



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11176.000250/2007-39
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-009.577 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2021
Recorrentes GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 01/12/2000

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO SUPERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIACÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. CONHECIMENTO.

Conhece-se de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 103.

APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

INOVAÇÃO, EM SEDE DE JULGAMENTO, NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Restando superados, pelo órgão julgador, os fundamentos que embasaram o lançamento fiscal, impõe-se o cancelamento do respectivo crédito tributário, sendo vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário em face da decisão da 7ª Tuma da DRJ/CPS, consubstanciada no Acórdão nº 05-30.184 (p. 1.298), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório do recorrido *decisum*, tem-se que:

Trata-se de lançamento de crédito tributário por meio do qual exigem-se contribuições sociais (previdenciárias e destinadas aos Terceiros) as quais incidem sobre remunerações de segurados empregados e que foram arbitradas com base nas RAIS e no CAGED tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos requeridos pela Fiscalização nem prestou as informações solicitadas.

Informa a Fiscalização que todos os fatos geradores e recolhimentos foram lançados no CNPJ 0001, pois o sistema informatizado utilizado apenas realiza as comparações necessárias em um estabelecimento. Além disso, as gratificações natalinas foram cadastradas na competência 12, pois a fonte de arbitramento (RAIS) registra, no mês de dezembro, o total das remunerações deste mês e do décimo terceiro salário.

Sempre que constava na RAIS o pagamento a segurados empregados, a Fiscalização considerou a informação declarada no seu lançamento. Todavia, as RAIS não foram entregues em todas as competências. Quando não havia declaração de empregados na RAIS, mas o CAGED informava a presença deles, a Fiscalização considerou a última competência declarada na RAIS. Caso não tenha havido nenhuma RAIS entregue para o estabelecimento e o CAGED indicava a presença de empregados, foi atribuída a cada um deles a remuneração de um salário-mínimo.

Nas competências em que não houve a entrega de RAIS e o CAGED não informava a existência de empregados, a Fiscalização nada arbitrou.

Especificamente para os estabelecimentos com CNPJ 0019 e 0020, o número de empregados informados no CAGED era elevado ao passo que as RAIS não foram apresentadas. Neste caso, a Fiscalização considerou que os empregados destes estabelecimentos possuem a mesma média das remunerações do estabelecimento 0026.

Durante a ação fiscal foi lavrado o Auto de Infração nº 35.243.754-5, o qual foi anulado porque a motivação jurídica da autuação estava desvinculada da motivação, fática. A empresa foi autuada por não apresentar documentos à Fiscalização, mas na Fundamentação Legal da Infração constava que a empresa havia deixado de apresentar as informações cadastrais, financeiras e contábeis bem como os esclarecimentos necessários à Fiscalização.

A impugnante apresentou sua impugnação por meio do instrumento de fls. 227/234, alegando que a Fiscalização teria entrado em contradição ao relatar que a notificada não entregou seus documentos enquanto realizou a aferição indireta com base na RAIS.

As intimações foram entregues a Karla Angélica dos Santos, a qual não tem condições, responsabilidade ou poderes para atender o Auditor Fiscal. Além disso, esta funcionária não trabalhava mais na empresa nos dias 10/02/2001, 18/01/2001 e 22/01/2001.

Os representantes tomaram conhecimento das intimações depois de expirado o prazo para a apresentação dos documentos e procuraram contatar o Auditor Fiscal para atendê-lo. Todavia, todas as vezes que o procuraram, não o encontraram.

Sustenta que a intimação é nula, pois foi entregue à recepcionista, pessoa que não tem a qualificação necessária para atender a Fiscalização. Traz à baila decisões do CRPS que corroboram seu entendimento.

Argui que a falta de apresentação dos documentos não ocorreu por sonegação ou recusa da empresa, mas por vício no próprio procedimento fiscal. Entende que o lançamento deveria ter sido precedido do contato com os representantes legais da empresa.

Alega que o relatório fiscal é conciso e dificulta a defesa da impugnante.

Argumenta que o Auditor Fiscal não juntou cópia dos TIAD e do TIAF. Observa que a folha de rosto da NFLD se refere a um único TIAD ao passo que a Fiscalização informa ter promovido diversas intimações. Sem a apresentação destes documentos, entende que é impropriedade a aferição indireta realizada.

Alega que o arbitramento é medida extrema a ser utilizado pelo Fisco quando o contribuinte recusa-se a apresentar os documentos solicitados, o que não foi o caso. Os documentos não foram sonegados e se encontram à disposição da Fiscalização.

Defende que a Fiscalização não levou em consideração o Parcelamento n° 35.043.649-5. Conclui que está havendo cobrança em duplicidade e que o crédito exigido não existe.

Considera ilegal o arbitramento das remunerações dos segurados empregados vinculados aos estabelecimentos 0019 e 00020, pois entende que a Fiscalização não poderia aplicar o mesmo número de empregados existentes no estabelecimento 0026.

Quanto às filiais não tratadas no parcelamento, alega que foram extintas e que inexistem fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Requer, ao final, que o lançamento seja julgado nulo. Subsidiariamente, requer que os autos sejam baixados em diligência para apurar o valor real devido, se é que existe.

A fls. 291, a Autarquia Previdenciária entendeu que a impugnação era intempestiva, remetendo os autos para prosseguimento da cobrança. A notificada, a fls. 326, alega que não houve expediente normal no dia 15/06/2001 e que sua impugnação é tempestiva.

Argui, outrossim, que nada lhe pode ser exigido enquanto não forem apreciadas as alegações apresentadas em sua impugnação. Invoca seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Interessa relatar que, conforme despacho de fls. 321, o crédito constituído havia sido incluído no REFIS, mas foi excluído por inadimplemento. Todavia, o recurso apresentada pela empresa contra a exclusão foi acolhido e a empresa, readmitida no REFIS.

A fls. 330, o INSS reviu seu posicionamento, considerando tempestiva a impugnação. Em seguida, foi analisada pela Autarquia Previdenciária a consistência entre o registro do crédito nos sistemas SICAD e SICOB. Questionada pelo setor de cobrança, a Fiscalização, a fls. 407, sugere que sejam mantidos os valores efetivamente digitados.

A fls. 494, os autos foram baixados em diligência para que a Fiscalização verificasse se a empresa continuaria a incorrer no ilícito descrito no auto de infração n° 35.243.754-5, anulado por vício na fundamentação legal. Caso apresentasse seus documentos, o lançamento deveria ser revisto.

A diligência não pôde ser concluída, pois a empresa havia alterado seu domicílio fiscal (fls. 505/506).

Tendo em vista a mudança de domicílio fiscal, os autos foram encaminhados à DRJ Curitiba para julgamento, mas, em virtude do disposto no inciso I do artigo 70 do Decreto n.º 70.235, de 1992, foi encaminhado a esta DRJ Campinas, a quem compete julgar os lançamentos realizados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco.

A fls. 517, remeti os autos à DRF Londrina para que a impugnante fosse intimada do pedido da diligência fiscal e da resposta da Fiscalização, devendo ser-lhe concedido o prazo de trinta dias para se manifestar.

A impugnante volta a alegar, a fls. 519/520, que todos os documentos necessários à apuração das contribuições previdenciárias estão na filial de Cambé-PR.

Os autos, então, foram baixados em diligência por esta Turma de Julgamento, por meio do Despacho n.º 2.111, de 8 de maio de 2008. Em suma, em homenagem ao princípio da verdade material, foi requerido à Fiscalização que analisasse os documentos da empresa colocados à sua disposição.

A fls. 533/545, a Fiscalização apresenta a conclusão da diligência fiscal, concluindo que não deve ser revisto o crédito constituído.

Relata a Fiscalização que a empresa lhe encaminhou "informações insuficientes e livros contábeis que não atendem às exigências do art. 32 da lei 8.212 de 24/07/1991 regulamentado pelos decretos n.º 612 — de 21 de julho de 1992, n.º. 2.173 — de 5 de março de 1997 e n. 3.048 — de 6 de maio de 1999".

Constatou, ainda, "a incoerência entre as informações contidas nas folhas de pagamento e nos lançamentos contábeis assim como entre estas informações e as declaradas em GFIP, RAIS e FGTS".

Quanto ao parcelamento mencionado pela impugnante, os créditos já foram levados em consideração pela Autoridade Fiscal lançadora.

Esclareceu a Auditora-Fiscal que a diligência fiscal limitou-se ao período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000, pois, após o lançamento fiscal foi publicada a Súmula Vinculante no 8 do Supremo Tribunal Federal, por meio da qual se decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. o Expõe que as informações coletadas na diligência fiscal não são confiáveis a ponto de permitir a retificação do lançamento fiscal.

Relata, a fls. 534, ter providenciado diversas intimações para que a empresa lhe apresentasse folhas de pagamento, alterações contratuais, livros contábeis e informações a respeito das filiais e das contas da contabilidade em que são registradas as folhas de pagamento.

A empresa, a seu passo, apresentou informações incompletas sobre os estabelecimentos. Trouxe apenas informações do ano de 1996, sendo, por este motivo, reintimada.

Durante a diligência fiscal foram também apresentados:

- CD com as folhas de pagamento relativas ao período de 1997 a 2000 em formato determinado . pelo Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) e os correspondentes recibo de entrega, resumo analítico de mensagens da validação e relatório de resumo da validação de arquivo,
- esclarecimentos concernentes a criação, alteração de endereço e extinção de filiais,
- CD com informações da conta "INSS A RECOLHER" para o período de 1996 a 2000 e o correspondente recibo de entrega de arquivos digitais,
- GPS, RAIS e resumo de folhas de pagamento de 18 filiais, consoante documento de fls. 564/566,
- relação das filiais da região de Cascavel que tiveram o recolhimento concentrado na filial 78.367.521/0025-46,
- CD com arquivos digitais em formato ".txt" dos Livros Diário e Razão de 1996 a 2000 e o correspondente recibo de entrega de arquivos digitais,

- declaração ,de que não possui documentos além dos apresentados (fls. 576).

Ademais, foram consideradas as RAIS, GFIP, CAGED arquivadas nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) bem como as informações relativas às RAIS, também disponibilizadas à Fiscalização nos sistemas informatizados.

No tocante à contabilidade, relata a Fiscalização que a empresa não registra todas as remunerações pagas ou devidas aos segurados e incluídas nas folhas de pagamento. No tocante à filial 78.367.521/0001-79, não obstante constem folhas de pagamento para o período de 01/97 a 08/99, não há registros contábeis para elas no período de 01/96 a 09/99. Não houve apresentação de folhas de pagamento e registro delas em contabilidade para a filial 78.367.521/0020-31 para os anos de 1996 a 1998, mas, em pedido de parcelamento de LDC, constam tributos devidos nas competências 01/96, 04/96 e 13/96.

Mesmo problema ocorreu para a filial 0019, pois nada consta na contabilidade nos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, mas houve entrega de RAIS de 01/1999 a 13/2000 bem como de GFIP de 08/1999 a 13/2000.

Voltando ao estabelecimento 0001, expõe que "nos Livros Razão, não há a conta 'Salário e Ordenados' referentes às competências de janeiro/1996 até setembro/1999, isto é, as remunerações aos segurados empregados não foram lançadas na contabilidade, apesar de a empresa ter apresentado arquivo digital com folhas de pagamento para o período de janeiro de 1997 a agosto/1999".

Nem sempre os pagamentos de férias e de gratificações natalinas são registrados em títulos próprios. Ora são registrados nas contas "Provisões para férias" e "Provisões para 13º salário" (contas de passivo) ora em "Férias" e "13º salário" (contas de resultado) ora em "Salários a pagar" (passivo) e ora em "Adiantamento de salários" (conta de ativo).

Não há indicação na contabilidade que diferencie as férias gozadas das indenizadas.

Relata a Fiscalização que a contabilidade não permitiu identificar o valor pago á título de 13º salário na rescisão de contrato de trabalho de Asasel A. Pereira.

Há incoerências encontradas nos documentos relativos ao estabelecimento 0020. O arquivo que contém a folha de pagamento indica a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias em 01/97 a 13/2000, com a estranha exceção de 13/98. Estes fatos não constam na contabilidade da empresa.

Salienta a Auditora-Fiscal que, na contabilidade de 1999, estão registrados fatos ocorridos nas filiais de final 0001, 0002, 0005 e 0020 quando o documento de fls. 568/573 indica que havia dez estabelecimentos ativos neste ano.

No ano de 2000, em que estavam ativos dez estabelecimentos, a contabilidade informa fatos ocorridos em apenas três.

Não foi apresentada pela empresa qualquer explicação a respeito das incoerências apontadas, limitando-se a declarar que os sistemas que geram as folhas de pagamento são independentes dos sistemas que cuidam da contabilidade e que todos os documentos já haviam sido apresentados.

Na sequência, o relatório fiscal passa a tratar da análise das folhas de pagamento.

Relativamente ao ano de 1996, informa a Fiscalização que não foram apresentadas as folhas de pagamentos dos estabelecimentos 0001, 0002, 0004, 0014, 0019, 0020, 0021, 0026, 0027, 0028, 0030, 0034 e 0036. Também não foram apresentadas as folhas de pagamento abaixo, relativas a 1996:

Filial	mês
0008	Jan, fev, maio
0009	Dez e 13º salário
0010	Jan, fev e maio
0013	Jan, fev e maio
0016	Jan, fev e maio
0017	Dez e 13º salário
0022	Janeiro
0023	Dez e 13º salário
0024	Janeiro
0025	Janeiro
0031	Janeiro a agosto

Além disso, merece ser transcrita, neste relatório, a tabela de fls. 599, na qual se visualiza mais uma incoerência nas informações prestadas pela impugnante.

Cpte	Nome do Trabalhador	Folha de Pagamento	GFIP	contabilidade	Maior Base
nov98	ALICIA IZABEL DELFINO	304,63	-	-	304,63
nov98	AURILAYNE SILVA BRANDÃO	1.059,07	-	-	1.059,07
nov98	ELIANE MARIA SALDANHA MACIEL	1.254,00	-	-	1.254,00
nov98	JONNY RICARDO PRASEL	2.988,70	-	-	2.988,70
nov98 Total		5.606,40			5.606,40
dez98	JONNY RICARDO PRASEL	2.988,70	-	-	2.988,70
dez98 Total		2.988,70			2.988,70
13o. Sal98	JONNY RICARDO PRASEL	-	2.988,70	-	2.988,70
13o. Sal98 Total			2.988,70		2.988,70
jan99	ALDUIR FRIGOTTO	-	1.045,00	-	1.045,00
jan99	ALICIA IZABEL DELFINO	304,63	304,63	-	304,63
jan99	AURILAYNE SILVA BRANDÃO	794,30	794,25	-	794,30
jan99	ELIANE MARIA SALDANHA MACIEL	1.254,00	1.254,00	-	1.254,00
jan99	JONNY RICARDO PRASEL	2.988,70	2.988,70	-	2.988,70
jan99	JOSE FERREIRA DOS SAN	-	1.443,54	-	1.443,54
jan99 Total		6.341,63	7.830,12		7.830,17

Nas competências 12/98 e 13/98 (estabelecimento 0001), a folha de pagamento e a GFIP indicam apenas a existência do segurado Jonny Ricardo Prasel. Todavia, nas folhas de 11/98 e 01/99, aparecem, além do Sr. Jonny, Alicia Isabel Delfino, Aurilayne Silva Brandão e Eliane Maria Saldanha Maciel, funcionários que constavam na folha de 11/98 desapareceram nas folhas de 12/98 e 13/98, reaparecendo em 01/99.

Ainda para o estabelecimento 0001, nas folhas de pagamento de 01/99 a 07/99 e de 10/99 a 05/2000, deixaram de ser incluídos funcionários declarados em GFIP. "São eles: Alduir Frigotto (de janeiro a maio e julho/1999), Jose Ferreira dos San (janeiro e fevereiro/1999) e Asasel Alen Pereira (outubro/1999 a maio/2000)".

Não foram apresentadas as folhas de pagamento relativas ao estabelecimento 0001 nas competências 13/97, 13/98 e 01/2000 a 04/2000 bem como ocorreu a entrega parcial da folha de 12/98.

Nas competências 13/98 a 05/99 e 07/99, os valores declarados em GFIP são superiores aos indicados nas folhas de pagamento. Há empregados declarados em GFIP que não constam nestas folhas (fls.596).

No que toca à filial 0002, não foram apresentadas folhas de pagamento para o período de 1996 a 2000, não obstante ter havido lançamentos na contabilidade e declaração de fatos geradores nas RAIS e GFIP, consoante quadro de fls. 601.

Merece ser destacado que não foram entregues folhas de pagamento para o estabelecimento 0019 até 08/99. As folhas de 08/99 a 12/99 não incluem todos os empregados declarados em GFIP.

Sobre o parcelamento, a Fiscalização menciona a incompatibilidade entre os valores declarados na LDC n.º 35.043.946-5 e as RAIS e GFIP declaradas.

Para o estabelecimento 0001, foram parceladas contribuições nas competências 01/96 a 09/96 e 13/96, mas não há folhas de pagamento e nem registros contábeis de remunerações no período.

A fls. 571, a impugnante declarou a reativação da filial 0019 em 01/06/1999. Todavia a empresa declarou em RAIS ter empregados a partir de 01/1999.

Quanto ao estabelecimento 0020, parcelou contribuições cujos fatos geradores ocorreram em 01/96, 04/96 e 13/96, mas não há folhas de pagamento nem contabilidade para o período.

Relata a Fiscalização que algumas das contribuições confessadas no LDC se referem a competências e estabelecimentos não tratados na NFLD em julgamento. Mesmo assim, todos os valores confessados no LDC abateram o crédito constituído na NFLD.

Exemplificando: no LDC constam contribuições devidas nas competências 10/96 a 13/98 (fls. 577 a 587) relativas à filial 0019. Estes valores foram aproveitados para reduzir o valor do crédito constituído, apesar de nada ser exigido na NFLD neste estabelecimento para este período. Frise-se que, na contabilidade e nas folhas de pagamento, não há registro das remunerações que originaram as contribuições confessadas.

O próximo tópico do relatório fiscal trata do "Exame das Guias de Recolhimento Apresentadas".

Todas as guias de recolhimento da empresa foram levadas em consideração no lançamento fiscal. Todos os valores recolhidos abateram o crédito constituído.

A Auditora-Fiscal que realizou a diligência entende que houve aproveitamento indevido de algumas guias. A despeito de, na NFLD, terem sido exigidas contribuições arbitradas relativas a segurados empregados, reduziram a dívida fiscal guias relativas a pro labore, a frete e a trabalhadores contribuintes individuais. Também foram aproveitadas guias atinentes a filiais para as quais não foram lançadas contribuições na NFLD.

Na continuação, a Fiscalização relata diversas incoerências encontradas nos documentos apresentados na diligência fiscal.

Folhas de pagamento apresentadas não estão condizentes com as informações constantes na contabilidade nem as declaradas nas GFIP, RAIS ou FGTS. Há segurados mencionados nas declarações não informados nas folhas de pagamento. Com isso, ficou impossibilitada a apuração segura da totalidade das remunerações pagas. Há folhas de pagamento cujos valores não foram lançados na contabilidade bem como lançamentos contábeis sem a correspondente folha de pagamento.

Cotejando as folhas de pagamento com os contratos sociais, verifica-se a existência de serviços prestados por segurados empregados em períodos anteriores à abertura de filiais bem como posteriormente à sua extinção.

As alterações contratuais n.º 53 e 54 parecem ter sido invertidas. Foram assinadas no mesmo dia, mas registradas na junta comercial em datas diferentes. A alteração contratual n.º 54 extingue, em 01/06/1999, filiais que já estavam extintas. Já a alteração contratual n.º 53 reativa, em 19/07/1999, as filiais que haviam sido extintas. A informação prestada pela empresa (fls. -568/573) indica que houve primeiramente a reativação para posterior extinção.

A título de ilustração, a Fiscalização apresenta várias situações relevantes para sustentar suas conclusões. Narro, em seguida, os fatos que ainda não foram relatados.

O quadro comparativo de fls. 601 mostra incompatibilidade entre os valores declarados na contabilidade e os informados em RAIS, GFIP e FGTS. Avisa a Fiscalização que a NFLD exige, em algumas competências, valores superiores aos registrados na contabilidade e, em outras, valores inferiores.

A fls. 602, foi juntado o quadro comparativo atinente ao estabelecimento 78.367.521/0006-83. Considerando que a filial foi extinta na 26ª alteração contratual, o quadro demonstra que a empresa remunerou empregados no período em que a filial estaria extinta. Há pagamentos a empregados no período de 01/96 a 01/98 e lançamentos contábeis em 1996.

Ademais, os valores declarados em RAIS são incompatíveis com os registros contábeis e as folhas de pagamento de 1997 e 01/1998 não estão contabilizadas.

Para o estabelecimento 0020, merecem, ainda, destaque as seguintes contradições:

- nos "anos de 1999 e 2000 a contabilidade registra valores de remuneração aos empregados superiores aos dos das folhas de pagamento. "
- "os valores declarados em RAIS são inferiores aos valores das folhas de pagamento e das GFIP (relatórios de RAIS e GFIP de 1999 às fls. 616 e 617). "
- "nos anos de 1999 e 2000, os valores das folhas de pagamento são discrepantes em relação aos declarados em GFIP e aos lançados na contabilidade. "
- "em 1999 há lançamentos de parcelas do 13º salário do final do ano nas contas 'Salários a Pagar' e em 'Provisão para 13º salário'. Esses lançamentos não constam nas contas de despesa, i. é, em 'Salários e Ordenados' ou em '13º salário'."

O último, mas não menos grave, problema narrado pela Fiscalização ocorreu no estabelecimento 78.367.521/0029-70. Consta que este estabelecimento iniciou suas atividades em 16/07/1996, consoante a 39ª alteração contratual. A RAIS indica a remuneração de empregados nos meses de junho, agosto e setembro de 1996. No cálculo da folha de pagamento do 13º salário foram levados em consideração os meses em que, segundo a RAIS, houve prestação de serviços. Nos sistemas que tratam do FGTS, verificam-se as remunerações declaradas na RAIS em 09/96. Quanto à contabilidade, em alguns meses não houve registro das remunerações reconhecidas em outros documentos. Nos meses em que ocorreu o registro, os valores contabilizados diferem dos constantes nas folhas de pagamento, consoante quadro comparativo de fls. 618.

Ao final, conclui a Fiscalização pela manutenção do lançamento fiscal em relação ao período de 01/1996 a 12/2000.

Cientificado do resultado da diligência fiscal, a impugnante complementa sua defesa a fls. 625/658.

Após sustentar a tempestividade de sua manifestação, alega que todos os documentos solicitados foram devidamente apresentados.

Argumenta que incoerência significa falta de lógica entre os elementos que formam um conjunto. As diferenças existentes não podem ser vistas como incoerências, porque, algumas vezes, estão dissociadas dos elementos de prova. Defende que, caso se verifique alguma incoerência, ela não pode ser projetada para o todo.

Arroza que a Fiscalização não . pode concluir pela manutenção do arbitramento com base em alguns fatos. A análise deve levar em consideração cada período de cada estabelecimento.

Argui que as diferenças apontadas pela Fiscalização nos quadros juntados aos autos podem ser exaustivamente explicadas. Lembra que a contabilidade faz prova em favor do comerciante, a menos que ela seja imprestável, o que, a seu ver, não ocorre.

Quanto ao LDC n.º 35.043.649-5, em que são informados fatos geradores inexistentes foram declarados, os erros são escusáveis. Informa que o erro decorreu de recomendação equivocada de empresa de consultoria contratada.

Entende que a Auditora-Fiscal agiu de forma preconcebida, ao buscar os menores detalhes para demonstrar que o todo não presta. Protesta contra a Fiscalização que pareceu tentar agravar o lançamento. Defende que não se verificou o aproveitamento de todas as guias de recolhimento no "Relatório de Guias e Débitos Apresentados Geral".

Aduz que as divergências apontadas pela Fiscalização são muito pequenas, pois os valores em questão são próximos, principalmente na comparação entre as folhas de pagamento e as GFIP. Assim, não haveria fatos que resultariam na "falta de confiabilidade" dos documentos para que vedariam a alteração dos valores originalmente lançados.

Acredita que, no mencionado relatório, não consta a apropriação das guias atinentes ao parcelamento, o que faz requer a revisão do crédito exigido.

Na continuação, invoca a Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal com o objetivo de que seja reconhecida e extinção do crédito por decurso do prazo decadencial para o período anterior a maio de 1996, posto que foi cientificada da autuação em 30/05/2001.

Alega que seu direito à defesa foi cerceado, pois a Fiscalização inferiu que a contabilidade está incompleta sem que tenha informado a legislação infringida.

A seu ver, mesmo que tenham ocorridos falhas na contabilidade, seu conteúdo não é "inservível", como quer a Fiscalização.

Alega que "a análise da Agente Fiscal que efetuou a diligência é tão superficial que se deu conta de que, embora ela própria afirme que a empresa tenha em seu contrato social apenas 10 (dez) estabelecimentos ativos em 2000, não percebeu que o lançamento considerou 14 (quatorze) estabelecimentos ativos para o arbitramento". Conclui que o conflito das informações prestadas pelas Autoridades Fiscais torna necessária a revisão do lançamento.

Defende que tanto a Auditora-Fiscal que realizou a diligência como a Autoridade Fiscal que providenciou o lançamento incorreram em erro de fato na apreciação de suas folhas de pagamento. No quadro de fls. 614, para o ano de 1998, onde constam informações da filial 0020, na realidade são informações atinentes à filial 0003. O erro acaba por gerar não apenas insegurança jurídica como dano irreparável à impugnante.

Comunica que todos os funcionários constantes na folha de pagamento da filial 0003 em novembro de 1998 estão na folha de pagamento da filial 0020 de abril de 1999, pois todos os funcionários da filial 0003 foram transferidos para a filial 0020.

Para o estabelecimento 0020, sustenta que, a partir de abril de 1999, o arbitramento deve ser realizado com base nas folhas de pagamento entregues. Entende que o quadro de fls. 615 corrobora o alegado, pois lá consta a existência de fatos geradores a partir de janeiro de 1999.

Argumenta que os dados constantes nas folhas de pagamento são basicamente idênticos com as GFIP, não havendo motivos para que se mantenham os elevados valores arbitrados na NFLD. Pretende provar o alegado com a apresentação da folha de pagamento, da GFIP e da guia de recolhimento, todas de junho de 1999.

A respeito dos valores parcelados, aduz que não consegue vislumbrar o seu aproveitamento. Requer que o fato narrado pela Fiscalização seja devidamente demonstrado, sob pena de enriquecimento ilícito do INSS.

Acredita que a diligência não cumpriu sua finalidade de buscar a verdade material. Requer que as guias de recolhimento apresentadas sejam aproveitadas para fins de abatimento do crédito exigido.

Volta a mencionar o estabelecimento 0020, pois, a seu ver, as guias quitadas comprovam a correção dos valores apurados pela empresa e a inconsistência dos valores arbitrados pela Fiscalização.

Sobre as situações encontradas na diligência, argumenta que a Fiscalização realizou uma acusação genérica que cerceou seu direito de defesa. A seu ver, a Fiscalização, na diligência, não realizou uma apuração por estabelecimento e por período.

Defende as informações apresentadas a respeito do histórico do contrato social e de suas alterações, que demonstram a abertura e encerramento das filiais.

Em relação às 53ª e 54ª alteração contratual, argumenta que elas foram feitas em no mesmo dia 01/06/1999 e registradas em 19/07/1999. Não entende o porquê de a Fiscalização ter concluído que as datas de registro são diferentes, levando à extinção de filiais já extintas. O que ocorreu, na verdade, foi que a 53ª alteração restabeleceu diversas filiais e que a 54ª alteração as extinguiu, cancelando os efeitos da alteração contratual anterior. As filiais que estavam extintas, portanto, assim permaneceram.

Descreve, em seguida, as extinções das filiais:

0003 — criada em 1711011989 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0004 — criada em 1711011989 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0005 — criada em 1711011989 e extinta na 50ª alteração de 0610111999;

0007 — criada em 1210311991 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0008 — criada em 0810811993 e extinta na 50ª alteração de 0610111999;

0009.— criada em 0811011993 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0010 — criada em 2211111993 e extinta na 50ª alteração de 0610111999;

0011— criada em 2211111993 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0012 — criada em 2510111994 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0014 — criada em 2510111994 e extinta na 33ª alteração de 2510111995;

0015 — criada em 31/0111194 e extinta na 48ª alteração de 1810811998;

0016 — criada em 0811011993 e extinta na 50ª alteração de 0610111999;

0017 — criada em 0811011993 e extinta na 48ª alteração de 1810811998.

Considera evidente que não existam folhas de pagamento e registros contábeis relativamente a estas filiais após a sua extinção. Requer que os levantamentos apurados com base em RAIS nos período em que as filiais estavam extintas sejam cancelados.

Cita o exemplo do estabelecimento 0003 no período de setembro a dezembro de 1998, em que esteve extinto.

Invoca o artigo 104 do Código Civil para argumentar que as filiais não possuem personalidade jurídica após o registro de sua extinção. Não possuem, portanto, "capacidade jurídica para figurar como parte nos contratos de trabalho e não poderiam possuir empregados a partir de suas baixas".

Defende que não seria suficiente o arbitramento com base no CAGED, o qual pode conter erros, principalmente nos casos em que houve a transferência de empregados para outro estabelecimento da empresa.

Alega que houve erro nos recolhimentos relativos a filiais que não possuíam empregados. Estes recolhimentos devem ser aproveitados para abater o real crédito devido pela impugnante.

Aduz que os créditos lançados a maior devem ser revistos pela Administração Tributária, mas a cobrança de crédito quando se exige na NFLD valor inferior que o devido só pode ser realizada antes de transcorrido' o prazo decadencial. Afirma que não compete à Autoridade responsável pela diligência sugerir que o lançamento realizado poderia ser agravado.

Argumenta que a Fiscalização procura desqualificar os documentos apresentados sem demonstrar a relevância que isto teria na apuração da verdade material.

Prossegue, apresentando argumentos específicos para os estabelecimentos mencionados pela Fiscalização na conclusão da diligência fiscal.

A respeito da filial 0001, argumenta que ela representa 0,21% do valor do crédito constituído. A situação descrita pela Fiscalização ocorreu apenas em parte do período, o que não permitiria a desconsideração da contabilidade por inteiro. Há, também, períodos em que os valores confessados em GFIP são maiores, como nos meses de 13/1998 a 05/1999 e 07/1999.

Suspeita que a Fiscalização queira defender a NFLD e não apurar a verdade material, porquanto, nos meses de 10/1999 a 12/2000, há coincidências de valores, porém a Fiscalização, "curiosamente", não teceu comentários sobre isso.

Repisa que a suposta generalização cerceou seu direito de defesa, principalmente se ele foi pautada em estabelecimento pouco expressivo.

No que concerne à filial 0002, informa que ela representa 1,26% do crédito exigido. Como a representatividade é pequena, acha imoral que seja mencionada com o objetivo de afastar os documentos apresentados. Alega haver compatibilidade entre os valores registrados na contabilidade e os constantes nas RAIS e GFIP, as quais comprovam as reais remunerações dos segurados.

No tocante ao estabelecimento 0006, é alegado que ele representa 3,27% do total levantado. Para a impugnante, as folhas de pagamento e as RAIS são compatíveis e que o maior distanciamento da NFLD com a realidade passa a ocorrer a partir de abril de 1997, quando as remunerações foram arbitradas com base em novembro de 1996.

Propõe que a ausência de informações nos arquivos contábeis não permite se pressupor que os livros diários não estejam em conformidade com as folhas de pagamento.

Persistindo a dúvida, a Fiscalização deveria examinar outros documentos ou pedir explicações ao contribuinte.

Expõe que o estabelecimento foi extinto na 26ª alteração contratual em 25/01/1994 e que, a partir daí, nada lhe pode ser exigido, por não terem ocorrido os fatos geradores.

As RAIS e CAGED entregues, em que se declaram a existência de segurados empregados, foram preenchidas com erro, pois o departamento de recursos humanos era centralizado e pode ter ocorrido alguma confusão. De qualquer modo, estabelecimentos extintos não podem contratar, como já havia sido explicado pela impugnante.

Sobre o estabelecimento 0019, argui que há compatibilidade entre as folhas de pagamento e as RAIS, a partir das quais deveriam ser apuradas as remunerações. A discrepância entre os valores arbitrados na NFLD e os verdadeiros ocorreu porque a Fiscalização se baseou nas informações relativas ao estabelecimento 0026. Ademais, este estabelecimento representa apenas 0,26% do valor total exigido, o que demonstra sua insignificância. Salaria que os valores confessados na GFIP de 02/2000 coincidem com os declarados na folha de pagamento.

O estabelecimento 0020 está entre os mais representativos, correspondendo a 32,71% do total. As remunerações foram arbitradas com base no estabelecimento 0026. A impugnante lembra a questão sobre a transferência de empregados para o estabelecimento 0003 e alega que apenas a partir de 01/1999 é que esta filial passou a ter empregados. Quer fazer crer que demonstrou que a aferição indireta está dissociada da realidade, acrescentando que os lançamentos contábeis, as folhas de pagamento, as GFIP e as folhas de pagamento seriam totalmente compatíveis. Sugere que a Fiscalização poderia até se basear no documento em que declara a maior base de cálculo, mas não poderia jamais desconsiderar a documentação apresentada em prol do arbitramento.

Afirma que a Fiscalização compara RAIS com GFIP, documentos que não são idênticos. Enquanto na RAIS constam os empregados em 31 de dezembro e as variações

mensais, a GFIP é um documento bem mais detalhado. As diferenças eventuais entre estes documentos não retiram sua coerência.

A filial 0029, no seu entender, é mais um estabelecimento pouco significativo, pois representa 0,26% das bases de cálculo. Defende a coerência entre as folhas de pagamento e as RAIS. Argumenta que, neste estabelecimento, o arbitramento tomou por base os valores constantes nos mencionados documentos e requer que este seja o critério utilizado nos demais estabelecimentos.

Na segunda parte de sua manifestação, a empresa procura apresentar os documentos que viabilizariam a apuração das reais bases de cálculo.

Aduz que os documentos atinentes às filiais 0003, 0018, 0020, 0021 e 0026 demonstram quais as remunerações dos segurados a seu serviço, o que permite que a verdade material prevaleça.

Defende que a apuração deva ser realizada por estabelecimento e por competência, não podendo a Fiscalização arbitrar as remunerações em estabelecimentos extintos e sem empregados, com base nos estabelecimentos que tiveram movimentação expressiva.

A respeito do estabelecimento 0003, sustenta que a filial foi encerrada em 18/08/1998 na 48ª alteração contratual. Como a filial não mais existe, o Fisco deveria comprovar a presunção da prestação de serviços por empregados.

O arbitramento se pautou nas informações contidas nas RAIS, que é um documento anual, incorrendo em erros nos valores apurados pela Fiscalização.

Acredita que as GPS de 1996 e 1997 apresentadas não foram consideradas no cálculo do crédito exigido.

Sobre a filial 0018, pretende provar o alegado com as folhas de pagamento e livros razão de 1997 e 1998, tendo em vista que os valores arbitrados são bem superiores aos reais.

Informa que a filial 0020 foi criada em 04/07/1995 pela 32ª alteração contratual e teve seu endereço alterado em 18/08/1998 pela 48ª alteração contratual. Entende que o arbitramento se deu por mera suposição da Fiscalização que achou incomum um estabelecimento iniciar suas atividades com 110 funcionários. Sustenta que os recolhimentos foram realizados por erro da empresa de consultoria que a orientou. Tal erro não é escusável, mas também não autoriza o arbitramento da base de cálculo. Acrescenta que a confusão foi ampliada na diligência fiscal, quando a Fiscalização se utilizou de folhas de pagamento de outro estabelecimento.

Explica que esta filial era um entreposto e plataforma de exportação. Os movimentos desse estabelecimento eram virtuais, não havendo necessidade de funcionários. As atividades necessárias eram executadas por funcionários da filial 0003. Diz juntar, a título de prova, documento que demonstra que as compras feitas pela empresa não eram entregues no estabelecimento.

Afirma não terem existido funcionários nesta filial no período de 1996 a 1998 e que os recolhimentos foram realizados por erro da empresa de consultoria contratada.

Comenta que, embora a prova de inexistência de empregados tenha caráter de prova impossível, os registros na contabilidade confirmam a ausência de fatos geradores.

Os primeiros empregados foram contratados em 01/1999 com o estabelecimento definitivo da filial e a mudança na forma de operar.

Em relação ao estabelecimento 0021, alega que foi criado em 04/07/1995 por meio da 32ª alteração contratual e foi extinto em 16/07/1996 na 39ª.

Informa que, na própria autuação, consta a extinção em 1996. Não sabia da existência equivocada de CAGED para este estabelecimento. A informação equivocada não poderia motivar a exação fiscal.

O estabelecimento 0026 foi desativado em 19/07/1999. O histórico 40 registrado nos documentos contábeis permite se inferir que houve grande redução de despesas com empregados a partir de outubro de 1998, quando se iniciou o processo de desativação.

Segundo o CAGED, todas as demissões ocorreram até 07/1999.

Conclui pedindo a extinção da exigência fiscal.

Requer que seja realizada nova diligência em seus documentos colocados à disposição na Rodovia Mello Peixoto, 1683 - Km 259 - Parque Maracanã – Cambe/PR - CEP 86185-700.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 05-30.184 (p. 1.298), julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1991 a 01/12/2000

INTIMAÇÕES. O Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) e o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) deveriam ser entregues aos representantes da empresa, conforme dispunha o Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 198, de 22 de dezembro de 1998, vigente à época. A realização de diligência com análise de todos os documentos pertinentes da empresa e a concessão de prazo de trinta dias para se manifestar sanam a entrega dos mencionados termos à recepcionista da empresa durante a ação fiscal.

DECADÊNCIA. Com a publicação da súmula vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal, o prazo para o Fisco constituir as obrigações previdenciárias passou a ser quinquenal, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN). A decadência tributária é regida pelo § 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN) quando houver pagamento parcial do tributo. Caso a autuada nada recolha, o Fisco terá o direito de constituir o crédito no prazo previsto no inciso I do artigo 173 do Diploma Tributário.

CRITÉRIO DE ARBITRAMENTO. RAZOABILIDADE. A Autoridade Julgadora não tem competência para alterar o critério de arbitramento utilizado pela Fiscalização por outro que possa entender mais razoável.

PROVAS. A fim de provocar a revisão do arbitramento, autorizada pelo § 3.º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1.991, a fiscalizada deve apresentar documentos consistentes que permitam se averiguar, com certeza, a real base de cálculo. Frustrada a tentativa de demonstrar a base de cálculo verdadeira, o lançamento fiscal apurado por arbitramento deve ser mantido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ em 04/10/2010 (p. 1.364), a Contribuinte, em 03/11/2010, apresentou o recurso voluntário de p. 1.365, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- a constituição do crédito tributário com base em arbitramento é ilegal e injustificada, devendo ser o auto de infração considerado nulo;
- nulidade da decisão de primeira instância por inovação nos fundamentos da autuação;
- necessidade de realização de nova diligência fiscal; e
- em relação aos estabelecimentos 001, 002, 003 e 006, devem ser revistas todas as exações impostas, tendo em vista que pode ter havido interpretação equivocada das informações prestadas pela Contribuinte.

Em face da exoneração parcial do crédito tributário em montante superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos da então vigente Portaria MF nº 3/2008, a DRJ recorreu de ofício da sua decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

O recurso de ofício, de igual forma, deve ser conhecido. De fato, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 05-30.184 (p. 1.298), que exonerou o sujeito passivo de crédito tributário superior a R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017.

Abaixo, demonstrativo do valor lançado pela Fiscalização e exonerado pela DRJ, conforme consta na própria decisão recorrida:

Em suma o crédito constituído deverá ser retificado da seguinte forma:

	Valor Principal	Juros	Multa	Total
Crédito Constituído	8.046.518,70	5.702.513,42	1.333.393,48	15082425,60
Crédito Exonerado	3.722.935,25	749.947,80	3.368.637,84	7.841.520,89
Crédito Remanescente	4.323.583,45	2.333.875,58	583.445,68	7.240.904,71

O Enunciado de Súmula CARF nº 103 dispõe que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância, *in verbis*:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste caso, observa-se do demonstrativo supra que o somatório do tributo e dos encargos de multa ultrapassa o montante de R\$ 2.500.000,00, de tal maneira que o recurso de ofício deve ser conhecido.

Do Recurso de Ofício

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de NFLD com vistas a exigir as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte patronal e às destinadas a terceiros, incidentes sobre remuneração devida a empregados e que foram arbitradas com base nas RAIS e no CAGED tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos requeridos pela Fiscalização nem prestou as informações solicitadas.

A DRJ, em face dos documentos e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte, bem como da diligência fiscal realizada ainda em primeira instância, exonerou parcialmente o crédito tributário lançado, nos seguintes termos, em resumo:

Ante o exposto, voto pela procedência em parte da impugnação, julgando procedente em parte o crédito tributário constituído, excluindo as contribuições extintas por decurso do prazo decadencial do período 01/1991 a 04/1996 e aplicando as informações declaradas nas RAIS para os estabelecimentos 0019 e 020. Por fim, reconheço que a GRPS de fls. 890 deve ser aproveitada para pagar parte do crédito exigido.

Vejamos, então, os fundamentos adotados pelo órgão julgador de primeira instância em relação aos créditos exonerados:

Da Decadência

(...)

Analisando os autos, especialmente o Discriminativo Analítico do Débito, verifico que, a partir da competência 08/1991 até 05/1996, houve pagamento de parte do crédito exigido. Logo, para estas competências o decurso do prazo decadencial é regido pelo disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Para as competências anteriores, em que não houve qualquer pagamento de tributo, o prazo decadencial é regido pelo artigo 173 do Diploma Tributário.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/05/2001, consoante avisos de recebimento (AR) de fls. 219/220, estão extintas as contribuições cujos fatos geradores ocorreram até a competência 04/1996. As contribuições relativas à competência 05/1996 não estão decaídas posto que o fato gerador se aperfeiçoou no dia 31/05/1996 e a ciência do lançamento ocorre em 30/05/2001, antes de cinco anos.

(...)

Estabelecimento 0006:

Aqui, o arbitramento foi realizado com base nas RAIS do período de 01/1996 a 03/1997. Para o período seguinte, as remunerações foram arbitradas com base no número de empregados constantes no CAGÉD em 03/97 (24) e na remuneração média informada na RAIS de 11/1996.

A fls. 569, informou a impugnante à Fiscalização durante a diligência fiscal que o estabelecimento foi extinto em 25/01/1994 na 26ª alteração contratual.

A fls. 602, verifica-se que a contabilidade registrou pagamentos a empregados até dezembro de 1996. Todavia, há folhas de pagamento até 01/1998.

A impugnante limita-se a alegar que, ainda que o arquivo da contabilidade não tenha tais registros, a Fiscalização não poderia supor que tais fatos não estejam registrados na contabilidade. Argumentou também que dúvida a respeito da questão não pode lhe prejudicar.

Argumentou que houve erro nas RAIS e no CAGED e que não poderia haver pagamentos a empregados após a extinção da filial em 25/01/1994.

Ora, esta argumentação não se sustenta nem juridicamente nem faticamente.

Não se sustenta juridicamente, porque a extinção formal de uma filial não retira a personalidade jurídica da empresa, a qual subsiste. A extinção da filial 0006 não impede que a pessoa jurídica Granosul Agroindustrial Ltda. contrate empregados para laborarem no imóvel localizado na Rodovia BR 070 — Km 282 — Primavera do Leste — MT.

Ademais, não se pode esquecer que o Direito do Trabalho é regido, dentre outros, pelo princípio da primazia da realidade, muito bem explicado pelo Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região.

(...)

Se há empregados trabalhando em estabelecimento extinto, os contratos de trabalho avençados, mesmo que verbalmente, são válidos.

Assim, a validade do contrato de trabalho repercute no direito tributário, pois havendo a caracterização do fato gerador, ocorre a incidência tributária, independentemente de aspectos formais relacionados à filial em que laboram os empregados.

Constatado que empregados trabalharam na empresa, o fato gerador está caracterizado e o aspecto formal da extinção da filial deixa de ter importância. Esta formalidade é tão irrelevante que acabou sendo afastada pela própria impugnante que reconheceu a ocorrência de fatos geradores no estabelecimento 0003 de setembro a novembro de 1998, época em que a filial estava formalmente extinta pela 48ª alteração contratual.

A argumentação da impugnante não se sustenta faticamente porque, efetivamente, sua contabilidade e suas folhas de pagamento reconhecem a contratação de empregados no estabelecimento 0006 após 25/01/1994. A mera alegação de erro não tem o condão de invalidar os fatos registrados durante anos. Que erro é esse que se repete de 01/1994 até 01/1998?

A contabilidade registra pagamentos a empregados até 12/1996 e as folhas de pagamento, até 01/1998. No período em que constam as informações tanto em folha de pagamento como na contabilidade, a menor divergência encontrada entre os valores indicados nos documentos foi de 8,6% em outubro de 1996. Considerando, ainda, que, no ano de 1997, existem folhas de pagamento não registradas, não posso considerar que a contabilidade reflita a realidade de modo a autorizar a retificação do lançamento. Apenas a apresentação de contabilidade idônea e dos documentos que lhe dão suporte permitem a retificação de um lançamento arbitrado.

A alegação de que a inexistência de lançamentos no arquivo magnético não permite que se suponha que os livros contábeis não contenham tais informações é realmente original, para não dizer assustadora. Os balancetes e as folhas de pagamento juntadas demonstram que a empresa era informatizada na época e que possuía sistemas informatizados para registros contábeis. Nestas condições é perfeitamente razoável a Fiscalização crer que a contabilidade apresentada em meio magnético esteja em consonância com os livros diários da empresa, principalmente após a empresa ter declarado que já havia disponibilizado todos os seus documentos (fls. 576). Se o inusitado fato ocorreu, compete à impugnante demonstrá-lo.

Não há dúvidas sobre a solução a ser adotada: fica mantido o arbitramento, porque a empresa não apresentou documentos que permitissem a apuração da verdade material.

O arbitramento é bem razoável, considerando que as RAIS são documentos elaborados pela empresa com o objetivo de declarar ao Ministério do Trabalho a sua massa salarial. O CAGED tem informações que devem ser utilizadas na ausência de RAIS, pois permitem se saber, ao menos, quantos empregados laboraram na empresa, podendo-se estimar, com alguma precisão, qual a massa salarial envolvida.

(...)

Em análise aos autos não vejo qualquer indício apresentado pela Fiscalização de que ocorreram fatos geradores no estabelecimento 0006 após 01/1998 (fls. 602). Não há folhas de pagamento, nem contabilidade, nem declarações que permitam se deduzir que ocorreram fatos geradores. Voto, por conseguinte pela redução de R\$ 14.655,00 da base de cálculo total arbitrada no período de 02/1998 a 12/2000. Nas competências 12/1998 e 12/2000, em que a Fiscalização agregou a gratificação natalina, o valor R\$ 14.655,00 aparece duas vezes, devendo ser excluído integralmente.

(...)

Estabelecimento 0019:

O que se observa neste estabelecimento é a mais contundente prova do zelo da Fiscalização ao arbitrar as remunerações. Para o período não decadente, as bases de cálculo foram arbitradas a partir de 08/1999, quando surgiram informações no CAGED.

O quadro comparativo de fls. 603/604 indica que RAIS foram entregues pela empresa na diligência, mas no relatório de fls. 208, estas RAIS eram desconhecidas pela Fiscalização quando da constituição do crédito.

O arbitramento decorrente do número de empregados no CAGED relativo ao mencionado estabelecimento e da remuneração média por empregado do estabelecimento 0026 no mês de janeiro de novembro de 1998 resultou na exigência de valores inferiores aos declarados na GFIP e na RAIS de 08/1999 a 10/2000. Apenas nas competências 11/2000 a 13/2000, verifica-se que a aferição indireta foi superior ao reconhecido pela empresa.

Novamente, tem-se uma contabilidade totalmente omissa, visto que, no período não decadente, constam em RAIS, GFIP e folhas de pagamento a remunerações dos empregados de 08/1999 a 13/2000 ao passo que a contabilidade nada registra.

Entendo, contudo, que uma retificação deve ser realizada. Como já explicitado, a impugnante não demonstrou qual a real base de cálculo e o julgador não pode alterar o critério de arbitramento. A retificação que proponho é a aplicação do critério utilizado pela Fiscalização aos fatos constantes nos autos.

A Fiscalização relatou, a fls. 208, que a empresa não havia apresentado RAIS para este estabelecimento após 1996 e que realizou o arbitramento com base no número de funcionários constantes no CAGED no período de 08/1999 a 12/2000 e na remuneração média apurada no estabelecimento 0026.

A fls. 205, o Auditor-Fiscal explica que o critério de arbitramento utilizado é a apuração da massa salarial na RAIS. Quando esta não existir seriam utilizados outros métodos de aferição indireta.

Na diligência fiscal, a fls. 604/605, foi verificada a existência das RAIS, não subsistindo a constatação inicial de que não existiriam as mencionadas declarações.

Fazendo incidir o critério de arbitramento sobre os fatos comprovadamente ocorridos, devem ser retificadas as competências seguintes:

Competência	Remuneração Excluída
11/2000	1.661,01
12/2000	1.510,01
12/2000 (13º salário)	1.661,01

Estabelecimento 0020:

A fiscalização relatou a existência de folhas de pagamento para o ano de 1997. A impugnante alega que estas folhas são do estabelecimento 0003. Os valores das folhas de pagamento supostamente ligadas ao estabelecimento 0003 coincidem com o que foi relatado pela Fiscalização para o estabelecimento 0020. Os nomes constantes nestas folhas de pagamento conferem com os constantes na RAIS para o estabelecimento 0003.

O problema da apresentação da indicação da filial em mera anotação não é sanado com a apresentação dos balancetes, os quais mencionam simplesmente que se referem à filial Cambé. Tanto a filial 0003 como a 0020 foram estabelecidas em Cambé em momentos diferentes.

As remunerações contabilmente registradas não coincidem com a folha de Pagamento:

(...)

Se for acrescentada a mão-de-obra temporária (R\$ 11365,80 em 09/98 e R\$ 22.113,25 em 10/98 e 12.643,55 em 11/98) constante na contabilidade, a divergência passa a ser significativa.

Isto retira o valor probante das folhas de pagamento e dos balancetes, pois deixam de ser provas suficientes para comprovar as remunerações totais dos segurados a serviço da impugnante.

As folhas de pagamento têm anotação à mão de que se refere à filial 0003.

Os balancetes destes três meses tratam da filial Cambé. A filial em Cambé, para o período posterior a 08/98, é o estabelecimento 0020, logo os balancetes, muito

provavelmente, referem-se à filial 0020. O erro deve ter ocorrido na RAIS que, nos meses de 09/98 em diante deveria informar empregados no estabelecimento 0020, não no 0003, que foi extinto em 08/98.

Caso a anotação à mão nas folhas de pagamento tivesse as remetido à filial 0020, seriam elas muito mais convincentes e corroborariam a conclusão da diligência fiscal.

Ora, uma simples anotação à mão não pode ter a relevância de macular um lançamento fiscal, como pretende a impugnante. Tudo isso demonstra a fragilidade dos documentos apresentados.

O balancete apresentado relativo aos fatos contábeis ocorridos de julho a dezembro de 1998 atribuído à filial Londrina (fls. 934/971), transferida para Cambé em 18/08/1998, em que não se verifica o pagamento de empregados, não demonstra a inexistência deles, pois como bem demonstrou a Fiscalização, não é incomum a constatação de folha de pagamento não registrada na contabilidade. Há, também, uma contradição que os documentos apresentados não solucionam: os balancetes não registram remunerações no segundo semestre de 1998, mas foi declarada uma GFIP na qual se confessam contribuições atinentes às competências 12/98 e 13/98, sendo que a base de cálculo inferida de 13/98 é superior a 1/12 da base de 12/98, indicando mais de um mês de trabalho prestado por segurados empregados.

As provas trazidas pela impugnante apenas reforçam a conclusão fiscal de que a contabilidade não espelha a realidade e de que há indícios de ocorrência de fatos geradores.

Quanto às demais folhas de pagamento atribuídas pela Fiscalização ao estabelecimento 0020 no período de 01/1997 a 08/1998, mantenho o entendimento manifestado na diligência fiscal, posto que não foram trazidos aos autos documentos que sustentariam a alegação de equívoco da Fiscalização.

Não se pode esquecer que os indícios de existência de empregados na filial 0020 antes de 01/1999 não decorrem apenas das folhas de pagamento informadas pela Fiscalização e atacadas pela impugnante. Verifica-se, a fls. 614, que foi entregue uma GFIP na competência 12/98 com declaração de contribuições devidas em 13/98. A remuneração inferida da competência 13 é de aproximadamente 42%, o que indica a existência de empregados há alguns meses.

Não se pode olvidar, também, que, no LDC nº 35.043.649-5, consta a remuneração a empregados desde 01/1995. A impugnante procura afastar esta prova alegando que houve erro da empresa de consultoria. Todavia, não diz qual a empresa de consultoria, não apresenta o contrato firmado e não demonstra o motivo por ter havido o suposto erro.

(...)

Verifiquei, também, nos sistemas informatizados da RFB, os recolhimentos de contribuições previdenciárias para o estabelecimento 0020. Os recolhimentos relativos aos períodos de 08/1996 a 12/1998 ocorreram no mês de março de 2000, mas os demais foram providenciados nas mais diversas datas, o que enfraquece sobremaneira a alegação de que os recolhimentos foram realizados com erro da impugnante, mal orientada pela empresa de consultoria.

Há uma guia de pequeno valor em cada mês do período de 1996 a 1998, com exceção das competências 04/1998 e 13/96, em que não constam recolhimentos, e 03/98 e 07/96, em que constam duas guias de recolhimento. Merecem destaques as guias de 05/1996 a 03/1996 em que foram recolhidos aproximadamente R\$ 15.000,00 cada.

Com os indícios da ocorrência de fatos geradores desde 1995 e a falta de apresentação de documentos que afastem esta conclusão, não há como não serem arbitradas as remunerações para o estabelecimento 00020 para o período anterior a 01/1999.

Saliento que não se exige do contribuinte a prova negativa, mas tão somente a demonstração de como foram apuradas as contribuições confessadas no LDC e porque houve o alegado erro. É necessária também a conciliação de suas alegações com a GFIP

de 12/1998 e com as GPS constantes nos bancos de dados da RFB. Caso a impugnante tivesse demonstrado o erro no LDC e nos recolhimentos, a alegação de que as folhas de pagamento invocadas pela Fiscalização estão relacionadas à filial 0003 deveria ser averiguada em nova diligência fiscal. Mas como o LDC e os recolhimentos são provas indiciárias suficientes para sustentar o lançamento fiscal, não vejo motivos para retornar os autos à Fiscalização para questioná-la se há equívoco no quadro comparativo de fls. 614.

Como ocorreu no estabelecimento 0019, a diligência trouxe à colação (fls. 614) RAIS que eram desconhecidas pelo Auditor-Fiscal notificante.

Para manter a coerência desta decisão e harmonizar os critérios de arbitramento com os fatos ocorridos, voto pela retificação das bases de cálculo do estabelecimento 00020 no período de 01/1999 a 13/2000, devendo prevalecer os valores confessados em RAIS.

(...)

Para o período anterior a 01/1999, aplica-se a massa salarial de 05/1999, exatamente como fez a Fiscalização. A massa salarial mensal arbitrada para o período ante a 01/1999 passa a ser de R\$ 46.688,80, não os R\$ 128.663,00 apurados pela Fiscalização. Lembrando que nas competências 12/1996, 12/1996, 12/1998 estão incluídas as gratificações natalinas, que também devem ser retificadas.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, tendo vista que, conforme se infere dos excertos supra reproduzidos, verifica-se que a mesma observou a legislação de regência de matéria, afigurando-se, pois, procedente a exoneração parcial promovida pelo órgão julgador de primeira instância.

A rigor, em verdade, conforme restará demonstrado linhas abaixo – quando da análise do recurso voluntário – a DRJ chegou a conclusões que conduziram à exoneração integral do crédito tributário lançado. Contudo, apesar dessa não ter sido a conclusão final daquele Colegiado, tal fato, por si só, não desnatura a correção do cancelamento parcial do crédito tributário lançado promovido por meio do acórdão em análise.

Neste contexto, nega-se provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de NFLD com vistas a exigir as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte patronal e às destinadas a terceiros, incidentes sobre remuneração devida a empregados e que foram arbitradas com base nas RAIS e no CAGED tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos requeridos pela Fiscalização nem prestou as informações solicitadas.

A Contribuinte, conforme igualmente informado linhas acima, apresentou o recurso voluntário de p. 1.365, esgrimindo suas razões recursais nos seguintes pontos, em síntese: (i) a constituição do crédito tributário com base em arbitramento é ilegal e injustificada, devendo ser o auto de infração considerado nulo; (ii) nulidade da decisão de primeira instância por inovação nos fundamentos da autuação; (iii) necessidade de realização de nova diligência fiscal; e (iv) em relação aos estabelecimentos 001, 002, 003 e 006, devem ser revistas todas as exações impostas, tendo em vista que pode ter havido interpretação equivocada das informações prestadas pela Contribuinte.

Passemos, então, à análise de cada uma das teses recursais.

Da Nulidade do Lançamento e Da Decisão de Primeira Instância

Em sede de preliminar, a Recorrente defende a nulidade da autuação fiscal, sustentando que *o arbitramento é medida extrema e aplicável apenas nos casos em que o sujeito passivo apresente documentos e esclarecimentos que não mereçam fé - O QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL - ou quando o sujeito passivo for omissivo - O QUE NÃO OCORREU NA AÇÃO FISCAL, POIS NÃO HOUVE REGULAR INTIMAÇÃO SOBRE O SEU CURSO AOS RESPONSÁVEIS PELA PESSOA JURÍDICA).*

Prossegue, a Contribuinte, defendendo que *o auto de infração somente foi lavrado em razão da falta de apresentação de documentos, não porque foram apresentados documentos, esclarecimentos ou declarações inservíveis, ou seja, sob o ponto de vista da autoridade fiscal lançadora, a empresa sob fiscalização estaria OMISSA. Contudo, a omissão deveu-se primordialmente a erro de procedimento da autoridade fiscal, que deixou de cientificar os responsáveis pela empresa sobre a necessidade de apresentação de seus livros e documentos.*

Transcreve a razão pela qual a autoridade julgadora entende que o lançamento não deva ser anulado:

O lançamento fiscal não deve, portanto, ser anulado, visto que a realização da diligência fiscal em que se analisaram todos os documentos da empresa permitiu que fossem observados os princípios comezinhos de respeito à empresa contribuinte.

Conclui, assim, que *a autoridade julgadora crê que a realização da diligência permite que sejam observados "comezinhos princípios de respeito", contudo, se esquece que os ordenamentos jurídicos dos Estados que vivem sob Regime de Direito não estão baseados em respeito, mas em leis e estas restaram violadas quando a fiscalização simplesmente criou o fato que deu causa ao lançamento, pois não houve recusa de apresentação de documentos e tampouco sonegação ou apresentação insuficiente de documentos que desse causa ao arbitramento. Ainda que se admitisse uma possível inconsistência.*

Na sequência a Recorrente defende a nulidade da decisão de primeira instância por inovação nos fundamentos da autuação, *in verbis*:

26. Como se vê, percebendo a fragilidade do lançamento em razão de erro procedimental da autoridade lançadora, a autoridade julgadora pratica atos para "sanear" o auto de infração - ou, numa expressão menos técnica, para salvá-lo, talvez. Nesse sentido, insiste na diligência em homenagem ao princípio da verdade material.

27. Em que pese a diligência ter chegado a conclusões simplesmente absurdas, como dizer que uma filial teria sido reativada sem ter sido extinta, trocando, inclusive dados de uma filial por outra, a Turma de Julgamento acolheu parecer do Relator que viu na diligência uma forma de **SANEAR** o lançamento original.

28. Na nítida intenção de manter o lançamento, aproveita as conclusões da diligência para afirmar que a escrita fiscal do contribuinte não merece crédito, **sendo sua desqualificação o NOVO motivo do arbitramento, ou seja, passados mais de 8 anos da lavratura do auto de infração, pretende a nobre Turma de Julgamento alterar a motivação do lançamento: já não é mais a falta de apresentação de livros e documentos a razão do arbitramento, mas o fato dos documentos apresentados serem inservíveis.**

Pois bem!

Analisando-se o Relatório Fiscal elaborado pela autoridade administrativa fiscal autuante (p. 207), verifica-se que a utilização da aferição indireta teve como embasamento a falta de apresentação de documentos por parte da Contribuinte. É o que se infere, pois, do parágrafo 1 daquele documento, abaixo transcrito:

1. PROCEDEMOS Á LAVRATURA DO PRESENTE TERMO DE DÉBITO, POR AFERIÇÃO INDIRETA, TENDO EM VISTA QUE A EMPRESA ACIMA IDENTIFICADA, DEIXOU DE APRESENTAR Á FISCALIZAÇÃO, TODO E QUALQUER DOCUMENTO, SOLICITADOS ATRAVÉS DE DIVERSOS TIAD's — TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Decido, inicialmente, sobre as alegações pela improcedência do arbitramento por não ter sido dada oportunidade à empresa para apresentar seus documentos à Fiscalização.

A impugnante alegou que as intimações foram apresentadas à recepcionista Karla Angélica dos Santos, a qual não tinha condições de representar a empresa. Segundo a impugnante, os representantes da empresa tomaram conhecimento das intimações quando o prazo para apresentar os documentos já tinha expirado.

Disponha a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 198, de 22 de dezembro de 1998, vigente à época:

2.1 - O TIAF será único, podendo ser emitido eletronicamente, à máquina ou manualmente, em caracteres legíveis, sem entendas ou rasuras, em 02 (duas) vias, destinadas:

a) a 1º via ao INSS;

b) a 2º via ao contribuinte ou a seu representante legal ou, na ausência destes, à pessoa responsável pela empresa, devidamente identificada, mediante recibo na primeira via.

2.2 - Ocorrendo recusa de recebimento do TIAF, o FCP deixará a 2º via no local, registrando no campo destinado ao recibo, nas duas vias, a expressão "Recusou-se a assinar." (...)

3.1.1 - Na fiscalização do contribuinte, o TIAD será obrigatoriamente precedido do TIAF.

3.1.2 - O FCP poderá emitir um ou mais TIAD durante a mesma ação fiscal, visando prorrogação de prazo, complementação ou solicitação de novos documentos.

3.2 - O TIAD poderá ser emitido eletronicamente, à máquina ou manualmente, em caracteres legíveis, sem emendas ou rasuras, em 02 (duas) vias destinadas:

a) a 1º via ao INSS;

b) a 2º via ao contribuinte ou a seu representante legal ou, na ausência destes, à pessoa responsável pela empresa, devidamente identificada, mediante recibo na primeira via.

3.3 - Ocorrendo recusa de recebimento do TIAD, o FCP deixará a 2ª via no local, registrando no campo destinado ao recibo, nas duas vias, a expressão "Recusou-se a assinar".

Realmente, não havia autorização para que a apresentação dos documentos fosse requisitada a uma recepcionista, sem provas de que tivesse poderes para representar a empresa.

Nas intimações seguintes de fls. 78/80, consta a informação "Ausente" e "Deixado no local". **Novamente, o procedimento adotado pela Fiscalização não foi autorizado pela norma regulamentadora**, a qual permitia deixar o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) no local, sem assinatura do representante do contribuinte, quando este tivesse se recusado a assiná-lo. A medida não impediria o contribuinte de cumprir a intimação, visto que haveria certeza de que o contribuinte estava ciente da existência do termo, apenas tendo se recusado de recebê-lo formalmente.

"Ausente" não se confunde com "Recusou-se a assinar". No segundo caso, o contribuinte tem conhecimento da intimação, mas no primeiro a ciência não está garantida.

De qualquer modo, a empresa apresentou sua impugnação, protestando contra o procedimento adotado e requerendo que seus documentos fossem analisados pela Fiscalização.

Estes fatos tornaram forçosa a realização de diligência fiscal para que as normas procedimentais fossem observadas e se garantir que, caso os documentos da empresa estivessem em situação regular, fossem levados em consideração pela Fiscalização, o que garantiria também a observância ao princípio da verdade material.

(...)

Veja que, se o problema procedimental verificado na ação fiscal original não fosse corrigido no processo administrativo fiscal, a execução fiscal estaria condenada ao fracasso. Todavia, como foi dada nova oportunidade para que a empresa apresentasse seus documentos e como suas alegações serão devidamente apreciadas no presente processo administrativo, posso considerar o vício sanado.

O lançamento fiscal não deve, portanto, ser anulado, visto que a realização da diligência fiscal em que se analisaram todos os documentos da empresa permitiu que fossem observados os princípios comezinhos de respeito à empresa contribuinte.

(destaquei e grifei)

Como se vê, o órgão julgador de primeira instância expressamente reconheceu que o procedimento adotado pela Fiscalização *não foi autorizado pela norma regulamentadora*, o que motivou a conversão do julgamento em primeira instância em diligência *para que as normas procedimentais fossem observadas*.

E mais: de acordo com aquele Colegiado, *o lançamento fiscal não deve, portanto, ser anulado, visto que a realização da diligência fiscal corrigiu o problema procedimental verificado na ação fiscal*.

No que tange, especificamente à utilização do método da aferição indireta, a Turma julgadora de primeira instância destacou que *a escolha do critério de arbitramento encontra-se na esfera de discricionariedade da Autoridade Lançadora, não do julgador. Pode-se até aventar a hipótese de anulação do lançamento por não ser razoável em virtude do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. O que o julgador não pode fazer é alterar o critério de arbitramento contido lançamento fiscal para outro que julgue mais razoável*.

Neste contexto, concluiu a DRJ que *apresentar folhas de pagamento que não estejam contabilizadas ou uma contabilidade de não registre o movimento real não enseja a retificação do lançamento (...). Por este motivo, as máculas nos documentos apresentados à Fiscalização na diligência são relevantes a ponto de afastar o valor probante da contabilidade e das folhas de pagamento (...). Maculada a contabilidade, a impugnante não apresentou provas de quais as reais remunerações pagas a seus empregados, o que impede a revisão geral do lançamento*.

Ora, como cediço, a utilização de métodos indiretos para a apuração dos fatos geradores é medida excepcional, da qual a auditoria fiscal deve lançar mão quando presentes as circunstâncias que autorizam o procedimento conforme dispõe o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas no artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como presunções *juris tantum*, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos.

Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real.

Tem-se, assim, que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípua da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

“ [...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder”

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

Acórdão nº 2401-00.057

ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

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.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador.

Acórdão n.º 2402-00.714

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos.

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar 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.

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

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.

Ademais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei n.º 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito, *in verbis*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

“[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.”

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

² FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161.

Acórdão 2401-002.161

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa.

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso em análise, conforme reconhecido pelo próprio órgão julgador de primeira instância, tem-se que o procedimento adotado pela Fiscalização *não foi autorizado pela norma regulamentadora*, o que motivou, inclusive, a conversão do julgamento em primeira instância em diligência *para que as normas procedimentais fossem observadas*.

Ora, ao converter o processo em diligência para “saneamento” do lançamento fiscal, pode-se dizer que a DRJ, por vias transversas, afirmou que o relatório fiscal não está devidamente fundamentado, motivado. Pois, caso estivesse – e deveria estar, nos termos já demonstrados linhas acima – não seria necessária a realização da susodita diligência fiscal.

Dessa forma, ao baixar o processo em diligência, a DRJ “abriu prazo” para a Fiscalização fazer aquilo que deveria ter feito e não fez: apresentar um relatório fiscal devidamente fundamentado e motivado.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de arbitramento, que somente poderá ser levado a efeito quando vislumbrados os permissivos legais para tanto, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.

A presunção legal inserida no artigo 33 da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípuo dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

Outrossim, analisando-se os fundamentos da decisão de primeira instância em cotejo a motivação do relatório fiscal, verifica-se que houve, no caso em análise, inovação nos fundamentos do lançamento, o que é vedado aos órgãos julgadores.

De fato, conforme destacado pela Recorrente, o órgão julgador de primeira instância, *na nítida intenção de manter o lançamento, aproveita as conclusões da diligência para afirmar que a escrita fiscal do contribuinte não merece crédito, sendo sua desqualificação o NOVO motivo do arbitramento, ou seja, passados mais de 8 anos da lavratura do auto de infração, pretende a nobre Turma de Julgamento alterar a motivação do lançamento: já não é mais a falta de apresentação de livros e documentos a razão do arbitramento, mas o fato dos documentos apresentados serem inservíveis*.

Ora, a mudança de critério jurídico do lançamento viola o princípio da legalidade que pauta a formulação das autuações fiscais; sua revisão em processos administrativos e a segurança jurídica que deve vigorar nas relações entre fisco e contribuinte.

Assim como não é dado aos contribuintes inovar nas teses de defesa em sede recursal, não se pode conceber que a manutenção do lançamento se dê por fundamentos não cogitados na autuação.

Embora compreenda que, conforme art. 145 do CTN, o lançamento pode ser alterado em virtude de impugnação, contudo, o limite dessa alteração é a matéria objeto da autuação. Neste sentido, confira-se os julgados abaixo desse Egrégio Conselho:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO INOVAÇÃO IMPOSSIBILIDADE

É insubsistente a parcela de crédito tributário, tida como 'mantida' pela autoridade administrativa julgadora, quando se constata que ela está fundada em elementos não considerados no lançamento original (ac. 10516.834, Cons. rel. Wilson Fernandes Guimarães, j. em 22.01.08).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

O dever poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não lhe sendo permitido aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal (Acórdão nº 10322.569, de 27/07/2006).

ERRO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE PELA AUTORIDADE JULGADORA

A autoridade julgadora (DRJ ou Conselho de Contribuintes) não é permitido ajustar o lançamento, ainda que na motivação constante da descrição dos fatos, por faltar-lhe competência para tanto e também por implicar cerceamento ao direito de defesa (Acórdão nº 10809.256, de 28/03/2007).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA

Na apreciação de recurso especial de divergência a Câmara deve cingir-se à matéria de direito em litígio e de eventuais preliminares. Inadmissível o aperfeiçoamento ou inovação do lançamento, ainda que estes não importem em agravamento da exigência, mas caracterizam mudança de critérios jurídicos do lançamento (Acórdão CSRF/0104.535, de 09/06/2003).

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado, seja em face da ausência de embasamento legal hábil a convalidar o procedimento adotado pela Fiscalização para realizar o presente lançamento por aferição indireta, seja em face da inovação dos fundamentos do lançamento fiscal pelo órgão julgador de primeira instância, restando prejudicada a análise das demais razões recursais.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior