



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

<b>Processo nº</b>	10510.006800/2008-01
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-003.476 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	14 de março de 2017
<b>Matéria</b>	Contribuições Sociais Previdenciárias
<b>Recorrente</b>	ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DOS SERVIDORES MILITARES DE SERGIPE
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A falta de apresentação dos documentos e informações previstas na Lei de Custo da Previdência Social (Lei nº 8.212/91), ou sua apresentação deficiente, enseja o procedimento de aferição indireta, não podendo a Autoridade Fiscal se abster de tal procedimento.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR ARBITRAMENTO. LICITUDE.

O lançamento tributário por aferição indireta, ou arbitramento, encontra supedâneo legal na Lei nº 8.212/91, não se tratando do uso de analogia como forma de exigência de tributo não previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

EDITADO EM: 29/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo

Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação ao lançamento pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias relativas às contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais, previstas no inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Os motivos ensejadores do lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal (fls 31 do processo digitalizado). Na ação fiscal foram constituídos os seguintes documentos de crédito:

- **Auto de Infração - Debcad nº 37.157.849-3**, no valor de **R\$ 93.691,45, atualizado até novembro de 2008**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à contribuição patronal incidente sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais.
- **Auto de Infração - Debcad nº 37.157.850-7**, no valor de **R\$ 46.763,54, atualizado até novembro de 2008**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à contribuição dos segurados contribuintes individuais, formalizado no âmbito do processo administrativo nº 10510.006806/2008-71.
- **Auto de Infração - Debcad nº 37.157.846-9**, no valor de **R\$ 25.097,54, atualizado até novembro de 2008, atualizado até novembro de 2008**, referente ao valor da multa, CFL 35, por deixar o sujeito passivo de apresentar documentos que contêm informações contábeis, financeiras e cadastrais de interesse da RFB, formalizado no âmbito do processo administrativo nº 10510.006802/2008-92.
- **Auto de Infração - Debcad nº 37.157.847-7**, no valor de **R\$ 37.646,31, atualizado até novembro de 2008**, referente ao valor da multa, CFL 38, por deixar o sujeito passivo de apresentar documentos relacionados às contribuições à Seguridade Social, formalizado no âmbito do processo administrativo nº 10510.006803/2008-37.
- **Auto de Infração - Debcad nº 37.157.848-5**, no valor de **R\$ 26.352,69, atualizado até novembro de 2008**, referente ao valor da multa, CFL 68, por deixar o sujeito passivo de apresentar a GFIP com todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, formalizado no âmbito do processo administrativo nº 10510.006804/2008-81.

O crédito tributário constituído se refere a período de fevereiro a dezembro de 2004. O lançamento tributário se aperfeiçoou com a ciência pessoal do contribuinte em 20 de novembro de 2008 (fls. 28).

Inconformado, o sujeito passivo apresenta impugnação (fls. 44), tempestivamente. A 6ª Turma da DRJ Salvador, por unanimidade, por meio do Acórdão 15-19.756 (fls.85), decidiu pela improcedência da impugnação.

Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

*De acordo com os Relatórios do Auto de Infração, fls. 01/30, os valores que integram a presente autuação referem-se às contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais, dos seguintes levantamentos:*

*2.1. RAN - REM C INDIV AUTON N DECL GFIP. Cuida da remuneração dos segurados contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa, excluídos os contidos no levantamento RDN, não declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, apurada de acordo com as informações do autuado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com o código 0588 - rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. A utilização dessa declaração foi necessária, tendo em vista que a empresa, apesar de intimada pelo Termo de Intimação Fiscal (TIF), deixou de apresentar, entre outros, os Livros Diário e Razão, assim como o Livro Caixa e as folhas de pagamento dos segurados, aplicando-se, assim, o comando expresso no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

*2.2. RDN - REM C INDIV DIRET N DECL GFIP. Levantamento referente ao pró-labore pago aos dirigentes na DIRF, com o código 0588 - rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, não declarado em GFIP. A utilização dessa declaração foi necessária, tendo em vista que a empresa, apesar de intimada pelo Termo de Intimação Fiscal (TIF), deixou de apresentar, entre outros, os Livros Diário e Razão, assim como o Livro Caixa e as folhas de pagamento dos segurados, aplicando-se, assim, o comando expresso no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.*

*Os respectivos valores foram discriminados, por competência, às fls. 08/09, no Discriminativo Sintético de Débito (DSD).*

*4. Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação em 18/12/2008, de fls. 41/79, alegando, em síntese, o que se segue:*

*4.1. Conforme se depreende do AI nº 37.157.849-3, a base legal para sua lavratura deu-se pela apuração de contribuição por aferição indireta, relativas ao período de 02/04 a 12/04. Ora, nos AI nºs 37.157.846-9 e 37.157.847-7, o Auditor Fiscal multou*

*o impugnante justamente pelo fato deste não ter apresentado a documentação solicitada, já neste AI, alega o representante do Fisco exatamente o contrário, porque sustenta na sua autuação que o débito é proveniente de levantamento que o Fiscal fez através do CNIS, DIRF e pelo sistema Águia. É público e notório que, para se realizar qualquer exame ou auditoria em uma empresa se faz necessário que o agente disponha de todos os elementos essenciais à conclusão dos trabalhos e, no caso em tela, nada foi entregue ao fiscal autuante para que este chegasse a qualquer conclusão, menos ainda a que ele chegou.*

**4.2. Toda documentação solicitada foi levada pelo conselho gestor anterior, o qual administrou a impugnante no triênio 2004/2006, consoante ata de posse (doc. 03), então não pode o Auditor-Fiscal ter confrontado nada, porque este nada recebeu relativo à documentação da impugnante do período de 01/04 a 12/04, o que demonstra que o representante do fisco lavrou o presente AI baseado em suposições, o que é terminantemente proibido por lei, porque cerceia o direito de defesa do contribuinte.**

**4.3. Diante da ausência da documentação e sabendo da importância que toda documentação fiscal e contábil da entidade tem para a empresa e para o Fisco, o atual conselho gestor teria que tomar duas decisões: a primeira era comunicar o extravio da documentação aos entes fiscais e/ou ajuizar uma ação para reaver toda documentação, a qual até o julgamento da lide não pode ser declarada extraviada.**

**4.4. Ademais, foi entregue ao Auditor-Fiscal apenas o livro de registro de empregados, livro diário e cópia da Ação de Prestação de Contas (doc. 04), processo tombado sob nº 200811100180, que tramita na 11ª Vara Cível de Aracaju, para que o Conselho Gestor anterior entregue toda documentação que se encontra em seu poder, inclusive a própria autoridade autuante desmerece a penalidade aplicada ao contribuinte no item 2.1.2 do seu relatório, fato que toma contraditória a aplicação da multa.**

**4.5. Era imprescindível que o Sr. Fiscal conhecesse tal fato, e diante dos fatos não lavrasse qualquer auto contra o contribuinte, o que não ocorreu. Ao contrário, levantou suposto débito, sobre o pretexto de tê-lo apurado através de cadastros. Ora, como pode o Auditor ter levantado valores somente com elementos que dispõe, e como pode o contribuinte atestar que o levantamento feito está correto, baseado em quais elementos?**

**4.6. Para o deslinde de qualquer questão a exibição de documentos se faz necessária, se não a verdadeira apuração dos fatos se tomará ineficaz, não atingindo o seu objeto. Por isso, em vão a lavratura do AI.**

**4.7. Como visto, mesmo a autuada prestando todos os esclarecimentos ao fiscal autuante, o motivo pelo qual não poderia atender à notificação, ainda assim, este optou em autuar o contribuinte com a multa mais alta, quando se sabe que o Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 107 a 112, prevê no as que protegem o contribuinte. O CTN não só hospeda**

---

*tais princípios, mas também o da retroatividade benigna, e tem eficácia de lei complementar, prevalecendo, por força da hierarquia das leis, sobre aquelas infracomplementares ou ordinárias.*

*4.8. Tais dispositivos foram esquecidos e desrespeitados no AI lavrado, na medida em que foi apenado o contribuinte por integração analógica, adotando-se o critério de que entre duas normas de punição, a norma ser aplicada deve ser a menos favorável ao contribuinte.*

*4.9. A maioria das câmaras já decidiu pela não aplicação de penalidade ao contribuinte que justificadamente não pode apresentar documentos à fiscalização. Transcreve ementas.*

*4.10. Pelo exposto, requer seja acolhida a impugnação para decretar a nulidade do AI, por ser medida de direito e merecida justiça."*

Devidamente intimado, por via postal (AR. fls. 92), da decisão de piso, o contribuinte interpõe em 19 de agosto de 2009, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 93). Constam do apelo, em síntese, as seguintes alegações:

- O AI deve ser anulado posto que a impugnante não apresentou os documentos e não pode sofrer autuação com base em mera suposição posto que o lançamento foi realizado com base na GFIP, sem confronto desta com os documentos do contribuinte.
- Foi comprovado que houve a propositura de ação judicial para que o conselho gestor anterior apresentasse a documentação solicitada pela RFB e que tal fato é de conhecimento da fiscalização.
- Que o lançamento fiscal foi realizado com base em informações constantes do sistema da Previdência Social, mesmo tendo o Fiscal conhecimento da impossibilidade que a Recorrente tinha em atender a notificação para apresentação dos documentos, e que tal procedimento não pode produzir um trabalho bem feito.
- Que o CTN têm, nos artigos 108 e 112 regras que protegem o contribuinte e que tais normas foram desrespeitadas pelo Fisco.

Os processos foram distribuídos, por sorteio eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

Foi relatado que o presente processo administrativo decorre de lançamento de crédito tributário previdenciário decorrente de valores pagos a contribuintes individuais, verificados na DIRF (código 0588), entregue pelo Contribuinte. Tal procedimento foi necessário em razão da ausência de apresentação de documentos, que, segundo o sujeito passivo, não se encontravam em sua posse.

Assim explicitou a autoridade lançadora:

*"2.1.1. O valor deste fato gerador foi apurado de acordo com as informações do autuado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, com o código: 0588 - rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.*

*2.1.2. A utilização dessa declaração foi necessária, tendo em vista que a empresa, apesar de intimada pelo Termo de Intimação Fiscal - TIF anexo, deixou de apresentar, entre outros, o Livro Diário/Livro Razão, assim como, o Livro Caixa, as folhas de pagamento dos segurados, o que determinou a emissão do Auto de Infração nº 37.157.847-7, por contrariar o § 2º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91.*

*2.1.3. Aplicou-se, assim, o comando expresso no § 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91."*

Tal procedimento já fora objeto de impugnação pelo Contribuinte. Analisando os argumentos apresentados, a 6ª Turma da DRJ Salvador assim se manifestou (fls 89):

*9. A empresa, apesar de intimada pelo Termo de Intimação Fiscal (TIF), deixou de apresentar, entre outros, os Livros Diário e Razão, assim como o Livro Caixa e as folhas de pagamento dos segurados, de modo que ficou autorizado pelo art. 33, §3º, da Lei nº 8.212, de 1991, o lançamento por aferição indireta. O autuado, apesar de alegar, não comprova a entrega do Livro Diário. O item 2.1.2 do Relatório Fiscal citado pelo impugnante não desmerece o lançamento, tratando apenas do motivo da aferição indireta.*

*10. Desta forma, o Auditor-Fiscal autuante utilizou as informações do autuado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com o código 0588 - rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, para o lançamento do crédito tributário. Foi observado o princípio da razoabilidade e proporcionalidade no lançamento considerando que a DIRF é um documento elaborado pelo contribuinte, e verificado nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), onde foram apurados os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. Além disso, o contribuinte possui o ônus da prova em contrário, para infirmar o lançamento.*

*11. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), de sorte que procedeu corretamente o Auditor-Fiscal ao*

*efetuar o lançamento em comento. Um eventual extravio de documentos não pode impedir que a Administração Tributária fiscalize o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, inclusive porque a fiscalização tem que observar o prazo decadencial para o lançamento de tributos.*

*12. Deve-se ressaltar que não houve um juízo de valor acerca da culpabilidade do autuado relativa à não apresentação da documentação solicitada, haja vista que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN." (destaquei)*

Em sua apelação, o contribuinte novamente se insurge contra a aferição indireta, alegando que não pode apresentar os documentos posto que não se encontravam em sua posse, subtraído que foram pela gestão anterior. Que em tal situação, não pode o Fisco proceder o arbitramento em razão da impossibilidade que comprovação dos valores constantes nas declarações (GFIP e DIRF), embora estas tenham sido entregues pelo próprio sujeito passivo. Alega ainda que o CTN veda a tributação por analogia e que a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

Não merece reparos a decisão de piso. As alegações do Recorrente, embora acompanhadas de algum indício de prova - como por exemplo a propositura de ação judicial de apresentação de documentos - não tem o condão de afastar a lisura do procedimento fiscal, posto que não houve a apresentação dos documentos que permitem a análise e quantificação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Tal omissão, por expressa disposição da Lei de Custo - mencionada no auto de infração - enseja a aferição indireta do quantum devido pelo Contribuinte, posto que há declaração da ocorrência do fato gerador por meio da DIRF apresentada.

Importante ressaltar que não há nenhuma contradição no procedimento fiscal, quando há aplicação de multa por descumprimento do dever de apresentação de documentos e o procedimento de aferição indireta. Ao reverso, não poderia o Auditor Fiscal ter procedido de maneira diversa, posto que se houvesse a apresentação dos documentos que permitissem além da verificação da ocorrência do fato gerador, sua exata quantificação.

Mister realçar, como bem fez a decisão de piso, que a alegação da impossibilidade da apresentação dos documentos não tem o condão de inibir o lançamento tributário, posto que verificado o descumprimento da obrigação tributária. Tal omissão, como dito, determina que o procedimento fiscal se realize por arbitramento, ou seja, que o Auditor Fiscal quantifique o tributo devido com base em documentos ou provas indiretas da ocorrência do fato gerador, cabendo ao contribuinte a comprovação de fato modificativo do direito de crédito do Fisco, com a comprovação de base de cálculo diversa daquela adotado pela Administração Tributária. E é justamente tal possibilidade - a de confrontação do cálculo do tributo obtido pelo arbitramento, por meio de apresentação de novos documentos, - que garante a ampla defesa.

Nesse sentido, não socorrem o Apelante as disposições mencionadas do CTN, uma vez que não houve o emprego de analogia para a exação, ao reverso, constatou-se pela declaração entregue pelo próprio Contribuinte a ocorrência do fato gerador e com base nessa mesma declaração, quantificou-se o crédito tributário correspondente.

Ora, não há analogia, ou seja, interpretação por similite de legislação. O que existe é a quantificação do crédito tributário de forma indireta, por documentos que permitem que se mensure a obrigação tributária surgida pela prática do fato gerador pelo sujeito passivo. Tal procedimento está textualmente previsto pela Lei de Custo, art. 33:

*"§3ºOcorrendo 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"*

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário.

*assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Relator