



<b>Processo nº</b>	10925.000005/2009-19
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-009.980 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de outubro de 2021
<b>Recorrente</b>	IDUGEL INDUSTRIAL LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2007

#### **NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

#### **NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

#### **CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA**

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

#### **DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. PRAZO.**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmulas CARF nº 72 e 106).

#### **AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.**

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

#### **ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Andrea Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 265 e ss).

Pois bem. Trata o presente Auto-de-Infração de Obrigações Principais - AIOP n° 37.001.790-0, de 15/01/2009, de contribuições sociais devidas à Seguridade Social, relativas às competências de 03/2003 a 12/2007 e 13/2007 (Décimo Terceiro/2007), correspondentes a parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, as quais compete a Empresa a arrecadação, mediante desconto da remuneração, e recolhimento aos cofres públicos, procedimentos esses não efetuados pela Autuada, e lançadas nos Levantamentos abaixo:

**AFP — AFERIÇÃO FOLHA DE PAGAMENTO** — 03/2003 a 13/2007 e

**APL — AFERIÇÃO PRÓ-LABORE** — 04/2003 a 12/2007: os valores foram apurados por aferição indireta, em razão da desconsideração da escrituração contábil, e arbitrados para os segurados empregados com base nos pagamentos "extrafolha", efetuados pela Autuada, cujos valores não foram registrados contabilmente, conforme demonstrativo contido no Anexo, e para os contribuintes individuais — pró-labore com base na maior remuneração paga a empregado;

**AUT — AUTÔNOMOS** — 06/2006 a 12/2007(descontinuo): incidente sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais que lhe prestaram serviço como autônomos; e

**FRE — FRETES** - 06/2006 a 11/2007 (descontinuo): incidente sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais que lhe prestaram serviço como freteiros autônomos.

De acordo com o explanado pela Auditoria, em seu Relatório, a Autuada faz parte de um grupo de empresas, denominado "GRUPO IDUGEL", composto pelas Empresas abaixo relacionadas, todas administradas diretamente por Sr. José Schazmann e Sra. Silvana Marques Schazmann, como sócios administradores ou por representação legal:

**IDUGEL INDUSTRIAL LTDA**

*Constituição: 06/02/1995*

*Objeto Social:* Projetos, fabricação, comércio, montagem e manutenção de máquinas e equipamentos industriais

*Número de Empregados: Média no período fiscalizado: 03 — Atual: 02*

Optante pelo SIMPLES até 31/12/2001

**JS MÁQUINAS LTDA ME**

*Constituição: 15/01/1997*

*Objeto Social:* Fabricação e comercialização de máquinas, equipamentos e acessórios para moinhos, silos e cerealistas

*Número de Empregados: Média no período fiscalizado: 20 — Atual: 26*

Optante pelo SIMPLES e SIMPLES NACIONAL

**KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA ME**

*Constituição: 15/10/2003*

*Objeto Social:* Fabricação e comercialização de máquinas e equipamentos industriais

*Número de Empregados: Média no período fiscalizado: 18 — Atual: 23*

Optante pelo SIMPLES e SIMPLES NACIONAL

Aponta a fiscalização diversos indicativos quando iniciou a ação fiscal na empresa Idugel Industrial Ltda, indícios que o levaram à conclusão sobre a formação do **GRUPO IDUGEL**, que destaco:

Número de empregados superior à declarada em GFIP;

Uniforme com identificação "GRUPO IDUGEL";

Banners, quadros com foto do estabelecimento e documentos com a mesma identificação visual;

Quadros da composição societária das Empresas e demonstrando o grau de parentesco entre as mesmas;

Mesmo endereço para as três Empresas;

Exame da Contabilidade das Empresas. Verifica-se que a IDUGEL é responsável praticamente por toda a atividade industrial, compreendendo a aquisição de insumos, matéria-prima, materiais de embalagem, energia e as JS e KF são fornecedoras de mão-de-obra. Apresenta quadros elaborados a partir dos balanços patrimoniais e demonstrações de resultado de exercício, demonstrando o faturamento, custos, folha de pagamento e número de empregados por empresa.

E, mais, que no exame da documentação apresentada, conforme cópias acostadas aos autos, foram identificados diversos "pagamentos cruzados" entre as componentes do

GRUPO, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da "Entidade" e sem que houvesse registro contábil de tais operações.

Foram constatados também vários pagamentos efetuados pela Empresa em nome dos sócios administradores e seus familiares, referentes a compromissos assumidos com terceiros. Tais pagamentos tiveram como registro contábil apenas a saída de numerário de contas bancárias e como destino a entrada em caixa, não registrando a realidade dos fatos efetivamente ocorridos.

E, continua, que a Empresa efetuou pagamentos "extrafolha" aos seus empregados, valores esses além dos que efetivamente constavam em Folha de Pagamento. E, embora devidamente pagos, não foram registrados contabilmente.

A Autuada desrespeitou os "Princípios Fundamentais da Contabilidade" em sua escrituração. Deixou de registrar seus compromissos com fornecedores de materiais e serviços adquiridos "a prazo" considerando tais operações como se fossem "a vista", ferindo o Princípio da Competência.

Finaliza, que os fatos mencionados levam a conclusão de que o "GRUPO" é administrado como se fosse uma única empresa, entendimento equivocado por parte de seus administradores e que contraria a legislação comercial em vigor, comprometendo de forma irremediável sua escrituração contábil.

Todas as três Empresas foram submetidas à ação fiscal, que resultou na constituição, para a empresa em foco - IDUGEL, em quatro Auto-de-Infração de Obrigações Principais e três Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias - AIOA, dos quais destaco o AIOA nº 37.001.785-4, lavrado em razão da exibição dos Livros Diário e Razão, contendo informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende a legislação comercial em vigor, fato que constitui infração às disposições contidas no § 2º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, c/c art. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Para a constituição do presente crédito foi lançado o período de 01/2003 a 12/2007, por tratar-se, em tese, de fraude, conforme previsto na Lei nº 5.172/66, art. 149, VII, e 150, § 4º.

E, ao derradeiro de seu Relatório, a Auditoria finaliza:

"A fiscalização conclui que de fato, ocorreu simulação de constituição de empresas com o objetivo de segmentar parte das atividades e faturamento, e se beneficiar do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável à microempresas e empresas de pequeno porte - SIMPLES e SIMPLES NACIONAL."

E bom observar que no processo nº 37.001.789-7, lavrado na mesma ação fiscal, encontram-se acostados os documentos mencionados pela fiscalização e que comprovam as irregularidades praticadas pela Empresa e apontadas pela Auditoria.

Importa o presente em R\$ 33.500,81 (trinta e três mil, quinhentos reais e oitenta e um centavos), consolidado em 12/01/2009.

Tudo de conformidade com o Feito, Relatório Fiscal e demais Anexos integrantes do AI.

A Empresa foi cientificada da Autuação em 28/01/2009, conforme fl. 01 dos autos.

E dentro do prazo regulamentar, interpôs Impugnação, consubstanciada nas seguintes alegações, em síntese:

1. Preâmbulo. Refere-se a auto de infração correspondente a aferição indireta de contribuições previdenciárias de segurados, pró-labore, cooperados e autônomos, do período de 01/2003 a 12/2007;
2. Dos fatos. O grupo familiar de Elita Schazmann, formado por si, seus filhos e netos, explora o ramo industrial e comercial de fabricação de máquinas e equipamentos industriais. Com a evolução do negócio e por interesse familiar, optaram pela separação das atividades e com o fracionamento da cadeia produtiva. A empresa Idugel (José Schazmann e esposa) é responsável pelos projetos dos maquinários, comercialização e coordenação da execução dos mesmos (know-how), que conta com a participação de diversas empresas delegadas (aqui não se limita apenas a KF Montagens e JS Máquinas). JS Máquinas é responsável pela fabricação dos acessórios e complementos das máquinas produzidas pela empresa IDUGEL (direta e indiretamente). KF é responsável pela montagem e instalação das máquinas e acessórios fabricados pela IDUGEL, JS e outras empresas participantes da cadeia produtiva. Não há nenhum ilícito na formação de empresas por grupos familiares, bem como a terceirização de atividades como no caso não se traduz em cessão de mão-de-obra. A legislação brasileira permite o desenvolvimento de ações para se evitar a ocorrência da hipótese de incidência, dentro do campo da elisão fiscal, na forma do art. 116 do CTN, sendo perfeitamente possível separar as atividades em diversos setores no caso em tela. As práticas adotadas pelas empresas foram revestidas de formalidades perfeitamente válidas, atendidos todos os pressupostos contábeis idôneos a registrar as operações, não existindo nenhuma macula suficiente para afastar o direito de opção pelo regime simplificado de tributação;
3. Faturamento. Legalidade. Know-How. A empresa IDUGEL é que detém capacidade técnica para desenvolver projetos, possibilidade de angariar contratos e obras, inclusive com a pessoa do Sr. José Schazmann, como o técnico de maior capacidade reconhecida no Brasil. No processo de desenvolvimento da atividade industrial de alta complexidade, como exemplifica a instalação de um moinho de trigo, parte da atividade é delegada a empresas terceirizadas, mediante contratação por empreitada, como ocorre com a empresa JS. O valor agregado de cada produto produzido pelas empresas contratadas é muito inferior àquele cobrado pela empresa IDUGEL quando da comercialização do conjunto todo, o que no exemplo do moinho de trigo, representa para a fabricante até 1/3 do valor final faturado pela empresa IDUGEL. Em resumo, o preço do conjunto é muito superior das máquinas isoladamente. Daí o motivo de que o faturamento das empresas contratadas, em que pese com número de empregados superior A contratante, apresente faturamento inversamente proporcional. Também há casos de parceria que a IDUGEL fica responsável pelo fornecimento das máquinas principais e a JS pelo fornecimento de acessórios. Portanto, a IDUGEL explora seu Know-How, diante de sua grande credibilidade do mercado, motivo da desproporção do faturamento, não tendo como comparar a proporcionalidade do faturamento ao número de empregados;
4. Contabilidade. Regularidade I. A existência de empréstimos entre as empresas IDUGEL e JS não desqualifica a individualidade de ambas. Efetivamente, houve transferências de recursos, sempre na proporção dos créditos existentes da ora requerente perante a IDUGEL. Assim, havendo crédito e ao mesmo tempo devido algum pagamento, ocorreram situações que a devedora IDUGEL pagou pelos serviços através da quitação de débitos específicos. De qualquer forma, a contabilização fora feita corretamente. Há que se aplicar o princípio da proporcionalidade no caso presente, pois foram levantados elementos insignificantes para sustentar a ilegalidade da ora requerente;
5. Contabilidade. Regularidade II. Os lançamentos contábeis são tão idôneos que compreendem, inclusive, valores pagos esporadicamente, apesar de não lançados em GFIP. Tanto que o fiscal identificou os valores e titulares, conforme anexo I do AI, se confundindo ao afirmar que valores pagos não foram registrados contabilmente. Efetivamente, não foram lançados nas informações previdenciárias, mas foram contabilizados, tanto que arquivados os documentos correspondentes. Assim, não merece

aplicação de aferição indireta, mas tão somente aplicação da verba previdenciária sobre as parcelas pagas, sem estendê-las a outras competências. E quanto ao pró-labore, nada foi fundamentado sobre eventuais irregularidades na sua contabilização, além da genérica afirmação de irregularidade contábil. Portanto, não há como admitir a aferição;

6. Jurisprudência Acerca do Caso. Apresenta julgado do Conselho de Contribuintes, cuja ementa dispõe não ser simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária;
7. Do vício formal do Ato Administrativo. Transcreve parte do art. 142 do CTN (atividade administrativa vinculada e obrigatória); Decreto nº 70.235/92 — art. 10 (sobre auto-de-infração) e art. 11 (sobre notificação de lançamento) e, ainda, art. 293 do Regulamento da Previdência Social (auto-de-infração). Foi emitido auto-de-infração calculado no valor do próprio tributo, o que é vedado. Por terem naturezas jurídicas distintas, o auto-de-infração e notificação de débito — não há como admitir a utilização de uma no lugar de outra. Emitido sob a forma de auto-de-infração é eivado de vícios insanáveis que o torna totalmente imprestável a qualquer finalidade tributária. Não há, como narrado, consignado a penalidade aplicada e sua graduação, nem a disposição legal infringida. Existem apenas os "fundamentos legais das rubricas". No entanto, em se tratando de AI, há que constar a infração e a pena. Há que ser considerado que o montante correspondente A pena aplicada, equivalente ao valor do tributo corrigido. Razão pela qual deixa de manifestar-se quanto ao mérito das rubricas lançadas. A única hipótese de utilização do valor da própria contribuição para a penalidade é a do art. 284, II, do RPS, que transcreve. Portanto, nulo o presente AI, por não preenchimento dos requisitos legais a sua validade, e cola aos autos decisões do Conselho de Contribuintes;
8. Cerceamento de defesa. Há cerceamento de defesa na medida que ainda pendentes intimações fiscais, objeto de impugnações administrativas não decididas.
9. Consta no Relatório Fiscal (itens 4.3 a 4.9) diversas intimações para apresentação de documentos, as quais não esclarece quanto ao atendimento ou não por parte do contribuinte bem como se foram as mesmas tomadas como base de emissão de penalidade equivalente ao valor do tributo mais encargos. Insinua o agente fiscal descumprimento às intimações, o que não é verdadeiro. Requer a nulidade do presente AI;
10. Nulidade do Processo Administrativo. Sustenta a autoridade fiscal lançamento de ofício com base no art. 149, VII, do CTN, que prevê que o lançamento deverá se efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa e o auto em questão não foi submetido a qualquer revisão de ofício pela autoridade superior. Por essa razão, há que ser reconhecida a nulidade do presente, por falta de cumprimento de exigência legal;
11. Inexistência de fraude. Traz o conceito fiscal de fraude, art. 72 da Lei nº 4.502/64. A fraude só pode ser aferida no momento da ocorrência do fato gerador, não com relação às obrigações acessórias. E para a sua configuração é necessária a demonstração do animus de lograr, ou seja, o agente fiscal tem o dever de provar o intuito de fraude pelo contribuinte. No presente caso, não há como admitir a existência de fraude, razão pela qual impossível à manutenção do presente auto, pois ausente a hipótese do art. 149, VII, do CTN;
12. In Dúbio Pro Reo. O AI em tela decorre da interpretação do agente fiscal que entendeu haver fraude no planejamento tributário adotado pela Impugnante, entendimento equivocado conforme elementos supra mencionados. Traz o art. 112 do CTN, que é a aplicação do brocardo in dúvida pro reo. O Conselho de Contribuintes é pacífico nesse sentido. Desta forma, deve-se aplicar referido dispositivo e cancelar totalmente o AI;
13. Decadência. O prazo decadencial para o Fisco proceder a apuração de diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador. Logo o período de 01 a 12/2003 foi atingido pela decadência, na forma do art. 173, § 1º, do CTN, que transcreve, e cola aos autos jurisprudência sobre o tema. Requer a aplicação da decadência às competências anteriores a 01/2004, inclusive;

14. Da ilegalidade da Aferição Indireta. A aferição é medida extrema, disponível somente quando totalmente imprestáveis ou inexistentes os lançamentos contábeis ou, ainda, pela recusa no fornecimento da documentação exigida, hipóteses não ocorridas, pois conta com lançamentos contábeis regulares, dotados dos respectivos documentos, colocados disposição da Autoridade Fiscal. Meras irregularidades ou pequenas falhas contábeis não autorizam o arbitramento e traz diversos julgados. Arbitraria e ilegal a aferição indireta;
15. Empregados registrados. Equivocou-se o fiscal ao afirmar a existência de empregados não registrados, o que justificaria a aferição indireta. Todos os empregados estão registrados. Apenas prestadores de serviço autônomos não estão registrados em folha de pagamento. Tanto é verdade que foram identificados pagamentos esporádicos e que foram estendidos a todos os meses fiscalizados. Exemplifica, sendo o pior o caso de um empregado que recebeu uma única gratificação no mês de 05/2006 e teve arbitrada contribuição para todo o período. Logo, não merece prosperar a aferição praticada;
16. Pró-Labore. Pior ainda a situação. Por entender elevada a distribuição de lucros, resolveu o agente desconsiderar os documentos de pagamento de pró-labore, preferindo a aferição indireta das contribuições sobre um valor arbitrado. Sobre o lucro não há contribuição. O agente fiscal deveria ter comprovado a inexistência da ocorrência do pagamento de distribuição de lucros, o que não fez. Consta na contabilidade a distribuição de lucros aos sócios como também nas declarações dos sócios à Receita Federal. E não há como infirmar tais documentos. Não justificou/fundamentou o que o teria levado a arbitrar esses valores. São idôneos os lançamentos levados a efeito a título de pró-labore e distribuição de lucros;
17. Pedido. Diante de todo exposto, requer que seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, reconhecendo as nulidades arguidas e, no mérito, reconhecida a improcedência do AI;
18. Provas. Requer a produção de prova oral, cujo rol de testemunhas será apresentado oportunamente, quando da designação de data para a sua oitiva. Requer, ainda, a apresentação de documentos durante a fase de instrução.

Em 12/03/2009, a Impugnante requereu que as intimações relativas ao presente sejam feitas no endereço e na pessoa dos advogados identificados na Procuração inclusa nos autos, sob pena de nulidade.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 265 e ss, cujo dispositivo considerou a impugnação **procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2007

**CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto da remuneração, e recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

**AUTUAÇÃO. LEGALIDADE. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

O Auto-de-Infração devidamente motivado, com a descrição das razões de fato e de direito, contendo as informações suficientes ao exercício do contraditório e da ampla defesa, é ato administrativo que goza de presunção de legalidade e veracidade, sendo descabida a argüição de nulidade do feito.

**PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA EM PARTE.**

Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Quando

não há pagamento antecipado, ou na hipótese de fraude, dolo ou simulação, aplica-se a regra geral disposta no art. 173, I, do CTN.

#### EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTABIL. IRREGULARIDADES. AFERIÇÃO INDIRETA.

Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, as contribuições devidas serão apuradas por aferição indireta, lançando-se a importância que reputar devida, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

#### PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. PROVA TESTEMUNHAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A prova documental no contencioso administrativo deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

No rito do processo administrativo fiscal inexiste previsão legal para audiência de instrução, na qual seriam ouvidas testemunhas; e os depoimentos deveriam ter sido apresentados sob forma de declaração escrita, juntamente com a impugnação.

#### INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. PEDIDO REJEITADO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as intimações são endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 339 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, organizado de acordo com os seguintes tópicos: (i) vício formal do ato administrativo; (ii) cerceamento de defesa; (iii) nulidade do processo administrativo; (iv) decadência; (v) mérito; (vi) contabilidade, regularidade, pagamentos cruzados; (vii) contabilidade, regularidade, salário “extra folha”; (viii) contabilidade, regularidade, pro labore; (ix) da ilegalidade da aferição indireta; (x) empregados registrados; (xi) pro labore; (xii) pedido.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Preliminares.

Preliminamente, o recorrente insiste na tese, segundo a qual, auto de infração e notificação fiscal de lançamento, teriam naturezas distintas, não sendo possível admitir a utilização de uma no lugar de outra. Ademais, entende que não haveria no auto de infração a penalidade aplicada e sua graduação, nem a disposição legal infringida, mas apenas os “fundamentos legais das rubricas”. Pontua, ainda, que não haveria fundamento legal para a utilização do valor da própria contribuição para o cálculo da penalidade. Também alega cerceamento do direito de defesa e pleiteia a nulidade do processo administrativo fiscal. Ao final, requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração em epígrafe, por não preenchimento dos requisitos legais à sua validade.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe.

A começar, entendo, pois, que o auto de infração em discussão está em conformidade com os arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 e não violou o art. 59 desta norma. Veja-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

A propósito, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa

Nesse sentido, o fato de o lançamento ter se utilizado da roupagem de “auto de infração” e não de “notificação de lançamento”, não é capaz de conduzir à sua nulidade, eis que não demonstrado qualquer prejuízo à defesa do recorrente. É de se ressaltar, inclusive, que as expressões “Notificação de Lançamento”, “Auto de Infração” e “Lançamento”, são utilizadas inúmeras vezes como expressões equivalentes, em sentido amplo, não havendo diferenciação entre os institutos.

Conforme bem pontuado pela DRJ, a descrição dos fatos feita pelo autuante é clara, sendo que os enquadramentos legais das contribuições previdenciárias, da multa aplicada, dos juros de mora, estão corretamente descritos. A origem dos valores utilizados está apontada, enfim, todos os requisitos necessários foram cumpridos pela autoridade fiscal.

A propósito, ao contrário do que argumentado pelo recorrente, os acréscimos legais foram aplicados de acordo com a legislação vigente à época, estando a motivação fiscal devidamente presente no documento anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”:

#### 601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

##### 601.09 - Competências: 03/2003 a 13/2007

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c", parágrafos 2. ao 6. e e 11, e art. 242, parágrafos 1. e 2. (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CÁLCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NAO INCLUIDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 8% dentro do mês do mês de vencimento da obrigação; 14%, no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; PARA PAGAMENTO DE CREDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 24% em até 15 dias do recebimento da notificação; 30% após o 15. dia do recebimento da notificação; 40% após a apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da

Previdência Social - CRPS; 50% após o 15. dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA: 60%, quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 100% após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPOTESE DAS CONTRIBUICOES OBJETO DA NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTACAO DESSE DOCUMENTO, SERA A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pelo próprio interessado, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Decerto, 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.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever os fatos geradores das contribuições, bem como os documentos que serviram de base para a apuração das contribuições devidas, cujos valores estão demonstrados nos documentos anexos, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Também não prospera a alegação do recorrente, no sentido de que constaria no relatório fiscal do auto de infração (itens 4.3 a 4.9) diversas intimações para apresentação de documentos, as quais não esclareceriam quanto ao atendimento ou não por parte do contribuinte, bem como se foram ou não as mesmas tomadas como base na emissão do auto de infração em epígrafe. Basta uma leitura do item 4 para tomar ciência do desenrolar do procedimento investigatório, inclusive com a participação do próprio contribuinte, por meio de seus representantes legais, o que coloca em xeque o seu desconhecimento sobre tais fatos.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embargos ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embargo ao direito de defesa do recorrente.

E, ainda, sobre a suposta nulidade do processo administrativo, por ausência de revisão de ofício pela autoridade administrativa, o contribuinte, a meu ver, confunde as etapas do

processo administrativo. A esse respeito, esclareço que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Entendo que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Portanto, não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento ou mesmo do feito.

Por fim, 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. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto n.º 70.235/1992, bem como foi assegurado à Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto as preliminares arguidas.

### **3. Prejudicial de Mérito – Decadência.**

Do que se depreende dos autos, o lançamento se refere ao período 03/2003 a 12/2007, sendo que o recorrente alega a decadência para o período anterior a 01/2004 (inclusive), em razão de ter tomado ciência do lançamento no dia 28/01/2009 (e-fl. 03).

A decisão recorrida, por entender ter havido a hipótese de dolo, fraude ou simulação, afastou a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e aplicou a regra inserta no art. 173, I, do CTN, considerando, portanto, decaídas as competências 03 a 11/2003 e 13/2003 (décimo terceiro salário/2003). Em razão do vencimento das contribuições concernentes à competência 12/2003 ocorrer no mês de janeiro de 2004, nos termos do art. 30, da Lei nº 8.212/91, o termo inicial de contagem do prazo decadencial considerado foi o dia 1º de janeiro de 2005 e o termo final o dia 31 de dezembro de 2009, motivo pelo qual, a decisão recorrida entendeu que a competência 12/2003 não estaria albergada pela decadência.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 03/2003 a 12/2007, sendo que o recorrente alega a decadência para o período anterior a 01/2004 (inclusive), em razão de ter tomado ciência do lançamento no dia 28/01/2009 (e-fl. 03). A decisão recorrida, por entender ter havido a hipótese de dolo, fraude ou simulação, afastou a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e aplicou a regra inserta no art. 173, I, do CTN, considerando, portanto, decaídas as competências 03 a 11/2003 e 13/2003 (décimo terceiro salário/2003).

Assim, de acordo com o entendimento Superior Tribunal de Justiça, na hipótese em que o contribuinte efetuar o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorrido 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado

o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para se constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, I, do CTN. Em outras palavras, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmulas CARF nº 72 e 106).

No caso em apreço, a prova dos autos demonstra a intenção do recorrente em fraudar a legislação tributária, sobretudo em razão das seguintes condutas descritas no Relatório Fiscal (e-fls. 101 e ss): (i) constatação da existência de uma quantidade de segurados empregados muito superior à declarada a Previdência Social por meio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informação a Previdência Social – GFIP; (ii) alguns segurados empregados receberam valores além daqueles registrados em folha de pagamento, e mais ainda, foi constatada a existência de uma planilha na qual foram identificados empregados “sem registro”; (iii) ausência de documentação capaz de justificar os lançamentos de vultosos valores recebidos e devolvidos a título de adiantamento de clientes, cuja entrada (empréstimo ao contribuinte) e saída (devolução de empréstimo pelo contribuinte) se deu na conta contábil “CAIXA”, ou seja, em moeda corrente; (iv) divergência nos valores informados à fiscalização a título de distribuição de lucros aos sócios; (v) foram identificados diversos “pagamentos cruzados” entre as empresas pertencentes ao “grupo”, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da “entidade” e sem que houvesse qualquer registro contábil de tais operações; (vi) foram encontrados vários pagamentos efetuados pela empresa em nome dos sócios-administradores e seus familiares referentes a compromissos assumidos com terceiros, não tendo sido registrado a realidade dos fatos ocorridos; (vii) o contribuinte efetuou pagamentos “extra-folha” aos seus empregados, ou seja, valores pagos além dos que efetivamente constavam em folha de pagamento e não foram registrados contabilmente.

Dessa forma, diante da constatação pela Fiscalização de conduta dolosa do sujeito passivo, deve ser aplicada a regra insculpida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, uma vez que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, no dia 28/01/2009 (e-fl. 03), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 03/2003 a 12/2007, não há que se falar em decadência do crédito tributário, pelo art. 173, I, do CTN, para além das competências já reconhecidas pela DRJ, quais sejam, 03 a 11/2003 e 13/2003 (décimo terceiro salário/2003).

Portanto, não há que se falar em decadência do crédito tributário para além das competências já reconhecidas pela DRJ, motivo pelo qual, rejeita-se a prejudicial arguida pelo recorrente.

#### 4. Mérito.

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbido do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. O Agente do Fisco ao constatar que a contabilidade não registra todos os fatos geradores deve desconsiderar a escrita contábil e apurar a base de cálculo das

contribuições devidas por aferição indireta, mediante adoção de critérios estipulados pelos atos normativos, sem prejuízo da lavratura de auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme prescreve os §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, vigentes à época:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, h 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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável 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.

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização dos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a apresentação deficiente da documentação não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente.

A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação deficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. Em que pese a insatisfação da recorrente, entendo que não houve a apresentação de provas e argumentos aptos a afastar o arbitramento realizado na auditoria fiscal, sobretudo em face das seguintes condutas constantes no Relatório Fiscal (e-fls. 101 e ss), cujo ônus da prova de demonstrar em sentido contrário, o contribuinte não se desincumbiu:

- a) Constatação da existência de uma quantidade de segurados empregados muito superior à declarada a Previdência Social por meio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informação a Previdência Social – GFIP;
- b) Alguns segurados empregados receberam valores além daqueles registrados em folha de pagamento, e mais ainda, foi constatada a existência de uma planilha na qual foram identificados empregados “sem registro”;
- c) Ausência de documentação capaz de justificar os lançamentos de vultosos valores recebidos e devolvidos a título de adiantamento de clientes, cuja entrada (empréstimo ao contribuinte) e saída (devolução de empréstimo

pelo contribuinte) se deu na conta contábil “CAIXA”, ou seja, em moeda corrente;

- d) Divergência nos valores informados à fiscalização a título de distribuição de lucros aos sócios;
- e) Foram identificados diversos “pagamentos cruzados” entre as empresas pertencentes ao “grupo”, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da “entidade” e sem que houvesse qualquer registro contábil de tais operações;
- f) Foram encontrados vários pagamentos efetuados pela empresa em nome dos sócios-administradores e seus familiares referentes a compromissos assumidos com terceiros, não tendo sido registrado a realidade dos fatos ocorridos;
- g) O contribuinte efetuou pagamentos “extra-folha” aos seus empregados, ou seja, valores pagos além dos que efetivamente constavam em folha de pagamento e não foram registrados contabilmente.

Dessa forma, quanto a desconsiderar a contabilidade da autuada e lançar de ofício as contribuições previdenciárias, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal que desconsiderou a contabilidade da empresa por não registrar os pagamentos incorridos e pela falta de credibilidade dos registros.

Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91, sem prejuízo da penalidade cabível.

A propósito, conforme bem pontuado pela DRJ:

Ante o contexto que se revela nos autos, pode-se afirmar a esta altura que as "meras irregularidades ou pequenas falhas contábeis", ao contrário do que entende a Defendente, geram reflexos sim nos valores pagos aos segurados — empregados e contribuintes individuais / sócios e não existindo qualquer comprovação que os valores foram devidamente registrados em sua escrituração contábil e/ou notícia de retificação da contabilidade que permita nova análise visando a quantificação de salário-de-contribuição diverso daquele apurado no procedimento fiscal, este não merece reforma quanto a este particular.

Irreparável, portanto, o procedimento fiscal que desaguou no arbitramento da base de cálculo e a decorrente aferição indireta das contribuições devidas, não trazendo o Sujeito Passivo elementos suficientes à alteração dos valores lançados.

A técnica adotada pela fiscalização para arbitrar o valor do crédito está assentada em presunção legitimamente aceitável, louvando-se em elementos probatórios, idôneos e razoáveis para fundamentar o cálculo, viabilizando o lançamento do crédito previdenciário pela técnica de arbitramento, e teve o cuidado de demonstrar com claros e suficientes elementos os critérios e parâmetros utilizados para apuração do crédito, através de Relatório Fiscal circunstaciado e demonstrado no Anexo, integrantes do AI em exame.

Os fundamentos alinhavados pela Autuada limitaram-se a argumentações e não vieram acompanhados de dados ou documentos necessários para comprovar a impertinência dos critérios adotados para a constituição do crédito previdenciário.

Os atos administrativos, dentre os quais o AI, gozam de presunção de veracidade quanto ao seu conteúdo. Para lançar por terra essa presunção, cabe A. Empresa produzir prova robusta de invalidade do ato administrativo. E a Notificada em momento algum, ofereceu provas, como avaliação contraditória, não procedendo, assim, a argumentação da Defendente, razão pela qual desponta-se intocada a presunção de legalidade e legitimidade do ato administrativo que constituiu os créditos previdenciários.

E, por fim, em que pese A. afirmativa da Defendente sobre a idoneidade de sua contabilidade, as irregularidades apontadas pela Auditoria descrevem o contrário. Irregularidades essas comprovadas pela fiscalização e, no entanto, a Empresa apenas alega sem trazer aos autos qualquer prova que derrubasse a infração assinalada. Assim, no caso presente, cumpria a Impugnante o ônus de afastar, mediante prova idônea, robusta e inequívoca em contrário, ônus do qual não se desincumbiu.

(...)

Alega a Defendente que consta na contabilidade e está devidamente documentado o pagamento a título de distribuição de lucros aos sócios. E que o agente fiscal desconsiderou tais pagamentos, preferindo a apuração de contribuição sobre pró-labore. Afirma, ainda, que sobre o lucro não há qualquer contribuição previdenciária.

Absolutamente correta a Autuada. Sobre a distribuição de lucros não incide contribuição previdenciária. Como, efetivamente, não incidiu.

Não há qualquer valor no AI em tela sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros. O que ocorreu foi que, em razão dos registros contábeis não são dignos de fé, procedeu-se ao arbitramento do pró-labore dos sócios, em consonância com o art. 201, § 3 — inc. II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, na redação outorgada pelo Decreto n.º 3.452/00, tema tratado acima.

Em momento algum, a Auditoria assevera que desconsiderou os pagamentos a título de distribuição de lucros. No item 6 do Relatório — "DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS", encontram-se explicitadas os valores aqui lançados, não trazendo, em nenhum dos subitens, qualquer alusão à distribuição de lucros.

De fato, a Auditoria se reporta á. distribuição de lucros. Mas não para apuração de base de cálculo. No subitem 4.3, intitulado "TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS — TIAD DE 09/07/2008 — ESCLARECIMENTOS SOBRE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS", traz:

(...)

Daí se vê, sem abordar a causa da alteração do valor de R\$ 1.600.000,00 para R\$ 900.000,00 ou qualquer outra discussão, que não ocorreu desconsideração dos recibos de pagamento a título de distribuição de lucros. Até pelo valores lançados, percebe-se isso nitidamente. Enquanto os valores, conforme RECIBOS DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS acostados aos autos, variou de R\$ 20.000,00 a R\$ 450.000,00 (para apenas um sócio), a base de cálculo arbitrada, referente ao pró-labore (Lev. APL — AFERIÇÃO PRÓ-LABORE), variou de R\$ 800,00 a R\$ 6.726,72, e agora para os dois sócios.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova de que os valores efetivamente despendidos sejam impróprios para integrar a base de cálculo do lançamento.

Ademais, oportuno destacar que 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. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontrovertidos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Ademais, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso em março de 2010, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2021), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação idônea solicitada pela fiscalização, reputo correto o arbitramento levado a cabo, por falta de comprovação.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentando fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite