar as falhas na documentação, a auditoria juntou o recibo de entrega de arquivos digitais (e-fl. 33) e respectivos relatórios de validação (e-fls. 34/45).

Os relatórios de validação (e-fls. 34/45) e o relatório fiscal item 2.7 e 2.8, demonstram a existência de vícios formais e materiais que retiraram a confiabilidade dos arquivos digitais apresentados. Pelo teor dos relatórios, verificam-se divergências que comprometem a apuração da base de cálculo de contribuição previdenciária, tais como: ausência de rubricas, duplicidade de registros, bases de cálculo da Previdência Social divergente dos somatórios das rubricas classificadas pelo próprio contribuinte como base de cálculo da previdência social; trabalhadores não localizados nos registros de informações de valores de pagamento; ausência de registros de base de cálculo por trabalhador, ausência de registros de remuneração, ausência de rubricas definidas como contribuição descontada de segurado; todos os trabalhadores informados como vínculo "1" mesmo havendo servidores públicos efetivos com descontos ao Regime Próprio de Previdência do Município; dentre outros.

Como a auditoria poderia confiar e se utilizar de arquivos com tamanhas divergências? Os milhares de erros identificados retiram a confiabilidade dos arquivos digitais de folhas de pagamento e contabilidade, e torna-os imprestáveis para apuração fiscal. Portanto, diante da ausência de documentação comprobatória confiável, plenamente justificável o procedimento de aferição adotado.

Cumpre esclarecer, que durante o procedimento fiscal, foi oportunizado ao recorrente, por meio dos TIF nº 1 (fls. 66/68) e n º 2 (fls. 69/72), a entrega dos mesmos arquivos digitais. Contudo, o recorrente não se desincumbiu do ônus que lhe cabia, nem mesmo na impugnação. Limitou-se a apresentar planilhas e folhas de pagamento, que foram examinadas em diligência fiscal, que novamente concluiu pela falta de confiabilidade de documentos.

E não cabe aqui alegar que deveria haver intimação específica para se pronunciar acerca dos erros identificados nos arquivos digitais, já que esta informação era de conhecimento do próprio contribuinte, conforme provam relatórios de validação por ele mesmo produzidos.

O recorrente poderia ter tido o esforço de corrigir os erros identificados nos arquivos digitais de folhas de pagamento e contabilidade, e apresenta-los até mesmo durante a impugnação, de modo a facilitar a reanálise pela autoridade fiscal. Contudo quedou-se silente e sequer justificou a impossibilidade de confeccioná-los.

Ademais, o próprio recorrente reconhece que auditou seus documentos e encontrou 244 inconsistências entre as folhas de pagamentos e as GFIP's, conforme relatório de

e-fls. 242/322, o que demonstra total desorganização da empresa. Copio a seguir trecho do acórdão recorrido que trata com propriedade sobre o assunto:

> Em sua defesa, o contribuinte reconhece uma variedade de erros nos seus documentos. Tendo identificado tais falhas, deveria o contribuinte agir para as corrigir, de modo a cumprir com as obrigações que lhes são legalmente impostas.
>
> Nessa esteira, em sua impugnação o contribuinte reconhece:
>
> - A existência de 244 empregados constantes das folhas de pagamentos e ausentes ou com remuneração a menor nas GFIP;
>
> - o valor de R$ 375.835,65 de remunerações não foram informados em GFIP;
>
> - o número de empregados vinculados ao regime geral de previdência social (RGPS) é de 661 pessoas, mas somente 616 foram declarados em GFIP;
>
> - existem 44 empregados em folha de pagamento que não constam na GFIP de sua respectiva secretaria, entretanto, os mesmos empregados foram declarados na GFIP de secretaria diversa;
>
> - o contribuinte vem declarando em GFIP, os servidores públicos detentores de cargos efetivos, ou seja, há servidores vinculados a regime diverso, qual seja RPPS, sendo declarado em GFIP, totalizando, na GFIP do ano de 2013, o valor de R$ 58.144,49.
>
> Todas estas condutas caracterizam erros e omissões nas GFIP entregues pelo contribuinte, em clara violação à obrigação legal veiculada no art. 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991.
>
> Ademais, não prevalece o entendimento de defesa segundo o qual não se poderia considerar omissão os empregados que constam na folha de pagamento de uma determinada secretaria e foram declarados em GFIP's de secretaria diversa.
>
> A este respeito, o manual de preenchimento da GFIP/SEFIP, aprovado pela instrução normativa RFB nº 880/2008, determina que devem ser entregues por estabelecimento:
>
> 7.3 - GFIP/SEFIP distintas
>
> Devem ser geradas GFIP/SEFIP distintas por:
>
> a) competência, inclusive competência 13, observada a nota 5;
>
> b) código de recolhimento, observadas as notas 2 a 6 do subitem 7.2;
>
> c) estabelecimento - identificado por CNPJ/CEI, observado o item 9; (grifou-se)
>
> Embora somente o Município de Natal tenha personalidade jurídica, o cumprimento das obrigações tributárias se dá por estabelecimento, identificado pelo seu número no cadastro nacional de pessoas jurídicas (CNPJ). Assim, o Município tem liberdade para se auto organizar e promover a desconcentração administrativa da forma que julgar mais proveitosa para a consecução dos seus objetivos, mas as GFIPs devem ser entregues de acordo com o que determina a legislação tributária, ou seja, GFIPs distintas para cada estabelecimento, contemplando a totalidade dos segurados que ali prestaram serviços, e somente estes.
>
> Resulta, portanto, sem sustentação a impugnação quando afirma que o número de funcionários e a base de cálculo foram corretamente oferecidas à tributação. Da constatação dos erros já enunciados, tem-se que os segurados e a base de cálculo foram informados parcialmente em GFIP, contrastando com o afirmado na impugnação.

O feito foi baixado em diligência (fls. 6803/6804) para que a Fiscalização examinasse a documentação acostada na impugnação e novamente constata-se que foram apresentadas informações não confiáveis.

> 1.1 O montante bruto informado pelo contribuinte e relativo aos pagamentos relacionados ao Regime Geral de Previdência Social (doc 1-fls. 131/134) corresponde a R$ 1.216.797,36(PREVIDÊNCIA INSS) e R$ 5.179.228,15(PREVIDENCIA INSS-Lotação 25000), totalizando R$ 6.396.025,51.
>
> Entretanto, somente os valores de base de cálculo da Previdência Social dos segurados empregados declarados pelo contribuinte em GFIP(fl. 25) correspondem a R$ 7.020.194,90, o que evidencia gravíssima omissão de remunerações e falta de confiabilidade do documento apresentado.
>
> 1.2 O montante bruto informado pelo contribuinte e relativo aos pagamentos relacionados ao Regime Próprio de Previdência (fls. 131/134) corresponde a R$ 177.607.192,57; e o total de valores descontados dos segurados para o Regime Próprio é de R$ 3.581.166,32(RPPS-FUNCAPRE) e R$ 6.947.773,74(RPPSFUNFIPRE), totalizando R$ 10.528.940,06.
>
> Considerando que a alíquota descontada de segurados empregados para o Regime Próprio é de 11%, observa-se incompatibilidade entre os pagamentos ditos como sendo vinculados ao Regime Próprio de Previdência e os valores descontados de seus segurados, haja vista a proporção/percentil de 5,93% (R$ 10.528.940,06/R$ 177.607.192,57), evidenciando que os dados apresentados como relativos a pagamentos ao Regime Próprio não correspondem à realidade dos fatos.

Verifica-se do exposto, que a aferição indireta foi medida excepcional, diante da impossibilidade de se aferir a base de cálculo de contribuições previdenciárias por meio da documentação apresentada.

Quanto à alegação de suposto erro na fundamentação legal da aferição indireta no auto de infração, também não assiste razão ao recorrente. Peço vênia para colacionar trecho do voto da decisão recorrida que reflete o posicionamento por mim adotado.

> Embora no relatório fiscal a auditoria apenas destaque o §3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/1991, a descrição ampla da fundamentação legal para o arbitramento foi devidamente registrada no corpo do auto de infração (fl. 3):
>
> ARBITRAMENTO PARA EMPRESAS EM GERAL - AFERIÇÃO INDIRETA
> Parágrafos 1º, 3º e 6º do art. 33 da lei n. 8.212, de 24.07.91 com as alterações posteriores.Artigos 231, 233 e 235 do decreto nº 3.048, de 06.05.99 (Regulamento da Previdencia Social - RPS) com as alterações posteriores.Art. 148 da Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN).
>
> Constando dos autos a base legal para a aferição indireta (art. 33, §§ 1º, 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991), afasta-se, de pronto, a impugnação quando acusa ausência de menção ao §6º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/1991.
>
> Vejamos os dispositivos:
>
> [Lei n.º 5.172/1966, denominado Código Tributário Nacional (CTN)]
>
> 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.

[Lei nº 8.212/1991]

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 nº 11.941, de 2009).

§ 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 § 2o (...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 4º (...)

§ 5º (...)

§ 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.

Da leitura da legislação de regência, verifica-se ser equivocada a impugnação de que somente poderia haver arbitramento quando nenhum dado contábil permitisse a apuração das contribuições devidas. Os dispositivos transcritos não estabelecem tal restrição.

Da norma veiculada no §3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/1991, depreende-se que, ocorrendo a apresentação de qualquer documento ou informação deficiente, a RFB pode lançar de ofício a importância devida.

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, esclarece o que se considera documento deficiente:

Art.233. (...)

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. (grifou-se)

Na espécie, a Secretaria Municipal de Saúde forneceu à Fiscalização arquivos digitais da contabilidade e folhas de pagamentos com milhares de erros, desatendendo às formalidades legais, pelo que ficou perfeitamente cristalizada a apresentação de documentos deficientes, hipótese prevista no §3º, do art. 33. da Lei nº 8.212/1991, autorizando o arbitramento. Resulta escorreito, portanto, o procedimento fiscal que indicou falhas nos documentos contábeis e folhas de pagamentos apresentados pelo contribuinte, não havendo qualquer mácula na fundamentação legal que pudesse causar dano à defesa do Autuado.

> Neste ponto, oportuno transcrever os exatos termos utilizados pela Fiscalização (fl. 21):e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
>
> 3.1. Em virtude dos fatos acima expostos, observa-se que os dados dos arquivos digitais não permitem a apuração real do montante das contribuições sociais devidas pelo empregador no tocante aos pagamentos realizados aos segurados empregados, razão pela qual utilizou-se do procedimento de aferição indireta para apuração dos salários de contribuição mensais dos segurados empregados.
>
> Da leitura, observa-se que a auditoria anotou que os dados dos arquivos digitais não permitem a apuração do real montante das contribuições sociais devidas. Desse modo, desnecessário mencionar o §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que dá alicerce ao arbitramento quando a contabilidade não permite a apuração da base de cálculo. Improcedente, portanto, a impugnação nesse ponto.

No tocante aos critérios de apuração da base de cálculo do tributo, estes restaram devidamente explicitados no relatório fiscal itens 3 e 4. O tributo foi apurado por meio de documento oficial expedido pela Prefeitura de Natal, Memorando n° 11/2016 da Secretaria Municipal de Administração.

A fiscalização utilizou-se de informação contida no próprio memorando para apuração dos servidores vinculados ao RGPS, senão vejamos:

> Refeitos os cálculos, com base em tabelas, registros e informações obtidas pela Natalprev, apresentadas pelo Diretor da Folha de Pagamento, à época, encontra-se outros valores que devem estes serem considerados. Acrescento que quanto à coluna "Remuneração Total" não corresponde ao valor repassado por esta Prefeitura ao NATALPREV (Regime Próprio de Previdência), os valores repassados por esta Prefeitura ao NATALPREV encontram-se na coluna "Contribuição.

O item 3.3 do relatório fiscal está em consonância com a informação contida no memorando e a apuração por dedução mostra-se correta diante da ausência de informações confiáveis. Não havia outros parâmetros confiáveis que poderiam ter sido utilizados para se auferir a base de cálculo, portanto correto o procedimento adotado.

> 3.3 As remunerações pagas não relacionadas ao Regime Próprio de Previdência do Município- NATALPREV foram comparadas com as remunerações de empregados declaradas pelo contribuinte em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP. Foram verificadas diferenças de valores, correspondentes a valores não declarados em GFIP, os quais serão consideradas como base de cálculo da Previdência Social para o ano de 2013 para fins de aferição, conforme abaixo consolidado:

Também cumpre ressaltar que a ausência de individualização dos segurados em nada prejudica o lançamento, tendo em vista que o Auto de Infração indica precisamente o fato gerador e o mecanismo utilizado para a apuração das diferenças lançadas, conforme disposto no art. 142 do CTN.

A ausência dessa informação decorre do descumprimento pela própria recorrente da obrigação de declarar em GFIP a totalidade da remuneração paga devida ou creditada aos segurados a seu serviço. Logo, não pode beneficiar-se disso para se eximir do pagamento do tributo e atribuir ao fisco uma responsabilidade que é sua. Não cabe à administração pública

providenciar as provas que a contribuinte tem a obrigação de apresentar para ter reconhecido o seu direito.

Há uma regra elementar do direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude ou, conforme o caso, das próprias irregularidades ou omissões. Se não foi apresentada à Fiscalização documentos ou escrituração contábil, ou se os mesmos não refletirem, total ou parcialmente, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias, isso não exime a empresa do pagamento da referidas contribuições se apuradas com base em outros elementos de prova. O objetivo da legislação ao permitir a utilização da técnica de aferição indireta é possibilitar uma aproximação, o máximo possível, da ocorrência dos eventos ensejadores de obrigações previdenciárias, o que foi corretamente efetuado pela fiscalização, como já demonstrado.

Recolhimentos em GPS

Sustenta o recorrente que o fiscal não poderia desconsiderar por completo os pagamentos efetuados em GPS.

No tocante aos recolhimentos, na diligência realizada foi solicitado á fiscalização:

> II.- Informar se há recolhimentos em nome do sujeito passivo e demonstrar se a totalidade dos recolhimentos foram apropriados aos valores declarados em GFIP antes da Fiscalização;
>
> III.- Informar se há sobras de recolhimentos não apropriados aos valores declarados em GFIP antes da Fiscalização, informar se foram abatidos do presente levantamento e informar o motivo. Caso existam recolhimentos superiores aos declarados em GFIP, intimar o sujeito passivo para prestar esclarecimentos ou corrigir a GFIP (art. 32-A, caput, da Lei nº 8.212/1991) e verificar possibilidade de aproveitar os excessos de recolhimentos;

Em atendimento ao pedido, a fiscalização informa:

> 2. Foram verificados nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil recolhimentos em Guias da Previdência Social-GPS, conforme consolidado no anexo II do Termo de Diligência n ° 1 lavrado em 07/03/2018 e encaminhado via postal ao contribuinte.
>
> 3. Em consulta ao sistema informatizados da Receita Federal do Brasil, foram verificadas para o ano 2013 divergências entre os valores declarados pelo próprio contribuinte em GFIP e os valores recolhidos em GPS, conforme consolidado no anexo III do Termo de Diligência n ° 1 lavrado em 07/03/2018 e encaminhado via postal ao contribuinte.
>
> 4. Em virtude de haver divergências entre os valores declarados pelo próprio contribuinte em GFIP e os valores recolhidos em GPS, foi encaminhado Termo de Diligência n ° 1 intimando o sujeito passivo para prestar esclarecimentos ou corrigir a GFIP nos termos do art. 32-A, caput, da Lei n° 8.212/1991, mas nada foi recebido.
>
> 5. Face ao exposto e considerando que não houve a retificação de GFIP ou a apresentação de esclarecimentos no tocante às divergências entre os valores declarados pelo próprio contribuinte em GFIP e os valores recolhidos em GPS, não serão aproveitados os valores relacionados às Guias da Previdência Social-GPS não apropriadas. Cabe ressaltar que referidas divergências podem ter sido ocasionadas, dentre outros motivos, por erro no campo competência da GPS; ou erro no campo CNPJ

> da GPS, especialmente para GPS de código 2631;ou erro no campo código de pagamento; ou ausência de fatos geradores em foram constatadas divergências entre os valores declarados em GFIP e recolhidos em GPS, e o contribuinte foi intimado para apresentar esclarecimentos ou corrigir as GFIPs. Não tendo havido a retificação das GFIPs nem a apresentação de esclarecimentos, os valores excedentes recolhidos em GPS não foram aproveitados no lançamento fiscal.

Conforme assentou a decisão de piso, na hipótese de recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal em montante superior ao declarado, cabe ao sujeito passivo, devidamente intimado, apresentar GFIPs retificadoras, com a finalidade do saneamento de erro de fato (art. 463, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009).

A autoridade fiscal, por meio de diligência, esclareceu e oportunizou ao recorrente retificar suas GFIP´s, para que fossem deduzidos os recolhimentos excedentes havidos antes do início do procedimento fiscal. O recorrente, apesar de intimado, não apresentou GFIPs retificadoras e nem prestou quaisquer esclarecimentos à fiscalização.

Conforme esclarecido na intimação fiscal, as apropriações somente poderiam ser realizadas se houvesse declaração em GFIP com a respectiva correspondência à GPS recolhida. Nesse diapasão, agiu correto o fiscal, razão pela qual compartilho do entendimento adotado pela decisão de piso, não assistindo razão, neste ponto, ao contribuinte.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes