



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

Processo n° 10530.726053/2010-08
Recurso n° 001.853 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.853 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente MUNICÍPIO DE CASA NOVA - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

AIOP. ÔNUS DA PROVA. IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A elaboração deficiente das folhas de pagamento e das GFIP, marcadas pelo não registro de todas as remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço e de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, respectivamente, autoriza o Fisco a lançar a contribuição previdenciária que reputar devida, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de indício de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, *in fine* da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alegar.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir,

precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

Data da lavratura do AIOP: 17/12/2010.

Data da Ciência do AIOP: 22/12/2010

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal mediante a qual se formaliza o lançamento de contribuições previdenciárias a cargo do município, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas a seus segurados empregados, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 75/95.

Relata a Autoridade Lançadora que o município de Casa Nova/BA, no período de janeiro/2006 a dezembro/2008, deixou de recolher as importâncias devidas para a Seguridade Social referentes às contribuições relativas à empresa incidentes sobre a remuneração de seus segurados empregados, as quais, igualmente, deixaram de ser declaradas em GFIP até a data de início da ação fiscal.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 1773/1779.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1794/1806, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 13 de dezembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1809.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1811/1820, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é inadmissível a utilização de base de cálculo arbitrada quando existem outros meios de apuração;
- Que o arbitramento deve ser realizado quando os documentos apresentados pelo contribuinte forem omissos ou não merecerem fé as declarações/esclarecimentos prestados;
- Que o contribuinte não é obrigado a ter conhecimentos técnicos para a análise dos documentos que foram considerados pelo fisco para a realização do lançamento, motivo que torna imprescindível a realização de perícia;

Alfim, requer a anulação do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 13/12/2011, Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 12 de janeiro de 2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Autuado, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo órgão de 1ª instância não expressamente contestadas pelo Recorrente em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

2.1. DO ARBITRAMENTO

Pondera o Recorrente ser inadmissível a utilização de base de cálculo arbitrada quando existem outros meios de apuração. Aduz que o arbitramento deve ser realizado quando os documentos apresentados pelo contribuinte forem omissos ou não merecerem fé as declarações/esclarecimentos prestados;

Tal alegação é perfeita, do ponto de vista principiológico, mas não se coaduna com as provas dos autos.

Cumpra neste comenos destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária. Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 e pela Circular CAIXA nº 451, de 13/10/2008.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade não se configura como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Cite-se que tais documentos devem ser mantidos pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento, as GFIP e os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º *Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º *Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais, assim como o poder de exigir a exibição de todos os livros e documentos relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, ficando a empresa obrigada a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados, a teor do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, 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 exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

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

(...)

§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.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

No caso em exame, conforme consignado no item 8 do Relatório Fiscal, a fls. 78/79, o lançamento é constituído por fatos geradores consistentes nas remunerações pagas aos segurados empregados da Prefeitura Municipal de Casa Nova - BA, que deixaram de ser declaradas nas GFIP entregues até a data de início da ação fiscal, diga-se, 26/10/2010.

As remunerações dos segurados empregados, assim considerados os ocupantes de cargos efetivos, agentes políticos, cargos comissionados e temporários (art. 12, I

da Lei nº 8.212/91) foram extraídas dos dados auditados pelo TCM e disponibilizados à Receita Federal do Brasil, através do ofício nº 351, de 15/03/2010.

Destaca a Autoridade Lançadora que a utilização dos dados fornecidos pelo TCM deveu-se ao fato de o ente público ter apresentado as folhas de pagamento dos exercícios 2006, 2007 e 2008, de forma deficiente, notadamente no que diz respeito às bases de cálculo constantes nas folhas de pagamento apresentadas. Da análise desses documentos, observou-se que as bases de cálculo da contribuição previdenciária apresentavam valores inferiores ao declarado nas respectivas GFIP, os quais foram apurados com base nas informações constantes dos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil – GFIP WEB.

Não procede o argumento recursal da impossibilidade de utilização de base de cálculo arbitrada quando existirem outros meios de apuração.

A fiscalização constatou que as folhas de pagamento do sujeito passivo não registravam corretamente o valor das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, e que nas GFIP não haviam sido declarados todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária.

Dessarte, a não observância das obrigações tributárias assentada nos incisos I e II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, consistente na elaboração deficiente das folhas de pagamento e das GFIP, marcadas pelo não registro de todas as remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço e de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, respectivamente, frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como o Ofício nº 351/2010 do TCM, dentre outros.

Reconhece o Recorrente que o arbitramento deve ser realizado sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelo sujeito passivo, em atenção ao art. 148 do CTN.

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.

Na mesma medida dispõe o §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33 (...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício

importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente dos documentos citados nos parágrafos precedentes, configurou-se como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que o Fisco inscrevesse de ofício a importância reputada como devida, cabendo sujeito passivo o ônus da prova em contrário, a teor do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Tivesse o sujeito passivo cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento e nas GFIP. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma série de outros documentos para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Diante desse panorama, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelo permissivo legal encartado no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta, a serem empregados pela fiscalização nas hipóteses autorizadas pela lei, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, como se deu ocorrer no presente, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, tão somente, o princípio da razoabilidade.

fundamentos legais e constitucionais que forneceram esteio à exação em debate, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Nesse diapasão, não se mostra suficiente à elisão do lançamento a mera menção, em sede de recurso, de que a fiscalização teria deixado de analisar a contabilidade municipal. Ora, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, deveria o Recorrente ter demonstrado, no bojo de sua peça recursal, com fundamento na sua escrita contábil, devidamente amparada pelos documentos comprobatórios da fidedignidade dos registros contábeis, que os lançamentos tributários levados a efeito pelo fisco encontravam-se em desacordo com a realidade.

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos do presente lançamento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Também não merece prosperar a singela alegação de que *“a nosso sentir, quando o Tribunal de Contas dos Municípios menciona despesas com pessoal, em uma determinada competência, não está se referindo apenas ao valor da remuneração paga aos empregados, pois nesse valor está incluído, também, os encargos incidentes sobre a folha de pagamentos, inclusive o valor das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados”*.

Inexiste nos autos qualquer elemento que comprove a alegação de que nas planilhas disponibilizadas pelo TCM estariam também incluídos *“os encargos incidentes sobre a folha de pagamentos, inclusive o valor das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados”*. Nos Relatórios do TCM intitulados *“Sistema de Acompanhamentos de Pessoal – SAPPE / Consulta de Servidores Municipais”*, constam como dados consolidados o *“número de pessoas”* e o *“total de vencimentos”*, inexistindo qualquer referência, mínima que seja, de estarem ali incluídos os encargos sociais.

Nem mesmo a matemática permite tal inferência, pois, se admitíssemos como representativas da realidade as remunerações declaradas em GFIP, as contas, incluindo os encargos sociais aludidos, não fecham.

Com efeito, o princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir lógica entre hipótese normativa e a realidade fática considerada. Mas tal princípio deve ser observado não somente pela administração tributária, como também, pelo administrado, que tem por obrigação legal registrar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias tanto nas folhas de pagamento como nas GFIP. Falhando o contribuinte em sua obrigação, a lei prevê um procedimento alternativo, consistente na apuração indireta da base de cálculo, como assim procedeu a fiscalização.

No Processo Administrativo Fiscal, alegar sem nada demonstrar e provar, produz o mesmo efeito prático que nada alegar.

Diante desse quadro, não se revela possível a esta Corte Administrativa o provimento do pleito ora requerido pelo Recorrente, em razão da carência de conjunto probatório robusto que dê esteio ao direito por si alegado.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

2.2. DA PRODUÇÃO DE PROVAS E PERÍCIA

O Recorrente protesta por todos os meios de prova em direito permitidos, e pugna pela realização de perícia.

O apelo não pode ser atendido, senão em hipóteses excepcionais.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.** (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a

sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse contexto, não logrando o Recorrente comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

No que se refere à perícia, cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, sob cuja égide desenvolve-se o presente Processo Administrativo Fiscal, estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso em estudo, além de não demonstrar a sua necessidade, o Recorrente não atendeu aos requisitos legais para a realização de perícia, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, tampouco o nome, endereço, e qualificação do profissional do seu perito, como assim exige o preceito inscrito no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, considerando que o Impugnante, em seu instrumento de contestação ao lançamento, apenas formulou pedido genérico de perícia, sem a indispensável observância dos requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 16 supra, além de não demonstrar a sua necessidade, seu pedido houve-se por denegado pelo julgador de 1ª instância que o considerou como não formulado, por força do §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Além do mais, considerou o Julgador *a quo* que, *verbis*, “*Nesta autuação não há nenhuma complexidade ou exigência de conhecimentos especiais para a elucidação das questões. Não será acolhida, com respaldo na legislação (Decreto nº 70.235/1972, art. 18), a solicitação de perícia, visto constarem nos autos a questão que o contribuinte deseja elucidar*”.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva