



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.002130/2007-51
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-009.245 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL
COIFE ODONTO SERV PLANOS ODONTOLÓGICOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

DECISÃO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO CONSTANTE DOS AUTOS E LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO DE OFÍCIO. NÃO PROVIMENTO.

Tendo sido devidamente analisados os documentos e informações constantes dos autos, correta a decisão exarada no julgamento de primeira instância, ao julgar nula, por vício formal, a notificação fiscal de lançamento de débito, uma vez não demonstrada na autuação a ocorrência do fato gerador antecedente da obrigação tributária objeto do lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DE APRECIÇÃO. ATINGIMENTO. CONHECIMENTO. 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, conforme a Súmula CARF nº 103.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator) Ausente o conselheiro Samis Antônio de Queiroz, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício, com efeito devolutivo, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto, pela autoridade julgadora *a quo*, mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância (fls. 13884/13923), consubstanciada no Acórdão n.º 05-25.187 – da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP (DRJ/CPS), em sessão de 19 de março de 2009. Em análise da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, foi julgada nula a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD/DEBCAD n.º 35.707.039-9, no valor original consolidado de R\$ 6.377.193,37, correspondente a obrigações principais (R\$ 3.746.075,28), multa (R\$ 1.123.822,68) e juros de mora (R\$ 1.507.295,41). A ciência da autuação ocorreu por via postal em 30/05/2006.

As referências a números de folhas referem-se à numeração sequencial das folhas dos autos originais em papel do presente procedimento.

As principais constatações e elementos da notificação encontram-se consignados no “Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito” (fls. 65/70). Os lançamentos foram efetuados por aferição indireta e referem-se ao período de 01/2002 a 01/2006, das seguintes contribuições, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais: a) contribuições devidas à seguridade social correspondentes à parte da empresa, inclusive as relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat); e b) contribuições devidas a terceiros, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE – Salário-Educação), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – (Sebrae), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incrá); Serviço Social do Comércio (Sesc) e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac). Conforme o Relatório Fiscal, foi procedida à desclassificação da contabilidade do sujeito passivo, e conseqüente lançamento mediante aferição indireta, baseada nas seguintes constatações e fundamentos:

DESCCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE

4. Anexada planilha (Descrição da Forma de Contabilização da Receita), receita da empresa dos anos de 2002 a 2004 conforme está no livro diário. Os valores da receita auferida são lançados na conta intitulada "mensalidade" (n.º 311.211.001.0001) e "outros serviços prestados" (n.º 331.240.0001); ao mesmo tempo, são lançados valores nas contas intituladas "vendas canceladas" (n.º 311.611.001.0001), "serviços não recebidos" (n.º 311.611.001.0003) e "deduções de serviços prestados" (n.º 331.250.0001) que reduzem os valores lançados como receita. Quando se solicitou à empresa que apresentasse os documentos fiscais que dão suporte a estes lançamentos que reduzem a receita, nada foi exibido (emitido auto de infração - AI- DEBCAD n.º 35.707.046-1).

5. Anexada planilha (Remuneração Segurados que prestaram Serviços Odontológicos Contratados pelo Contribuinte) com as remunerações (dentistas, higienistas, etc) por estabelecimento, vê-se que para muitos meses não há remuneração a segurados, nem empregados nem contribuintes individuais. Por não haver contabilização da receita por estabelecimento, com base na escrita contábil não se tem a origem da receita em cada um deles. Em 2002, 2003 e 2005 não foram apresentadas as notas fiscais de serviços, emitidas pela empresa, mas em 2004 foram; então, fez-se uma amostragem (meses de: jan, fev, mar, ago e set/04) da receita para diversas filiais, comparando-se valores da receita com as remunerações dos trabalhadores que executaram as tarefas e que permitiram a obtenção dessa receita. Anexada planilha-Demonstrativo (por amostragem)-Notas Fiscais Emitidas pelas Filiais.

6. Observa-se que, para a filial Campinas, há remuneração em torno de 16 mil reais a segurados empregados, ligados diretamente a atividade fim da empresa (dentistas,

higienistas, etc). É uma remuneração pequena se comparada com a receita e, mesmo quando a receita dobra de valor em mar/2004 a remuneração continua invariável, indicando que a folha-de-pagamento apresentada não consigna toda a remuneração paga.

7. Para a filial Hortolândia há remuneração de um diretor clínico em fev/2004 e mar/2004, mas em ago/2004 e set/2004 não há remuneração de qualquer segurado (dentistas, higienistas, etc). Se há diretor, é evidente que há pessoas dirigidas, apenas a folha-de-pagamento com a remuneração dessas pessoas não foi exibida.

8. Para as filiais Sumaré e Taubaté a situação descrita para Hortolândia se repete. E se observa que a receita mensal auferida indica a ausência da folha-de-pagamento de dezenas de segurados (dentistas, higienistas, etc). Em ago/2004 a filial Taubaté chega a faturar 125 mil reais e não apresentou a remuneração de um único segurado (dentistas, higienistas, etc).

9. A situação da filial de Vitória é ainda mais grave, não houve a apresentação de folhas-de-pagamento (ano 2004) de um único segurado (nem administrativos e/ou dentistas), mas acusa-se faturamento mensal de ago a dez/04 de R\$ 23.000,00 por mês. Notas Fiscais emitidas pela filial de Mogi das Cruzes (0009-86).

10. Para a filial Teresina há apresentação de folhas-de-pagamento a empregados da atividade administrativa (meio), não da atividade operacional (fim); e em ago/2004 o faturamento chega a 173 mil reais.

11. Observa-se emissão de notas fiscais de serviços, para o mês jan/04 como exemplo, da filial Mogi das Cruzes (0009-86), em face de clientes diversos - Jundiaí, acompanhada de relação da Posição Financeira das Filiais (xerox em anexo), que identifica nominalmente as pessoas atendidas, informando tratar-se da filial de Mogi das Cruzes. No entanto, a folha-de-pagamento deste mês da filial Mogi das Cruzes, não registra pagamentos a segurados dentistas.

12. Exemplificando, ainda, no mês de set/04, a filial Mogi das Cruzes, emitiu notas para clientes diversos - Jundiaí, mas a relação da posição Financeira das Filiais registra tratar-se de serviços prestados pela filial de Teresina. Em pesquisa efetuada no CNIS - cadastro nacional de informações sociais, para alguns nomes, constatou-se serem os mesmos residentes em Teresina. Ressalte-se, ainda, que neste mês a filial de Teresina (0011-09), acusa Folha de Pagamento com 08 empregados administrativos, não constando qualquer dentista como segurado, e o valor total das notas emitidas é de R\$ 163.633,31.

13. Os fatos aqui descritos são apenas os mais evidentes, mas as planilhas anexas mostram inúmeras outras inconsistências na escrituração contábil da empresa; e, ainda, a não apresentação de elementos, sem dúvida, visa impedir que mais contradições sejam visualizadas.

14. Pelo que se expôs, deduz-se que a empresa não apresentou as folhas-de-pagamento com as remunerações dos segurados que executaram os serviços odontológicos que lhe permitiu auferir a receita lançada na escrita contábil. Também não esclareceu onde lançou, em sua escrita, o valor destas remunerações (emitido auto de infração AI, DEBCAD n°35.707.047-0); isso porque, de fato, não houve o lançamento das remunerações consignadas nessas folhas-de-pagamento não exibidas na contabilidade.

15. Então, por não apresentar todos os elementos necessários à fiscalização e a escrita contábil não registrar a real movimentação financeira da empresa, como exposto, resta à fiscalização arbitrar um valor mínimo para a remuneração dos segurados que executaram os serviços odontológicos e que permitiram ao contribuinte auferir a receita escriturada, com base nos parágrafo 3. e 6. do art. 33 da lei n. 8.212/91.

DA ORIGEM DO LANÇAMENTO:

16. Conforme planilha anexa (Remuneração Segurados que Prestaram Serviços Odontológicos Contratados pelo Contribuinte), foram apresentadas folhas-de-

pagamento com remuneração de segurados que executaram tarefas na atividade fim da empresa, serviços odontológicos, para alguns estabelecimentos desde jan/2002; constando, também, remunerações para trabalhadores autônomos. Sendo que a remuneração de contribuintes individuais, entre mar/2005 e nov/2005, supera em mais de 100% a remuneração de empregados; quando não aparecia até 2004 e, neste ano o valor apresentado não foi significativo.

17. Assim, para se dividir a remuneração total de segurados que executaram os serviços prestados pelo contribuinte entre as categorias empregado e contribuinte individual, apurou-se uma porcentagem para 2002 a 2004, em função de todas as folhas-de-pagamento apresentadas; e, para o ano de 2005, em função das folhas-de-pagamento apresentadas neste ano. Isso porque se entendeu que o contribuinte tanto deixou de exibir folha-de-pagamento de segurados empregados como de contribuintes individuais.

18. Para apurar a remuneração mínima (arbitrada) com base na receita operacional, tomou-se os valores lançados na escrita contábil, mensalmente, para toda a empresa; visto que não há lançamento por estabelecimento. Demonstrativo da origem em planilha anexa. Para o ano de 2005, como não houve a apresentação da contabilidade, atribui-se a média mensal de 2004 como a receita operacional auferida, com o mesmo fim de apurar a remuneração arbitrada mínima.

19. De acordo com o que prevê o art. 292 da Instrução Normativa SRP n.º 3, de 14/07/05, por analogia, tendo-se em vista que o artigo citado refere-se a prestação de serviços odontológicos por intermédio de cooperativas de trabalho, adotou-se o mesmo percentual ali estabelecido, ou seja, a aplicação do percentual de 60% sobre o total da soma das receitas, resultando assim valor dos serviços sem material.

20. Na seqüência, e de acordo com o que estabelece o art. 600, inciso I, da Instrução Normativa já citada, aferiu-se a remuneração, da mão de obra utilizada na prestação de serviços aplicando-se o percentual de 40% sobre o valor dos serviços sem material. Sobre esse valor aplicamos ainda, 75,69% (contr. empregados), 24,31 (contr.contribuintes individuais)- anos 2003 a 2004; 39,12%(contr.empregados), 60,88% (contr. contr.individuais)- ano 2005, fins apurar salário de contribuição devido.

21. Para apuração do crédito em programa de processamento de dados, foram criados os seguintes levantamentos:

- ARA- Aferição remunerações de autônomos;
- ARE - Aferição salários empregados;

22. Nos termos do par. 2º do Art. 37 da Lei 8.212.91, com redação dada pela Lei 9.711/98, será elaborado Termo de Arrolamento de Bens-TAB, do qual se dará conhecimento ao contribuinte, nesta mesma ação fiscal.

23. Emitiu-se, também, Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhado ao Ministério Público Federal.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de fls. 196/288, onde após histórico do procedimento fiscal, defende que jamais poderia ter sido a sua contabilidade desclassificada, por ser idônea e executada regularmente, possuindo Livros Diários, Razões contábeis, devidamente formalizados, com observância dos requisitos intrínsecos e extrínsecos. Complementa possuir os devidos balanços contábeis dos anos de 2001 a 2004, conforme exigência das normas da Agência Nacional de Saúde, devidamente auditados por auditor independente, sendo que o balanço de 2005, estaria, à época, sendo auditado, não havendo que ser falar em desclassificação da sua contabilidade, possuindo ainda, toda a documentação que lastrearia os registros contábeis, informados nos históricos dos lançamentos. Aduz inverídica a informação da fiscalização, de que não teria apresentado os documentos, e que: *“De qualquer forma, para que não restem dúvidas da existência dos documentos, eles estão sendo juntados: (a) os livros Diários; (b) Razões contábeis; (c) os documentos (notas fiscais de serviços, recibos; notas fiscais canceladas; documentos*

escriturados de acordo com exigências da ANS – Agência Nacional de Saúde, registros auxiliares de títulos cancelados e devolução a associados).”

Afirma ainda a recorrente exercer a atividade de operadora de plano de saúde odontológico, atuando por empregados próprios e por clínicas odontológicas e dentistas credenciados, prestando os serviços odontológicos aos seus usuários por intermédio de credenciados, conforme entende comprovarem cópias de contratos que anexa à impugnação. Esclarece que vinha modificando sua forma de prestação de serviços, que inicialmente era por dentistas empregados, para atendimento por rede credenciada, Considera provar o alegado, ainda, com cópias de rescisões de contratos de empregados e pelas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP's), que demonstrariam que as alterações havidas foram procedidas dentro da absoluta legalidade. Acresce que conduziu suas atividades para atuar exclusivamente como operadora, deixando de atuar na prestação direta, a qual veio passando, gradativamente, a ser prestada pela sua rede credenciada, de forma que muitas filiais passaram a ter empregados somente em funções administrativas. Dessa forma, a planilha elaborada pela fiscalização (“Remuneração Segurados que Prestaram Serviços Odontológicos”) refletiria uma inverdade, pois nela não estariam contidos os pagamentos à rede credenciada pessoa jurídica, como provariam os inclusos contratos. Ressalta que a prestação de serviços odontológicos seria feita por pessoas jurídicas, conforme atestariam os inclusos contratos e notas fiscais e que as variações de receita seriam absolutamente compatíveis com a atividade da Requerente, nada havendo de irregular nessa variação. De outro lado, evidência seria encontrar segurados trabalhando não figurando em folha, porém, em tempo algum a fiscalização dirigiu-se a qualquer estabelecimento/filial da requerente, baseando-se apenas em deduções “*elucubrativas*”. Não possuindo sua contabilidade qualquer inconsistência que justificasse o lançamento por aferição indireta, pois a toda prova sua atividade fim seria de “operadora de plano de saúde”, havendo significativa receita por venda de planos constatada pela fiscalização, seguida de incremento da rede credenciada, com contratação de autônomos e de clínicas pessoas jurídicas, conforme cópias de contratos que apresenta, não havendo que se falar em incidência de contribuições sobre suas receitas. É ainda suscitado suposto cerceamento do direito de defesa, não lhe sendo garantido o contraditório amplo, posto que a fundamentação legal da notificação seria: “...a generalização de textos legais, feitas para confundir o contribuinte e não para esclarecê-lo e orientá-lo na defesa, como deveria ser de acordo com a disposição constitucional.”

Em itens específicos são ainda impugnados: cobrança indevida por utilização incorreta de alíquotas para os segurados empregados; indevidas cobranças de contribuições de terceiros tendo em vista a atividade da requerente; indevida exigência de contribuição para o Incra, Sesc, Senac e Sebrae; inconstitucionalidade e ilegalidade do Salário-Educação; ilegalidade da cobrança de 2% em razão do Gilrat; inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização da Taxa do Sistema Especial de Liquidação de Custódia (Taxa Selic) para fins tributários. Ao final é requerida a realização de perícia em sua escrita contábil, para constatação de sua regularidade, apresentando em anexo quesitos e nomeando assistente de perícia. Juntamente com a peça impugnatória, foi anexada vasta documentação contábil e fiscal, acostada aos autos nas folhas 347/13.314, bem como os juntados sob a forma de anexos (Anexos I a CXIX).

Em sessão ocorrida em 11/10/2007, entendeu a 7ª Turma da DRJ/Campinas pela conversão do julgamento em diligência, para as providências solicitadas na Resolução nº 1.730 – 7ª Turma, acostada às folhas 13.318/13.323, onde destaco:

(...)

A Fiscalização conclui, com base na receita, que, em diversos estabelecimentos, era de se esperar a existência de segurados que prestassem serviços odontológicos. Contudo, não é qualquer receita que gera a presunção de existência de mão-de-obra. A receita com mensalidades, por exemplo, não gera esta presunção, pois os serviços podem ser prestados pela rede conveniada. Somente a realização de serviços odontológicos diretamente pelo estabelecimento é que proporcionaria a presunção de existência de mão-de-obra. Dito isto, é necessário que a Fiscalização informe se possui provas de que os serviços efetivamente foram prestados pela impugnante. Existem notas fiscais emitidas nos estabelecimentos Hortolândia, Sumaré, Vitória, Taubaté, Teresina e Mogi das Cruzes por serviços odontológicos realizados?

Há prova de que os serviços de “acompanhamento clínico” e “serv extras” (fls. 72 a 77) foram efetivamente prestados nos estabelecimentos da impugnante? Por que não poderiam ser pagamentos dos clientes conveniados a título de co-participação por serviços usufruídos na rede conveniada?

Faço esta pergunta porque me intriga o fato de o relatório de fls. 156/170 indicar o titular. Este fato indica que as pessoas lá arroladas já pagam suas mensalidades, permitindo-se inferir que os valores pagos a mais devem ser a título de co-participação. A emissão de uma única nota fiscal para inúmeras pessoas físicas também causa espécie. Caso a nota fiscal tenha sido realmente emitida para formalizar o recebimento da co-participação dos clientes, os serviços poderiam ter sido realizados em rede conveniada.

A Resolução RDC n.º 38/2000, que disciplinou o plano de contas das empresas do ramo em questão, determina a existência de algumas contas de despesa que mereciam ser investigadas:

(...)

Como a Fiscalização, em sua análise, não levou em consideração a prestação de serviços odontológicos por intermédio de pessoas jurídicas, é necessário que informe se os serviços em questão foram devidamente contabilizados e se são suficientes para se afastarem os indícios de falta de registro de segurados ligados à prestação de serviços odontológicos.

(...)

Em atendimento à diligência solicitada, foram prestados esclarecimentos atinentes a diversos pontos levantados pela autoridade julgadora de piso, constantes das folhas 13.528/13.537, onde requer a fiscalização a manutenção do lançamento efetuado por aferição indireta, sem qualquer alteração da base de cálculo arbitrada. Também foi anexada correspondência oriunda da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS (folha 13552), onde é informado que a autuada envia regularmente àquela agência os seus pareceres de auditoria dos últimos anos, assinados por auditor independente, tendo ainda cumprido o disposto na Resolução RDC n.º 38/2000.

Retornados os autos para julgamento, a impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada, por maioria de votos, nula por vício formal a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, com conseqüente cancelamento de todo o crédito tributário, vencido o relator que votou pela improcedência do lançamento. O Acórdão recorrido (fls. 5664/5703) apresenta a seguinte ementa:

AFERIÇÃO INDIRETA.

Quando a empresa não apresentar os documentos e informações necessários ao bom andamento da ação fiscal, a Fiscalização estará autorizada a aferir indiretamente as contribuições devidas. Para tanto, deve demonstrar a ocorrência do fato gerador.

NULIDADE POR VÍCIO FORMAL

Deve ser anulado por vício formal o lançamento em que não foram observadas as normas procedimentais aplicáveis à sua constituição.

Lançamento Nulo

Conforme determina o artigo 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, foi interposto recurso de ofício, mediante simples declaração no próprio Acórdão n.º 05-25.187 – da 7ª Turma da DRJ/CPS, uma vez ultrapassado o limite de alçada então vigente. Além dos votos vencido e vencedor, foi também apresentada declaração de voto.

Cientificada da decisão do julgamento de piso, por via postal, conforme Aviso de Recebimento de fl. 5706, a contribuinte não opôs recurso voluntário. Mediante o despacho de fl. 5708 os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciação e julgamento do Recurso de Ofício. A partir da folha 5709 até a folha 47694, foi acostada aos autos vasta documentação apresentada pela autuada, na forma de Anexos, conforme o despacho de fl. 5159, que relaciona tais documentos:

(...)

Juntei aos autos os documentos de fls. 347/13.314, bem como, sob a forma de anexos (em razão da excessiva quantidade de documentos apresentados pelo contribuinte), os seguintes documentos:

- Folhas de Pagamento - Anexos I a VIII;
- Razão Despesas Administrativas - Anexo IX;
- Relatório Diário Geral - Anexos X e XI;
- Contratos de Dentistas Credenciados - Anexos XII a XVIII;
- Livros de Registro de Funcionários - Anexos XIX a XXIV;
- Razão Contábil Receita 2002 a 2005 - Anexos XXV a XXVIII;
- Termos de Rescisão - Anexo XXIX;
- Razões referentes a Salários e Encargos - Anexo XXX;
- Comprovantes de Pagamento a Autônomos Rede Credenciada - Anexo XXXI;
- Registro de Títulos Cancelados ANS Mensalidades - Anexos XXXII a XXXIX;
- Relatório de Cancelamento ANS Serviços - Anexo XL;
- Registro de Títulos Cancelados ANS Serviços - Anexos XLI a XLVIII;
- Notas Fiscais de Receita - Anexos XLIX a LXXI;
- Termos de Abertura e Encerramento Livros Diário e Livros de ISS - Anexo LXXII;
- Relatório de Devoluções para Associados - Anexo LXXIII;
- Registro de Títulos Cancelados ANS Men Mensalidades - LXXIV a LXXVI;
- Notas Fiscais Canceladas - Anexo LXXVII;
- Processos Trabalhistas - Anexo LXXVIII;
- Notas Fiscais de Receitas - 2002 a 2005 - Anexos LXIX a CXIX.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Para fins de conhecimento de recurso apresentado de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância, nos termos do inc. I do art. 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, há que se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF n.º 103, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), nos termos do art. 1.º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

No julgamento de primeira instância, a notificação fiscal foi considerada nula, tendo sido exonerado todo o crédito tributário, que totaliza R\$ 4.869.897,96, considerados apenas os valores do principal (R\$ 3.746.075,28) e da multa de ofício (R\$ 1.123.822,68).

Conforme relatado, a decisão pela nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu por maioria de votos, sendo vencido o relator original do processo na 7ª Turma da DRJ/CPS, que encaminhou pela improcedência do lançamento. Portanto, no julgamento de piso não houve discordância quanto à insubsistência da autuação, restando controvérsia apenas quanto à ocorrência de vício formal no procedimento fiscal e fundamentação do lançamento a ensejar sua nulidade ou improcedência..

Restou claramente demonstrado, nos três votos registrados no Acórdão n.º 05-25.187 (voto vencido, voto vencedor e declaração de voto), que houve impropriedade no procedimento fiscal e fundamentação adotada pela autoridade fiscal lançadora, ao optar pela apuração das contribuições mediante aferição indireta, sem a devida demonstração da efetiva ocorrência do fato gerador (antecedente) da consequente obrigação tributária. Tal afirmação encontra-se patente, conforme passo a demonstrar mediante reprodução, com a devida *vênia*, de excertos dos referidos votos:

Voto Vencido

(...)

As dificuldades que a Fiscalização teve para auditar a contabilidade da empresa (não tenho dúvidas de que elas existiram) dão ensejo à realização da aferição indireta, prevista no § 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91:

(...)

Claro que esta norma legal não pode ser interpretada isoladamente. Não pode ser olvidado que o Fisco tem o ônus de provar a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 37 da Lei n.º 8.121/91:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento."

O disposto no § 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 37 da mesma lei. Assim, o Fisco sempre deve descrever clara e precisamente os fatos geradores.

Quando o contribuinte não cumpre o seu dever de apresentar os documentos e os esclarecimentos requisitados, a Fiscalização, em observância ao interesse público pela constituição do crédito tributário, deverá exigir o crédito que reputar devido, sem descumprir o disposto no artigo 37 da Lei n.º 8.212/91.

A aferição indireta não exige a Fiscalização de sua obrigação de demonstrar a ocorrência do fato gerador. Ela apenas autoriza que o Fisco possa exigir o que reputa devido em virtude de indícios de que o fato gerador realmente ocorreu. O Fisco não necessitará apresentar provas diretas e provar cabalmente que o fato gerador ocorreu. Se

a atuada não lhe apresentou todos os documentos necessários, o Fisco não teria como provar inequivocamente a ocorrência do fato gerador.

(...)

A aferição indireta, portanto, é um abrandamento do dever do Fisco de demonstrar, por via direta, o fato gerador. Não é a exclusão deste dever.

Não pode ser olvidado, também, que o critério utilizado pela Fiscalização deve ser razoável e proporcional. A constituição do crédito tributário é um ato administrativo e, como tal, deve observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

(...)

Os princípios da ampla defesa e do contraditório permitem ao contribuinte contestar todos os aspectos do ato administrativo. Pode contestar os pressupostos da aferição indireta, a falta de demonstração da ocorrência do fato gerador e a irrazoabilidade do critério adotado.

Já deixei claro que entendo que estão presentes os pressupostos da aferição indireta. Há documentos requisitados pela Auditora-Fiscal que não foram entregues. Há explicações solicitadas que não foram atendidas

Os problemas que constato no lançamento residem na prova do fato gerador e na razoabilidade do critério adotado.

A Fiscalização parte do princípio de que a empresa é prestadora de serviços odontológicos, entendendo ser necessária a prestação de serviços por segurados da área da saúde nos estabelecimentos da empresa em que há receitas. Nas planilhas de fls. 72/83, verifica-se que constam receitas de "acompanhamento clínico", "serviços extras" e "falta consultas". Estas receitas indicam a prestação de serviços odontológicos. Se há serviços prestados é natural que alguém os preste.

Caso o pressuposto adotado pela Fiscalização, empresa que presta, exclusivamente, serviços odontológicos, estivesse correto, entendendo que haveria um indício de que há prestação de serviços por segurados. Todavia, as provas juntadas aos autos demonstram que o pressuposto está equivocado.

(...)

Deve ser ressaltado que a existência de receitas de "acompanhamento clínico" e "serviços extras" não prova que, necessariamente, há serviços prestados diretamente pela impugnante em seus estabelecimentos. As notas fiscais, a fls. 156/170, ao informarem estas receitas indicam pessoas que estão vinculadas a títulos de planos de saúde. Logo, estas pessoas podem ter sido atendidas pela impugnante ou pela rede credenciada. Os contratos firmados com os clientes prevêm que a mensalidade não será o único valor pago à impugnante. Os clientes poderão pagar a título de co-participação (fls. 13628 e seguintes) e gastos com serviços prestados pela rede conveniada não cobertos pelo plano (alínea "b" do parágrafo 2º da cláusula 4ª presente na maior parte dos contratos juntados nos anexos XII e seguintes). Pode haver receitas, além das mensalidades, decorrentes de serviços prestados na rede conveniada. Não verifiquei, por conseguinte, a relação necessária entre a receita e a prestação de serviço em na rede própria.

As provas indiciárias juntadas aos autos não são precisas nem concordantes, ou seja, permitem conclusões diversas das apresentadas pela Fiscalização. Há serviços prestados, mas não há garantias de que tenham sido prestados nos estabelecimentos da impugnante nem que tenham sido prestados por segurados da Previdência Social nas filiais indicadas. Não pode ser descartada a hipótese de que, realmente, tais segurados não existam e que a rede credenciada e as pessoas jurídicas contratadas consigam atender a todos os pacientes.

A questão, a meu ver, fundamental, que impede o reconhecimento da procedência é a ausência de prova, mesmo indiciária de que serviços odontológicos foram prestados em estabelecimentos da impugnante e mais, que foram prestados por segurados da

Previdência Social. Efetivamente, não há provas a este respeito. Não se demonstrou que a impugnante, de fato, prestou serviços odontológicos em seus estabelecimentos por intermédio de pessoas físicas. Não foram apurados fatos, contabilizados ou não, que garantissem a ocorrência destes fatos.

(...)

DA CONCLUSÃO

Concluo, portanto, que a Fiscalização não demonstrou, mesmo indiretamente, a ocorrência dos fatos geradores. Não há provas de que há funcionários da área de saúde não registrados que prestam serviços nos estabelecimentos da impugnante.

Os contratos juntados aos autos permitem se concluir que havia pessoas jurídicas prestando serviços odontológicos nos estabelecimentos da impugnante. No estabelecimento de Vitória, foram contratadas, também, pessoas para prestarem os serviços administrativos.

Deixo consignado que a presente decisão não representa, de forma alguma, um atestado de absoluta regularidade da empresa. O lançamento foi julgado improcedente mais por imperfeições na sua motivação (resultante da falta de colaboração da empresa durante a ação fiscal) do que propriamente na comprovação de que inexistente qualquer fato gerador além dos registrados na contabilidade.

Voto, por conseguinte, pela improcedência do lançamento.

Voto Vencedor

Para fins de análise da situação fática contida no presente processo, valho-me do árduo trabalho realizado pelo relator, necessário à formação da sua convicção, haja vista a complexidade da matéria e a vasta quantidade de documentos oferecidos a esta instância de julgamento, e tomo por base os fatos narrados no voto relator.

(...)

DA VERDADE MATERIAL NO PROCEDIMENTO E NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Vinculado ao princípio da oficialidade, o princípio da verdade material determina o dever da Administração de tomar decisões sempre com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, ou pelo menos o mais próximo possível desses fatos.

Para esse mister, a autoridade administrativa tem o poder-dever de se utilizar de todos os meios lícitos para buscar provas, dados ou informações sobre o objeto em exame.

(...)

DO ERRO NA FORMAÇÃO DO LANÇAMENTO DECORRENTE DA CONDUTA DO CONTRIBUINTE

É preciso evidenciar que a conduta do contribuinte, ao deixar de apresentar documentos exigidos pela fiscalização, assim como omitir informações requeridas pela autoridade fiscal, além de moralmente reprovável, é contrária à legislação previdenciária, especialmente ao disposto no art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 225, inciso III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, que assim dispõem, in verbis:

(...)

Observa-se que grande parte dos documentos que deixaram de ser apresentados à fiscalização foram apresentados juntamente com a impugnação ao lançamento, dando ensejo à formalização de mais de uma centena de volumes no presente processo administrativo fiscal.

Com sua atitude, o contribuinte desloca o cumprimento de sua obrigação legal para momento que não é próprio para realização da auditoria, tumultuando o regular desenvolvimento do procedimento fiscal.

O momento da apresentação dos documentos contábeis e a prestação das informações necessárias à fiscalização era aquele em que a empresa foi notificada. A jurisdição era daquela unidade (atual Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiá) e a competência era da autoridade fiscal notificante.

E foi exatamente a falta de cumprimento de suas obrigações legais, no momento em que eram exigidas e por quem de direito é que ensejou a lavratura do auto de infração com apuração da base de cálculo por arbitramento.

(...)

O trabalho fiscal espelhou a situação presumida com base nas informações e documentos disponíveis naquele momento, situação essa inclusive induzida pela própria contribuinte. Assim procedendo, o sujeito passivo descumpriu sua obrigação legal e agora está em vias de se beneficiar deste ato.

A rigor, deveria prevalecer o princípio pelo qual é vedado à parte se beneficiar da própria torpeza (*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

(...)

É de se reconhecer que houve evidente intuito de prejudicar a Fazenda Nacional e violar a legislação tributária, mediante a omissão de documentos e informações necessários à correta identificação dos fatos econômicos no momento próprio.

Penso que o problema se apresenta na conduta dolosa do sujeito passivo quanto ao rito processual, com o objetivo de suprimir determinadas instâncias procedimentais de apreciar provas ou argumentações, tendo, na espécie, ficado patente a inércia da parte na condução do processo para beneficiar-se de sua própria torpeza.

Não obstante todo o acima exposto, embora com evidente intuito de tumultuar o procedimento fiscal, com a omissão de documentos e informações à fiscalização no momento apropriado, a conduta do contribuinte de apresentar documentos contábeis com a impugnação encontra amparo legal.

Além do princípio da verdade material, acima mencionado, a legislação previdenciária ainda permite ao sujeito passivo a "prova em contrário" após a inscrição de ofício da importância que se reputou devida em virtude da aferição indireta, a teor do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, que assim dispõe:

Art. 33...

(...)

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

Apresentadas as provas juntamente com a impugnação, como foi alegado que há serviços odontológicos prestados por pessoas jurídicas, foi solicitado à Fiscalização informar se havia provas de que os serviços foram efetivamente prestados por segurados da Previdência Social bem como se as informações prestadas pela impugnante seriam suficientes para afastar a suspeita de omissão de fatos geradores.

Entretanto, conforme expressado no relatório do voto relator, instada a se manifestar por esta Turma de Julgamento, que converteu o julgamento em diligência, a autoridade fiscal, agora com base nos documentos apresentados com a impugnação, manteve na íntegra o lançamento efetuado com apuração da base de cálculo por aferição indireta.

Em resumo, a fiscalização reafirma seu entendimento de que os fatos narrados no relatório fiscal já demonstram que a contabilidade da empresa não registra todos os fatos geradores e ratifica que a amostragem apresentada é suficiente para desclassificar a contabilidade, não havendo necessidade de apresentar mais irregularidades.

Em sua manifestação, o contribuinte defende, em suma, que sua contabilidade está devidamente formalizada e que os documentos solicitados foram apresentados, que não estão presentes os pressupostos que permitem se recorrer à aferição indireta, e sustenta, no que interessa à presente análise, que a fiscalização, ao não alterar o critério de arbitramento para considerar a prestação de serviços por pessoas jurídicas contratadas, negou-lhe o direito à ampla defesa.

DO VÍCIO VERIFICADO NA FORMAÇÃO DO ATO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

No meu modo de entender, a falta de comprovação pela autoridade fiscal da existência dos fatos geradores não lhe permite exigir o que reputa devido em virtude de meras suposições da ocorrência de prestação de serviços por segurados não registrados, apurando a base de cálculo dos tributos por aferição indireta. Com efeito, assim dispõe o § 6º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991:

§ 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.

[destaque acrescido]

Como visto, para que as contribuições efetivamente devidas possam ser apuradas por aferição indireta, é necessário que seja constatado pela fiscalização que a contabilidade (assim entendida os livros contábeis devidamente formalizados e acompanhados de todos os documentos fiscais) não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

Conforme conta no dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o verbo "constatar" significa "1.Estabelecer ou consignar a verdade de (um fato), o estado de (algo); comprovar; verificar" ou "2.Concluir, ou comprovar por experiência; verificar".

E, por evidente, para que a autoridade fiscal pudesse constatar, ou comprovar que a contabilidade do contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados, é condição *sine qua non* que, antes, seja comprovado que esse movimento de remuneração de segurados efetivamente ocorreu, pela comprovação da existência de serviços não contabilizados, prestados pela empresa diretamente aos associados.

Assim sendo, não tendo comprovado a ocorrência dos fatos geradores, que deveriam ter sido registrados na contabilidade da empresa, a fiscal notificante não poderia lançar mão da forma de apuração da base de cálculo e conseqüentemente das contribuições devidas por meio do arbitramento.

Ressalta-se que aqui não se está discutindo a existência de provas para análise da pertinência do lançamento, mas para verificação dos pressupostos fáticos de sua constituição por aferição indireta. Agindo desse modo, o ato praticado pela auditora está viciado no seu processo de formação por inobservância do dispositivo legal citado.

(...)

Veja-se, portanto, que os atos administrativos que dão suporte à produção do ato-norma administrativo de lançamento também tem sua formação vinculada aos mandamentos legais contidos nas normas administrativas que disciplinam o procedimento fiscal tendente à produção do ato-norma de lançamento tributário, ou seja, toda a atividade preparadora do lançamento é vinculada e está sujeita ao controle de legalidade pela própria Administração.

Noutra feita, o mencionado professor de Santi propõe uma distinção entre nulidade e anulação do lançamento tributário, edificada a partir de enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento. Em seu entendimento, como a atividade administrativa é vinculada à lei, os mesmos critérios que determinam a produção do ato-norma de lançamento válido serão aplicáveis para identificar sua invalidade.

(...)

Assim, na linha de raciocínio do renomado jurista, pode-se concluir que são do âmbito da forma, passíveis de anulação, as normas jurídicas sobre processos de produção de outras normas jurídicas, e da matéria, passíveis de declaração de nulidade, as normas jurídicas que cuidam de prescrever condutas inter-humanas não vinculadas, imediatamente, à produção de outras normas.

(...)

Dessa forma, o ato administrativo de lançamento em apreço, tendo sido constituído com base de cálculo apurada por aferição indireta, em face da ausência dos pressupostos legais autorizadores dessa forma de apuração, encontra-se em desacordo com os requisitos formais prescritos em normas de produção normativa e, portanto, contaminado por vício formal.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, com a devida vênia do relator neste julgamento, e com respeito ao brilhante e "penoso" trabalho por ele realizado, tendo por base especialmente a apreciação das premissas contidas no relatório e voto apresentado, permito-me divergir de sua conclusão.

Considerando que, em que pese o contribuinte ter sonegado documentos e informações exigidas quando da auditoria fiscal, sua conduta de apresentar provas na fase de julgamento do processo administrativo fiscal encontra amparo na legislação previdenciária, e, conseqüentemente, acabou por se beneficiar da própria torpeza;

Considerando que, não obstante haver possibilidade da existência de fatos geradores, o Fisco tem o ônus de provar sua ocorrência, mesmo valendo-se da aferição indireta, que o autoriza a exigir o que reputa devido em virtude de indícios;

Considerando que os problemas constatados no lançamento residem na prova do fato gerador e na razoabilidade do critério adotado e que o lançamento foi julgado improcedente pelo relator mais por imperfeições na sua motivação (resultante da falta de colaboração da empresa durante a ação fiscal) do que propriamente na comprovação de que inexistente qualquer fato gerador além dos registrados na contabilidade;

Considerando que, tendo sido instada a se manifestar sobre as provas apresentadas com a impugnação, a auditora fiscal notificante expõe o entendimento de que os fatos narrados no relatório fiscal já demonstram que a contabilidade da empresa não registra todos os fatos geradores e, portanto, mantém o lançamento apurado por aferição indireta;

Considerando que não consta no processo provas da existência de serviços prestados por funcionários da empresa autuada, fatos geradores das contribuições previdenciárias, os quais não teriam sido contabilizados;

Considerando que, a teor do § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212, de 1991, a fiscalização somente pode apurar as contribuições devidas por aferição indireta se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro;

Considerando que o ato administrativo de lançamento, tendo sido constituído com base de cálculo apurada por aferição indireta, não estando presentes todos os pressupostos legais autorizadores dessa forma de apuração, encontra-se em desacordo com os requisitos formais prescritos em normas de produção normativa e, portanto, contaminado por vício formal;

Considerando todo o mais que do processo consta,

É forçoso reconhecer no caso em apreço que não se verificam os pressupostos necessários e suficientes para que fosse mantida a apuração da base de cálculo por aferição indireta, tendo havido erro no processo de produção da NFLD, decorrente da inobservância de imposição legal na forma de apuração da base de cálculo, pressuposto

fático essencial para formação do ato-norma, pelo que o lançamento deve ser anulado por vício formal.

Declaração de Voto

(...)

Diante de todas estas circunstâncias - com a tardia e extemporânea apresentação dos documentos e informações pelo contribuinte - cabe ressaltar e ressaltar que, presentemente, diante da impressionante quantidade de informações e documentos finalmente apresentados, o quadro que se apresenta (quanto contratação de pessoal e quanto à forma de prestação de seus serviços, em suma, quanto à ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias) pode, no final das contas, realmente não ser exatamente aquele entrevisto pela Auditora-fiscal, quando realizou o lançamento.

Entretanto, se assim procedeu a Auditora-fiscal, foi induzida - e isso está muito claro - pela forma como o contribuinte atendeu à fiscalização, ou mesmo, permitiu o acesso aos documentos e informações, finalmente disponibilizadas com a impugnação.

Por estas razões, em que pese as razões do voto do Relator, que muito bem expôs o a falta de identificação precisa e efetiva do fato gerador, no qual se sustenta o lançamento; entendo, como o Julgador Antonio Cesar Bueno Ferreira, em seu voto divergente, que a causa determinante do insucesso na caracterização do fato gerador precede o próprio lançamento fiscal, estando localizada ainda no próprio processo de investigação: a equivocada opção da Auditora-fiscal pela aferição indireta, com base em premissas, que somente puderam ser postas em dúvidas, quando finalmente chegaram aos autos os documentos e informações.

E, realmente, como muito bem assinala o Julgador, em seu voto divergente, antes da improcedência do lançamento, pode-se identificar o próprio vício formal, correspondente à indevida (somente agora vista) aplicação do § 6o. do art. 33 da lei 8.212/1991.

Padece do vício de nulidade o lançamento, portanto.

Entretanto, desejo consignar, para afastar quaisquer dúvidas, que, ainda que a Auditora-fiscal possa não ter precisamente identificado o fato gerador, as possibilidades, considerando os documentos e informações, ora finalmente disponíveis e todas as demais circunstâncias que envolvem o processo, absolutamente não afastam a possibilidade de que, em novo procedimento, a partir dos novos fatos, se possa finalmente lograr a definitiva identificação dos fatos geradores, que ainda estão a reclamar investigação.

Conforme amplamente evidenciado nos excertos acima reproduzidos, de fato não foi devidamente comprovada nos autos, pela autoridade lançadora, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que é objeto do presente lançamento. Optou-se pela autuação por aferição indireta, com base no faturamento do sujeito passivo, entretanto, não restou demonstrada a ocorrência do fato gerador, que desse nascimento da respectiva e conseqüente obrigação tributária exigida na autuação, com apontamento do Voto Vencido nos seguintes termos: *“A questão, a meu ver, fundamental, que impede o reconhecimento da procedência é a ausência de prova, mesmo indiciária de que serviços odontológicos foram prestados em estabelecimentos da impugnante e mais, que foram prestados por segurados da Previdência Social. Efetivamente, não há provas a este respeito. Não se demonstrou que a impugnante, de fato, prestou serviços odontológicos em seus estabelecimentos por intermédio de pessoas físicas. Não foram apurados fatos, contabilizados ou não, que garantissem a ocorrência destes fatos.”*

À vista das alegações da autuada, no sentido de que passou gradativamente a atuar como operadora de planos de saúde, deixando o atendimento aos pacientes para a rede credenciada e não tendo sido demonstrado pela autoridade fiscal lançadora a ocorrência de

prestações de serviço por parte da contribuinte, ou mesmo diferenças de valores em folhas de pagamentos, que apontassem para a incidência das contribuições lançadas, ou a ocorrência de outro fato gerador da obrigação tributária lançada, adotando os mesmos fundamentos do voto vencedor e robustecidos pela declaração de voto acima reproduzidos, entendo correta a decisão exarada no acórdão objeto do Recurso de Ofício, ao julgar nula a notificação fiscal de lançamento.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso de Ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos