



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

Processo nº 13502.001603/2010-08
Recurso nº 002.286 De Ofício
Acórdão nº 2302-002.286 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM SALVADOR/BA
Interessado MUNICÍPIO DE VITÓRIA DA CONQUISTA - PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIVERGENCIA DE BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA.

A elaboração deficiente das folhas de pagamento e das GFIP, marcadas pelo não registro de todas as remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço e de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, respectivamente, autoriza o Fisco a lançar a contribuição previdenciária que reputar devida, mediante aferição indireta de sua base de cálculo, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário, em atenção ao disposto no art. 33, §3º, *in fine* da Lei nº 8.212/91.

Recurso de Ofício Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo o lançamento em sua concepção originária, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma),

Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2008

Data da lavratura do AIOP: 23/12/2010.

Data da Ciência do AIOP: 27/12/2010.

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, em face de decisão aviada no Acórdão 15-28.260 – 7ª Turma da DRJ/SDR, de 13 de setembro de 2011, que julgou improcedente o lançamento formalizado no presente Auto de Infração de Obrigação Principal.

Informa a Autoridade Lançadora que o crédito tributário objeto do presente lançamento é constituído por contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos Salários de Contribuição, apurados por aferição indireta com base em Ofício do TCM, conforme descrito Relatório Fiscal a fls. 27/36 e Anexos.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 76/79.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA baixou o feito em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse a respeito das razões suscitadas pela Autuada em sede de impugnação administrativa, conforme Despacho a fls. 190/192.

Informação fiscal a fls. 195/196.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 197/207, julgando improcedente o lançamento em questão, exonerando o crédito tributário lançado e recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15/12/2011, conforme Aviso de Recebimento a fls. 209.

Não consta nos autos Recurso Voluntário por parte do Autuado.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA julgou improcedente a aferição indireta, ao argumento de que a base de cálculo poderia ser obtida de maneira analítica a partir dos documentos apresentados pelo Autuado. Assim, julgou improcedente o lançamento e exonerou o crédito tributário lançado, recorrendo de ofício de sua decisão.

Presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, dele conhecido.

1. DO RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA julgou improcedente o lançamento sobre o qual ora nos debruçamos, ao argumento de que *“Das informações trazidas aos autos verifica-se que não houve qualquer demonstração de recusa por parte do contribuinte de apresentar os documentos solicitados pela fiscalização ou de que os documentos contábeis apresentados não registram o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da Prefeitura”*.

A reforma do julgado ora em apreciação é mandatória.

O crédito tributário objeto do presente lançamento é constituído por contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos Salários de Contribuição, apurados por aferição indireta com base em Ofício do TCM, conforme descrito Relatório Fiscal a fls. 27/36 e Anexos.

Tal lançamento é constituído pelos lançamentos que adiante se vos seguem, nos próprios termos consignados no Relatório Fiscal:

AF - DIVERGÊNCIA DE VALORES COM TCM - MULTA ANTERIOR

5.1.3. Este levantamento é resultante da divergência entre a despesa anual efetuada pela Prefeitura a título de pagamento de pessoal apurada pelo Tribunal de Contas do Município e as assumidas pela Prefeitura. O órgão foi devidamente intimado a tomar conhecimento de tais informações e a se manifestar quanto à exatidão, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 02. Como as discrepâncias não foram devidamente refutadas, apurou-se a diferença entre o gasto anual com pessoal, apurado pelo TCM, e a remunerações declaradas em GFIP. Desta forma, calculou a diferença entre o total anual auditado pelo TCM subtraindo do total anual declarados em GFIP no período de 2006, 2007 e 2008. Distribui-se o resultado igualmente nas 13 competências e apurou-se a contribuição devida.

	TCM REMUNERAÇÃO AUDITADA	GFIP REMUNERAÇÃO DECLARADA	DIFERENÇA ANUAL	DIFERENÇA POR COMPETÊNCIA
2.006	76.038.232,62	72.582.964,58	3.455.268,04	265.789,84
2.007	77.778.975,86	75.008.875,28	2.770.100,58	213.084,65
2.008	98.705.190,61	90.362.916,99	8.343.273,62	64.179.027

AF2 - DIVERGÊNCIA DE VALORES COM TCM - SEM COMPARAÇÃO DE MULTA

5.1.4. Este levantamento é idêntico ao levantamento ST e foi utilizado para os débitos apurados nas competências posteriores à MP 449/08, sendo, assim, aplicada a nova penalidade, sem a necessidade de comparação com a multa anterior.

Conforme assinalado, o vertente lançamento decorreu da constatação de que as despesas com pessoal informadas pelo Município recorrente em suas folhas de pagamento e nas GFIP eram substancialmente inferiores aos valores informados pelo próprio Município autuado ao Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, os quais se encontram arrolados na Tabela exposta no Anexo I a fl. 37.

Consoante resenha aviada na informação fiscal a fls. 195/196, *verbis*:

“2) O autuado foi devidamente intimado a apresentar os resumos de folhas de pagamento (conforme TIPF e TIF 1). Em resposta, apresentou apenas documentos intitulados "relatórios mensais" que não contêm, entretanto, a discriminação nem a totalização da base de cálculo da previdência social, conforme determina a legislação pertinente, sendo tal fato mais uma vez evidenciado pelos próprios documentos anexados pelo contribuinte na defesa.

3) Diante da impossibilidade da identificação da base de cálculo da contribuição previdenciária, comparou-se o valor das remunerações declarado em GFIP com o valor das despesas de pessoal constante das prestações de contas ao TCM, sendo este último bem superior ao primeiro, o que ocasionou uma nova intimação ao contribuinte desta vez para que esclarecer a natureza de diferença tão substancial (conforme TIF 2 e seus anexos).

4) Apesar de regularmente intimado e do prazo que lhe foi oportunizado, o contribuinte nada esclareceu e, diante deste fato e da ausência de documento que permitisse a identificação e apuração dos fatos geradores ocorridos no período sob análise, restou à fiscalização proceder à aferição da base de cálculo, para o que utilizou como parâmetro os próprios valores informados ao TCM por se tratarem de valores já auditados e, portanto, com certa presunção de consistência.

5) Verifica-se que o contribuinte em sua defesa juntou aos autos apenas os mesmos "relatórios mensais" já mencionados acima, os quais não possibilitam a correta apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária. Ressalte-se que, mesmo que o contribuinte apresente resumo geral de folha de pagamento que contenha a discriminação da base de cálculo, ainda assim, este documento, por si só, não permite que se afirme que os valores nele contidos correspondem à integralidade dos fatos geradores ocorridos, ou seja, não permite inferir se todos os fatos geradores porventura ocorridos dentro da competência sob análise foram devidamente registrados na folha de pagamento. Tal constatação, smj, só se faz possível ao serem confrontados com a folha de pagamento analítica e a contabilidade. Desta forma, a inversão do ônus da prova, no caso da aferição, obriga o contribuinte a demonstrar por meio principalmente de sua contabilidade, a real dimensão quantitativa de seus fatos geradores, devendo o mesmo diligenciar para prover a apresentação destas provas dentro do prazo de defesa, o que, de fato, não ocorreu.

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

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

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

integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

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

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

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

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

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

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

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.

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

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

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

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

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

Falsificação de documento público

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Falsidade ideológica

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventário

da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

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

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

No caso em foco, devidamente intimado, mediante termo próprio adrede a esclarecer a natureza da diferença tão substancial entre o valor das remunerações declarado em GFIP com o valor das despesas de pessoal constante das prestações de contas ao TCM, sendo este último bem superior ao primeiro, o contribuinte nada esclareceu.

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

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

destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como o Ofício nº 351/2010 do TCM, dentre outros.

O art. 33 da Lei nº 8.212/91 estabelece a obrigatoriedade de prestação de informações e esclarecimentos solicitados pela fiscalização, sendo certo que a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente constitui-se em motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que a Fiscalização inscreva de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Outra não é a diretriz fincada no art. 148 do CTN, no sentido de que o arbitramento deve ser realizado sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelo sujeito passivo, *in casu*, a folha de pagamento e as GFIP.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar 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.

No caso em apreço, diante da negativa de prestação de esclarecimentos a respeito da substancial diferença entre as despesas com pessoal registradas nas folhas de pagamento e GFIP e as informadas no Ofício nº 351/2010 do TCM, somada à ausência de documento que permitisse a identificação e apuração dos fatos geradores ocorridos no período sob análise, procedeu a fiscalização à aferição da base de cálculo, utilizando como parâmetro os próprios valores informados ao TCM, por se tratarem de valores já auditados e, portanto, com certa presunção de consistência.

Tratando-se o Ofício nº 351/2010 do TCM de documento público, este carrega incorporado o atributo da fé pública, ostentando, dessarte, presunção de veracidade e legitimidade.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela prolanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênua para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

*PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA -
AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA -
EFICACIA PROBATORIA.*

*Autenticada por servidor publico que tem a guarda do original,
a reprografia de documento publico merece fé, ate demonstração
em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz
prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art.
383).*

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO.
REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.
PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA
PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS
RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.*

*"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por
funcionário autárquico constituem documento público, cuja
veracidade é presumida." (REsp 183.669)*

*O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso
que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação
as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não
impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a
execução por eventual saldo remanescente.*

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não fidedignidade dos assentamentos em realce.

Não procede as alegações da DRJ em Salvador/BA , *in verbis*:

"Veja-se que havia meios para se apurar a ocorrência do fato gerador, e, por conseguinte, mensurar diretamente a base de cálculo do período de 11/2006 a 13/2008, quais sejam:

a) Analisar, concomitantemente, por competência, a Folha de Pagamento e o Resumo Geral de Folha de Pagamento. Extrair as rubricas que incidem contribuição previdenciária, totalizando o salário de contribuição.

- b) Confrontar, por competência, o salário de contribuição obtido no item anterior com o lançado nos documentos contábeis apresentados.*
- c) Uma vez identificado o salário de contribuição, confrontá-lo com o valor declarado em GFIP.*
- d) Lançar a diferença de salário de contribuição como base de cálculo para a incidência das contribuições previdenciárias, inclusive dos segurados empregados.”*

Se nos antolha que o relator do acórdão recorrido não se apercebeu que o vertente lançamento decorreu das diferenças existentes entre as despesas de pessoal declaradas pelo Município ao TCM da Bahia, expostos no Anexo I a fl. 37, e aquelas declaradas em GFIP e nas folhas de pagamento.

Não notou, igualmente, que, tendo o presente lançamento por objeto as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, a aferição indireta se refere, exatamente, ao Salário de Contribuição de cada um dos segurados isoladamente considerados, em cada competência.

Onde entram na fórmula do Relator do Acórdão os valores informados pelo TCM/BA mediante o Ofício nº 351/2010?

Como, utilizando-se a fórmula do Relator do acórdão combatido, se consegue determinar, de maneira analítica (ou seja, sem ser por aferição indireta) o Salário de Contribuição de cada um dos segurados envolvidos?

Se alguém conseguir responder essas questões ganha um doce!

Nesse compasso, diante da impossibilidade de se determinar, analiticamente, com base unicamente nos documentos apresentados e nos esclarecimentos prestados pelo Município Notificado, o Salário de Contribuição de cada um dos segurados empregados, e, a partir daí, o excedente de contribuição previdenciária devida por cada um deles, outra porta não se abriu à fiscalização que não a determinação do Salário de Contribuição acima referido por aferição indireta.

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

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, valor das despesas de pessoal informadas em Ofícios do TCM, etc.

No caso em apreciação, a autoridade fiscal procedeu à apuração dos fatos geradores com base nos dados auditados pelo TCM e disponibilizados à Receita Federal do Brasil, através do ofício nº 351/2010, mediante o cálculo da diferença entre o total anual auditado pelo TCM e o total anual declarados em GFIP no período de 2006, 2007 e 2008,

seguido da distribuição do resultado assim obtido, em cada exercício, igualmente pelas 13 competências relativas a cada ano-calendário, determinando-se, assim, a base de cálculo em cada competência.

A contribuição devida houve-se por determinada mediante a incidência da alíquota de 8% sobre a base de cálculo (BC) de cada competência.

Note-se que a metodologia utilizada na aferição indireta dispensa o cálculo do Salário de Contribuição de cada um dos segurados envolvidos (SCi) eis que o cálculo final será o mesmo:

$$(SC1 \times 8\% + SC2 \times 8\% + SC3 \times 8\% + SC4 \times 8\% + \dots + SCn \times 8\%) =$$
$$(SC1 + SC2 + SC3 + SC4 + \dots + SCn) \times 8\% = BCt \times 8\%$$

Onde SCi = Salário de Contribuição de cada segurado “i” envolvido, e BCt = a base de cálculo de cada competência, determinada segundo a memória de cálculo empregada pela fiscalização, a qual corresponde ao somatório dos Salários de Contribuição de cada segurado.

A base de cálculo mensal das contribuições em relevo, fruto do aludido procedimento de aferição acima especificado, encontra-se explicitada na planilha do Relatório Fiscal, a fl. 30 dos vertentes autos, na coluna da extrema direita.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade, fato que não ocorreu.

Estando correto o procedimento levado a efeito pela Autoridade Fiscal, não há como prevalecer a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, circunstância que impõe sua integral reforma.

Diante do fato de o Município recorrente não ter oferecido recurso voluntário em face de tal decisão, deve prevalecer no caso em apreço o lançamento na forma efetuada pela fiscalização.

2. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Deve ser mantido o lançamento na sua concepção originária, consignada pela Fiscalização no Auto de Infração nº 37.299.233-1, de 23 de dezembro de 2010.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA