



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13936.000920/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.083 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente MERCADOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1994 a 31/10/1997

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Se constatado que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados, a legislação autoriza o Fisco a constituir o crédito tributário por arbitramento, sem prejuízo da aplicação da penalidade cabível

AFERIÇÃO DIRETA E INDIRETA.

Presentes os requisitos do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, a fiscalização possui, ao par das demais formas de mensurar diretamente a base de cálculo das contribuições sociais, as formas indiretas, por expressa disposição legal, cabendo ao contribuinte o ônus probatório em contrário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/1994 a 31/10/1997

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Se a recorrente teve plena ciência de todos os atos administrativos praticados, não há como alegar o cerceamento do direito de defesa.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235.72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-23.691 que julgou o inteiramente procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AIOP DEBCAD nº 37.047.556-9. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1994 a 31/10/1997

AI Nº 37.047.556-9

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A não exibição de livros ou documentos, ou a sua apresentação de forma deficiente, impossibilitando a aferição direta das contribuições sociais, autoriza ao Fisco constituir o crédito tributário por arbitramento, sem prejuízo da aplicação da penalidade cabível.

AFERIÇÃO INDIRETA. SEGURADOS. ALÍQUOTA MÍNIMA

No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima.

NULIDADE POR VICIO FORMAL. DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário só se extingue após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

DEPOIMENTO. TESTEMUNHAS.

Ê reduzido o valor probatório da prova testemunhal no processo administrativo tributário, devendo as alegações estarem respaldadas por provas documentais.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Se a impugnante teve plena ciência de todos os atos administrativos praticados, não há como alegar o cerceamento do direito de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O crédito tributário lançado refere-se as contribuições devidas pela empresa, inclusive a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Seguro Acidente do trabalho (SAT) até 06/1997, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do

trabalho (GILRAT) a partir de 07/1997 e as contribuições dos segurados empregados (Relatório Fiscal e-fls. 125 a 131).

A ciência do lançamento foi em 11/11/2008 (e-fl. 02).

A impugnação foi apresentada em 15/12/2008 (e-fls. 147 a 204), alegando que:

Considerações sobre a NFLD 35.028.203-0 Diz que a NFLD 35.028.203-0 teve origem em procedimento do Ministério Público que encaminhou documentos à Fiscalização para análise e tomada das medidas pertinentes.

Com base nos documentos encaminhados, em tese, recibos de pagamentos foi lavrada a citada NFLD. Que foi lavrada na modalidade normal e não em arbitramento. Diz a empresa:

Com base nos documentos encaminhados, em tese, recibos de pagamentos, foi lavrada a NFLD em razão da constatação de pagamento de remuneração a empregados sem a correlata quitação das contribuições previdenciárias devidas.

Que o primeiro ponto que merece destaque é a Decisão Notificação que é maculada pela nulidade. Que ela manteve o lançamento em inovação processual. Que entre o lançamento e a Decisão transcorreram mais de 2 anos. Como o fundamento da decisão foi o arbitramento, o que não ocorreu, está maculada pela nulidade.

Apresentado o recurso voluntário, foi anulada a NFLD por vício formal. Diz que o Conselho foi induzido a erro pelas informações equivocada. da Decisão. acreditando que a nulidade residiria no lançamento e não na Decisão Notificação. O CRPS anulou erroneamente o lançamento.

Diz que o Conselho errou também porque analisou apenas a preliminar sem a análise do mérito e que a nulidade decorreu da preterição do direito de defesa. E diz a empresa, referindo-se ao Conselho (fls.88):

E ainda. caso analisasse os demais elementos, verificaria que o lançamento estava correto, aferição da base de cálculo de forma direta com base em documentos, sem necessidade da utilização do arbitramento.

Em seguida, prossegue afirmando que antes da realização do julgamento requereu a juntada dos depoimentos dos Auditores e que esses documentos só foram juntados após a prolação do Acórdão, que anulou o lançamento.

Que os autos foram novamente colocados em pauta, objetivando a revisão do Acórdão para que fosse anulada a Decisão Notificação e não a NFLD. Que houve conversão do julgamento em diligência, sem qualquer fundamento legal e por fim foi prolatado novo Acórdão, mantendo a decisão do Acórdão anterior (nº000934 Após a decisão, foi distribuído o processo ao Auditor Fiscal para emissão de nova NFLD. Que o Auditor se manifestou dizendo que não seria possível o lançamento por aferição indireta, pois o lançamento inicial foi de forma direta, imputando o erro aos julgadores e ao CRPS. Que os autos foram encaminhados ao Contencioso Administrativo e este criou a possibilidade de um lançamento misto, onde a base de cálculo poderia ser por aferição direta, porém a alíquota por aferição indireta e ainda facultou ao Auditor a possibilidade a utilização da aferição indireta com relação a alíquota e a manutenção do lançamento de forma direta apurando segurado por segurado a alíquota aplicável. Não obstante a discordância do Auditor, os autos foram remetidos a ele para a lavratura de novo lançamento, tendo como origem a NFLD 35.028.203-0, que foram lavrados em dois lançamentos 37.047.557-7 e 37.047.556-9. Que não sabe se o arbitramento é da base de cálculo ou da alíquota.

Conclui dizendo que as nulidades do processo 35.028.203-0 contaminam o AI 37.047.556-9. Pede a nulidade do citado AI.

NFLD 35.(128.203-0 - Por arbitramento ou não? Arbitramento no AI 37.047.557-7 A empresa levanta a seguinte questão: Se foi arbitramento sem indicação do fundamento legal ou se não houve indicação do fundamento legal porque não foi arbitramento. E segue argumentando nesse sentido, afirmando que os Auditores estavam corretos sobre a modalidade do lançamento sem arbitramento Diz que(fls.92):

Os fatos geradores e as bases de cálculo foram eleitos com base em documentos que seriam somente “em tese”, recibos de pagamentos, com parte não contabilizados.

E em nota de rodapé esclarece (fls. 95)

7. Em tese porque na realidade foram considerados outros documentos bem diversos de recibos, sem timbre, sem assinatura, até meras anotações manuais. NÃO FORAM UTILIZADOS COMO BASE SOMENTE OS RECIBOS DE PAGAMENTO Cita o art. 148 do CTN e diz que a utilização do arbitramento se limita apenas à base de cálculo do tributo. Não há previsão para o arbitramento da alíquota. Prossegue nessa direção e diz que o lançamento tomou por base diversos documentos de diversas espécies, contidos em procedimento investigatório instaurado pelo Ministério Público.

Diz ainda o contribuinte (fls. 95)

Dentre estes documentos foi constatada a existência de recibos de pagamento com todas as suas características próprias e conforme os auditores fiscais alegaram, devidamente conferidas as assinaturas, relacionados a pessoas que prestavam ou haviam prestado serviços à empresa recebendo remuneração.

A empresa prossegue citando trechos de observações dos Auditores Fiscais feitas em relação ao processo 35.028.203-0. Diz que ocorre o arbitramento quando o sujeito passivo:

a - não presta declarações ou esclarecimentos;

b - não expeça os documentos a que esteja obrigado e c - preste declarações ou esclarecimentos que não mereçam fé ou expeça documentos que também não mereçam fé, Em seguida afirma:

Os auditores fiscais verificaram que alguns documentos contidos no procedimento administrativo gozavam de credibilidade, especialmente aqueles que identificavam como recibos de pagamentos, com timbre, assinatura nomes de funcionários ou ex-funcionários, além de verificarem a correlação de valores entre os recibos do procedimento e os dados contidos na contabilidade da empresa.

Depois de algumas considerações sobre o assunto, a empresa chega às seguintes conclusões:

- o lançamento da NFLD 35.028.203-0 não foi por arbitramento: - não cabe para este AI a utilização do arbitramento.

Requer o reconhecimento de que a NFLD 35.028.203-0 não foi por arbitramento. Requer a nulidade deste AI porque não há causa a justificar o arbitramento.

Considerando que a NFLD 35.028.203-0 não foi por Arbitramento – Decadência Em suma, diz a empresa que se foi correto o lançamento da NFLD 35.028.203-0 o presente AI se encontra maculado de nulidade. Nesse caso não haveria vício forma e este AI seria um novo ato e estaria fulminado pela decadência.

Cita o inciso II do art. 173 do CTN - Código Tributário Nacional e diz que tal dispositivo estabelece como início da contagem do prazo de 5 anos a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Portanto, diz ela, este AI estaria dentro do prazo decadencial.

Requer a extinção do crédito tributário em razão da decadência AI 37.047.556-9 - Nulidade do Arbitramento - Cerceamento do Direito de Defesa.

Diz a impugnante que foram cerceados o direito de defesa e contraditório. Diz que o art. 148 do CTN não consta dos fundamentos legais do presente AI. Que o arbitramento deve ser instalado mediante processo regular, respeitando o devido processo legal, o conjunto de normas e princípios que regem o procedimento administrativo, assegurando ao contribuinte as garantias constitucionais.

Diz que o AI se mostra extremamente vago em relação ao arbitramento e pior ainda se analisadas as informações contidas no processo 35.028.203-0.

Que se limita a fazer menção aos documentos contidos em processo do Ministério Público sem indicar de forma mais precisa os documentos utilizados.

Por isso é necessária a sua anulação Do AI 37.047.556-9 Diz que anexa com a impugnação a integridade do processo administrativo da NFLD 35.028.203-0, que deu origem a este lançamento, com 1680 páginas.

Que se aproveita da integridade daquele procedimento para impugnar o presidente (sic) lançamento. Diz que não restou demonstrada a ocorrência dos fatos jurídicos descritos na hipótese de incidência da norma, especialmente o pagamento de remunerações. Aqueles que ocorreram o contribuinte reconheceu e pagou.

Que os Auditores deixaram bem claro que a materialidade dos fatos só se espelham por meio da utilização pela Fiscalização de recibos de pagamentos contidos no procedimento administrativo do Ministério Público, além de recibos assinados, timbrado . com as devidas compensações com valores registrados na contabilidade.

Lembra os depoimentos da Fiscalização. Cita depoimentos e testemunhas. Diz que documentos estranhos não poderiam ser considerados como base para eleição de fatos geradores e bases de cálculo, mesmo que por aferição indireta. Que documentos de natureza diversa foram considerados como elementos caracterizadores dos fatos geradores e bases de cálculo. Tais documentos não são aptos a demonstrar a ocorrência do fato jurídico tributário.

Diz que com relação ao fato gerador foram exaustivas as argumentações na impugnação a NFLD 35.028.203-0 e cita trechos da citada impugnação. Cita o inciso I do art. 195 da Constituição Federal, o art. 201 do Decreto 3.048, de 1999. Diz que se extrai daí que o fato gerador é pagar salário e rendimentos e que só se considera típico o fato que se ajusta àquele descrito na norma. Que tais princípios impedem a tributação do contribuinte por presunções, ficções ou indícios e conclui afirmando que merece ser reconhecida a improcedência do lançamento com relação a utilização como prova da ocorrência do fato gerador e como base de cálculo outros documentos que não se apresentem com características de recibos de pagamentos devidamente assinados.

Diz que a compensação de valores entre o contido nos documentos e os registrados na contabilidade não ocorreu. Que foi eleita como base de cálculo a integridade dos valores contidos. Que nas razões do recurso isso ficou claro. Cita como exemplo os meses de agosto/96, junho/97, janeiro/97, julho/97.

Cita novamente trechos dos depoimentos dos Auditores Fiscais, onde afirmam que o lançamento tomou por base a diferença existente. Cita também trechos de testemunhas.

Diz que provou com a juntada de seus livros Contábeis que os recibos assinados e por ela admitidos não se tratavam de pagamentos integrais e sim parciais, com os valores ali consignados devidamente escriturados.

Que a prova derradeira da observação está onde a Auditora Fiscal fez constar de próprio punho a expressão "fecha c/rolha". externando que se tratavam de recibos parciais.

Diz que resta claro a improcedência do lançamento sem considerar os valores regularmente pagos, sem a compensação com os registrados na contabilidade.

Diz que houve cobrança em duplicidade.

Reporta-se novamente à NFLD 35.028.203-0 e diz que juntou planilhas de Demonstrativos de Lançamentos com as colunas A, B, C e D. Onde na coluna A consta o valor eleito pelos fiscais como base de cálculo, na coluna B consta o valor dos recibos e folhas com as contribuições recolhidas, na coluna C consta o valor indevidamente considerado e na coluna D o valor que o contribuinte concorda como base de cálculo.

Reitera que o lançamento deve ser considerado improcedente. Diz que de qualquer forma como o lançamento foi efetuado demonstrou que não houve a ocorrência do fato gerador. Que demonstrou a correção de suas alegações.

Que não houve no lançamento a demonstração da ocorrência do fato gerador. Trata em seguida sobre o ônus da prova, dizendo que fez prova do que alegou e requer:

manifestação sobre o erro de numeração de itens contidos no relatório; - declaração de nulidade da NFLD 35.028.203-0; - declaração de nulidade do AI 37.047.556-9;

manifestação expressa sobre a NFLD 35.028.203-0, foi por arbitramento ou não se é aplicável a modalidade de arbitramento sobre o AI 37.047.556-97;

declaração de que não é cabível o arbitramento sobre o AI 37.047.556-9 declaração de nulidade do AI 37.047.556-9;

decadência do direito de constituir o crédito tributário por meio do AI 37.047.556-9 desconsideração de todos os fatos geradores eleitos com base em documentos que não comprovam o fato gerador;

desconsideração de todos os fatos geradores com base em recibos de pagamentos incompletos;

compensação de todos os valores que se encontram pagos nas folhas de pagamentos do contribuinte com guias de recolhimentos pertinentes;

desconsideração dos fatos geradores que tiveram por base documentos em duplicidade improcedência total do AI.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 880 a 902) e decidiu por não acolher os argumentos e manteve o lançamento.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 22/09/2009 (e-fl. 906). Em 22/10/2009, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 908 a 975.

Em preliminar alegou que há falhas na forma que foi realizado o lançando do auto, pois teria sido por aferição direta. No mérito contesta que há prova que os recibos extra

folhas são parciais, existindo um valor creditado com a rubrica comissão em uma coluna e tendo um débito com a rubrica salário, sendo o resultado aritmético daria o valor final líquido recebido por meio daquele recibo parcial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Para contextualizar a discussão é importante fazer um breve relato cronológico sobre os motivos para o lançamento do débito sob discussão.

Debcad nº 37.028.203-0

O lançamento inicial ocorreu no Decad nº 37.028.203-0, e informa que os documentos que serviram de base para a autuação foram obtidos do processo 08115.002394/99-41, que foi instaurado pela Procuradora da República no Paraná. Do confronto de tais documentos com os apresentados pelo contribuinte sobre a contabilização dos pagamentos, constatou-se que havia divergências. Assim, a fiscalização lavrou a NFLD original, tendo por base os valores expressos nos documentos do processo iniciado pelo Ministério Público, e aplicando as alíquotas mínimas às contribuições devidas por segurados empregados.

A impugnante reconheceu a procedência de parte dos pagamentos, conforme planilha por ela elaborada. Da parte que não reconhece, alega basicamente que a fiscalização não teria cumprido seu dever legal de comprovar a existência do fato gerador, afirmando que não reconhece alguns dos documentos que serviram de base para o lançamento do tributo. (e-fls. 397 a 425).

A decisão de primeira instância não acatou a impugnação apresentada sob o argumento que a questão se insere na determinação do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, que trata da possibilidade de a fiscalização, sob a condição impostas pela lei, pode-se arbitrar o valor que reputar devido e inverter o ônus da prova, logo, o dever legal é do impugnante de comprovar o direito alegado.

O contribuinte recorreu da decisão e argumentou que há falhas nesta posição pois não consta no lançamento a informação que tenha ocorrido por aferição indireta, assim aduziu que ou o lançamento é nulo por cerceamento de defesa, ou a decisão da 1ª instância é nula por

inovação processual, já que o fato de que era um lançamento por arbitramento não estava no relatório do fiscal.

Em contrarrazões apresentadas pela Gerência Executiva do INSS, entre outras considerações, é argumentado que a base de cálculo dos tributos não foi extraída da contabilidade, que seria a forma direta, mas dos documentos constantes da denúncia do Ministério Público, e, portanto, indireto, justamente porque tais documentos não estavam corretamente lançados na contabilidade e folhas de pagamento. O documento reafirma que aplica-se ao caso o lançamento nos termos do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991. (e-fls. 1803 a 1817)

O Acórdão nº 00934, de 20/07/2007, proferido pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, decidiu por anular o lançamento por vício formal por entender ausente da fundamentação legal a expressa aplicação dos parágrafos do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, que indicam a aferição. (e-fls. 1818 a 1824)

Foi apurado que o julgamento em segunda instância não considerou documentação juntada pelo contribuinte (e-fls. 1829 a 1837). Tal fato motivou a manifestação do Conselho em 25/02/2005, Decisão nº 0074, para que fosse convertido o julgamento em diligência dos documentos. (e-fls. 1839 a 1843).

O contribuinte recebeu ciência do conteúdo do Acórdão de anulação do lançamento, bem como teve prazo para contrarrazões sobre o pedido de diligência, e se manifestou pela anulação da Decisão nº 74, manutenção da Decisão nº 934 e liberação do valor correspondente ao depósito recursal. (e-fls. 1851 a 1880)

O pronunciamento final do Conselho, Decisão nº 1088, foi em não acatar o pedido de revisão de ofício por maioria, nos termos do voto divergente vencedor, que manteve a anulação do lançamento por entender que o vício formal era insanável. O relator vencido votou no sentido que o vício era sanável e corrigido por complementação da notificação com reabertura do prazo para defesa.

O contribuinte foi notificado da decisão em 02/09/2005. Não tendo sido apresentado Recurso Especial, a decisão tornou-se definitiva no âmbito Administrativo.

O pedido do contribuinte de liberação dos valores de depósito recursal foi atendido.

Foi aberto MPF para que se fizesse novo lançamento do crédito tributário em substituição ao Debcd nº 37.028.203-0, anulado por decisão de 2ª instância. Há informação fiscal em que o Auditor responsável pelo lançamento inicial reafirma que o auto estava correto e não havia falha na fundamentação legal, pois o método de apuração não teria sido por arbitragem e quem incorretamente levantou o argumento foram os órgãos julgadores. (e-fls. 1949 a 1952). Já a Delegacia de Julgamento em Curitiba afirma que o processo já foi definitivamente julgado pelo CRPS e só cabe cumprimento da decisão.

Atendendo a decisão do CRPS foi lavrado o debcd nº 37.047.557-7, pelos mesmos motivos e fatos do debcd original, parte litigiosa, somente acrescentado à

fundamentação legal que foi realizado aplicando-se os parágrafos do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Debcad nº 37.047.556-9

Contextualizado os motivos de lançamento, passemos a análise dos motivos preliminares alegados pelo contribuinte.

A argumentação principal do recorrente é que o método de lançamento do débito por aferição direta, reconhecido pelo fiscal da atuação como o que foi realizado no lançamento, seria o correto. Afirma que o lançamento atual, que menciona o método de arbitramento, não corresponde à realidade do ocorrido e, assim, argumenta que tal fato importa na consideração de nulidade por cerceamento de defesa e decadência, por ser um novo lançamento e não um substituto do anterior, ocorrido após o fim do decadencial, nos termos do inciso I do art. 173, do CTN e não do inciso II, do mesmo artigo. Ainda neste sentido, aduz que haveria nulidades nas decisões tomadas no julgamento do processo inicial a saber: a primeira instância teria indevidamente inovado na defesa quando levantou a questão da aferição indireta; a segunda instância teria errado quando não anulou a decisão de primeira instância, mas o lançamento.

Importante destacar as mudanças bruscas na linha de defesa da recorrente ao sabor da fase processual. Conforme suas alegações apresentadas em contrarrazões quando chamada a se pronunciar sobre a questão se o vício de falta de fundamento legal era ou não sanável, antes da decisão final do CRPS no lançamento inicial, ela **se posiciona categoricamente que a decisão 000934 da CRPS era correta e irreparável**, conforme destaques abaixo:

A Câmara de Recursos, em um primeiro momento, quando da prolação do decisório de fls. 1542/1544, acórdão nº 000934 **agiu de forma magistral e irreparável** bem enfrentando a questão, em decisão clara e bem fundamentada, determinando a anulação da NFLD.

A decisão foi prolatada em **20 de Julho de 2004**, com ementa **publicada** no DOU em **18 de Outubro de 2004**, e no entendimento do Contribuinte, **tal decisão se consubstanciou em ato jurídico perfeito e definitivo que encerrou o processo**, fazendo coisa julgada.

(...)

Se percebe que, em um primeiro momento, prolação da decisão nº 000934 a Câmara de Julgamento agiu de forma lapidar, correta, escoreita, irreparável, clara e inteligível.

(Contrarrazões apresentado na defesa conta o Decbad original) - Grifos originais

Já no recurso apresentado é outra a opinião da recorrente sobre a **mesma decisão**::

Percebe-se claramente que o Conselho foi induzido em erro pelas informações equivocadas contidas na Decisão-Notificação, acreditando que a nulidade residiria no lançamento, não percebendo que estaria, na verdade, na Decisão-Notificação, tendo em vista que somente nesta surgiu a figura do arbitramento. O Conselho se limitou a Decisão-Notificação e as contra-razões apresentadas, e, em exame preliminar, sem analisar os demais elementos contidos no processo que revelariam que a modalidade do lançamento estava correta e a nulidade estava na Decisão-Notificação, **anulou erroneamente o processo**.

Ainda, errou o Conselho, também, por ter se limitado a análise apenas de preliminar, declarando a nulidade do ato sem análise do mérito e demais elementos, contrariando o § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72 que expressamente determina: “Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”

(Recurso apresentado na defesa contra o debcad substituto)(grifos originais)

Sobre a análise só da preliminar, agora defende que o mérito deveria ter sido apreciado, ao argumento que, em tese, lhe seria favorável, contudo, a época se satisfaz com a apreciação somente da preliminar, não requerendo em momento algum que a apreciação fosse até o mérito:

Portanto, soube que a decisão foi decorrente de análise PRELIMINAR, sem exame de mérito, em decisão FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE, sendo que, eventual análise dos documentos que encaminhou e não foram anexados aos autos, seriam de eventual relevância, somente em exame de mérito, incumbindo ao Contribuinte alegação.

(Contrarrazões apresentado na defesa conta o Debcad original) - Grifos originais

Chamado a se pronunciar sobre a possibilidade de anulação da decisão de piso, afastou totalmente a possibilidade na época:

Mesmo optando pela conversão do julgamento em diligência, **declarou no voto o Relator que deve ser a Decisão-Notificação anulada**, frise-se, sem qualquer fundamento inteligível Tal ato também não é possível posto que **sequer foi a Decisão-Notificação objeto de discussão na decisão.**

Lendo-se o voto não se consegue concluir logicamente a decisão de anulação da Decisão-Notificação, uma vez que, **em razão da existência de vício no acórdão relatado às fls. 1542 a 1544, conclui pela sua revisão para que seja anulada a Decisão-Notificação. (? ? ?)**

Não há como se extrair conclusão lógica.

(Contrarrazões apresentado na defesa conta o Debcad original) - Grifos originais

Agora afirma que

Na decisão de fls. 1562, prolatada pelo Conselho de Recursos houve pedido de que fosse anulada a Decisão-Notificação e não a NFLD, porém, não foi deferido, sequer analisado.

Apresentado Recurso Voluntário, levado a julgamento, nos termos do voto, por unanimidade foi provido em exame apenas de preliminares, anulando a NFLD por vício formal (fls. 1542/1544).

(Recurso apresentado na defesa contra o debcad substituto)

O contribuinte claramente era favorável à tese que havia nulidade do lançamento pela falta de motivação correta do lançamento:

Como poderia exercitar o direito de defesa se, sequer sabia o Contribuinte que se tratava de NFLD decorrente de aferição indireta. **Mais uma vez, é clara a nulidade da NFLD por preterição do direito de defesa.**

É inegável que efetuar lançamento por arbitramento sem informar tal condição ao Contribuinte se configura em **patente preterição do direito de defesa**, portanto, ainda **resiste o fundamento de NULIDADE DA NFLD**, fato que deve por **obrigação legal ser conhecido de ofício pela administração**.

Não obstante a desnecessidade de vistas ao Contribuinte, o acórdão n.º 000934, decisão definitiva, **não apreciou o mérito do processo, determinando a anulação da NFLD em exame preliminar**, não importando ou gerando qualquer efeito a juntada ou não, apreciados ou não os documentos encaminhados, **posto que a decisão foi favorável ao Contribuinte, anulando a NFLD**.

(Contrarrazões apresentado na defesa conta o Debcad original) - Grifos originais

Agora se posiciona de forma diametralmente oposta, falando do lançamento original assim se expressa:

É claro que o lançamento teve por fundamento e embasamento a análise de documentos contidos em procedimento administrativo, especialmente recibos de pagamentos e os valores neles espelhados, seja de forma integral ou parcial, assim, não se justificou o utilização do arbitramento. Não é hipótese legal para utilização do arbitramento.

(...)

Resto claro assim, então, que correto a modalidade de lançamento representado no NFLD-DEBCAD n.º 35.028.203-O, como NORMAL, sem arbitramento tendo em visto o forma direto de eleição dos bases de cálculo.

(Recurso apresentado na defesa contra o debcad substituto)

Pode um mesmo lançamento ser anulado por cerceamento de defesa, por se reconhecer falta de motivação, e estar com a motivação correta?. Ora, **se estava correta a motivação do lançamento, que cerceamento de defesa era obrigação legal que se declarasse de ofício**? Por quê não defendeu veementemente o cancelamento da decisão de primeira instância, conforme foi aventado pelo relator na revisão da primeira decisão da 2ª instância, ao invés de argumentar que isso não tinha fundamento?

Mesmos fatos e motivos jurídico não podem existir e, ao mesmo tempo não existir, ao sabor do momento que melhor lhe favorecer o argumento. Considerando as afirmação do contribuinte, o lançamento original estava incorretamente motivado e isso permitiu sua anulação, mas agora está corretamente motivado, não podendo ser substituído por outro. Há nesta argumentação uma profunda incoerência lógica.

Fato é que, no processo original, a linha de defesa utilizada na impugnação era da falta de provas para justificar o lançamento. A decisão de 1ª instância trouxe o argumento que o ônus probatório era do contribuinte, posto que o lançamento era por aferição indireta. O contribuinte então apresentou duas linhas de defesa, se era por aferição indireta, então o lançamento estava com falha, pois isso não estava na motivação, ou, a decisão de primeira instância estava incorreta. A decisão de 2ª instância seguiu a linha que o vício era a falta de motivação e anulou o lançamento. A questão sobre os motivos da decisão foi reaberto em novo julgamento, e a linha defendida pelo contribuinte foi da nulidade por falta de motivação correta. Não há nas contrarrazões apresentadas mais nenhuma defesa que o correto seria a anulação da decisão de piso ou o enfrentamento das questões de mérito. Ele se deu por satisfeito com a anulação do lançamento pelo motivo exposto na decisão de 2ª instância.

Considerando que a questão de tornou definitiva no âmbito administrativo, não há mais porque apreciar no presente processo se houve ou não erro de motivação no lançamento original. A questão teve seu palco para discussão e lá se encerrou.

Tratando do lançamento atual, é importante fazer um esclarecimento.

A aferição indireta é na prática a aferição direta ampliada por outras possibilidades de lançamento, pois o procedimento de aferição indireta de modo algum afasta as outras formas que o fiscal tem de constituir o crédito tributário. Posto de outra forma, não há aqui a exclusão de formas de mensurar o crédito tributário, há um alargamento das possibilidades. Presentes os requisitos da lei, a fiscalização dispõe de todas as formas de aferimento direto do crédito tributário e outras que, embora em um grau menor de relacionamento com a base de cálculo, mas ainda com alguma referencia, é permitido utilizar. Elas se soma e não se excluem.

Assim é irrelevante no caso concreto se o tributo foi lançado com documentos que guardam maior ou menor proximidade com a base de cálculo do tributo, se o caso for de aferimento indireto. Resta portanto apreciar os requisitos que a lei impõem para permitir o arbitramento de base de cálculo.

O art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, assim estava redigido ao tempo dos fatos geradores:

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.

§ 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 exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

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

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

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(grifou-se)

Os parágrafos 3º, 4º e 6º acima transcritos trazem os requisitos que possibilitam a apuração por arbitramento das quantias devidas à previdência social.

O parágrafo 3º autoriza sua utilização no caso de “recusa ou sonegação “ de documentos ou informação ou se apresentar de forma deficiente. O parágrafo 4º trata de uma forma particular de cálculo aplicado às construções.

O parágrafo 6º tem a disposição que se amolda ao caso sob análise quando menciona que se a contabilidade da empresa não estiver espelhando a real movimentação da remuneração dos empregados, dito de outra forma, o fiscal constatou base de cálculos não escrituradas, há previsão que as contribuições serão auferidas por apuração indireta.

É o caso aqui. Como já foi mencionado, o lançamento original se pautou em documentos que compunham um processo em tramitação no âmbito do Ministério Público. O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação contábil e, pelo exame, constatou-se omissão de lançamentos. Havia remunerações pagas e não contabilizadas. Do cotejamento entre os elementos, resultou o auto de infração original e o que se está agora analisando, posto que os débitos lançados lá e aqui são idênticos. Parte do lançamento original foi reconhecido pelo contribuinte como correta e não foi impugnada, parte foi contestada, e anulada na apreciação. A parte anulada foi novamente lançada, nos mesmos termos do original. **A fundamentação de ambas é idêntica, constatação de falha da contabilidade quando em cotejamento com outras fontes externas que indicavam omissão de bases de cálculo, parcialmente admitida pelo contribuinte, nos exatos termos posto pelo §6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, logo, admite-se para o caso a aplicação do alargamento da forma de mensurar a base de cálculo.**

A primeira consequência importante da aplicação do procedimento é que o fiscal poderia fazer o levantamento com base nos recibos que demonstravam o pagamento de remunerações à empregados e não empregados, mas não estava restrito a tais documentos pois poderia se basear em outros que, de alguma forma, indicassem a existência do fato gerador do tributo, nisso se traduz o alargamento das possibilidades do lançamento. Assim não procede qualquer argumento de cerceamento de defesa ou decadência com base na nulidade da forma de lançamento pelo simples fato de ter utilizado também documento que guarda relação direta com o fato gerador.

A outra consequência importante é a inversão do ônus da prova. Não está mais o fiscal obrigado a demonstrar de forma incontestada que o fato gerador ocorreu, ao contrário, conforme dispõem a lei “cabendo à empresa o ônus da prova em contrário”.

Mérito

Logo, vencida a questão sobre a correção da forma que o crédito tributário foi lançado, resta apreciar no mérito, se o contribuinte trouxe provas suficientes para demonstrar que o lançamento realizado está incorreto.

Em seu recurso a empresa alega que a decisão de piso seria nula por não ter se pronunciado sobre fatos, fundamentos e documentos aduzidos na impugnação.

Afirma que foi juntado à impugnação prova cabal que os recibos extra folhas são parciais, existindo um valor creditado com a rubrica comissão em uma coluna e tendo um débito com a rubrica salário, sendo o resultado aritmético daria o valor final líquido recebido por meio daquele recibo parcial.

Pelo princípio do livre convencimento motivado, não é necessário debater todos os pontos apresentado pelo contribuinte. O julgador pode livremente apreciar a validade das alegações do sujeito passivo, a partir da consistência do conjunto probatório trazido aos autos, no termos do art. 29 do Decreto nº 70.235.72.

Transcrevo parcialmente a apreciação feita pela instância de piso sobre os documentos apresentados pelo contribuinte junto com a impugnação:

Diz a empresa que junta ao presente 1.680 páginas que se refere à integridade do processo administrativo da NFLD 35.028.203-0. Que aproveita a integridade daquele documento para impugnar este lançamento.

Ora, já foi dito e repetido várias vezes que o processo 35.028.203-0 foi anulado por vício formal. **Não foram os documentos que faziam parte do citado processo que causaram a sua nulidade. Da mesma forma, eles não têm o condão de alterar o presente lançamento.**

A autuada deveria ter se preocupado em trazer provas que demonstrassem que as suas argumentações são verdadeiras e que houve erro no lançamento fiscal. A esse respeito não há nenhuma menção nos autos.

Os depoimentos da Fiscalização e os depoimentos das testemunhas, que eram funcionários da empresa, em nada alteram o lançamento frente à situação de fato encontrada pelos Auditores Fiscais quando da verificação dos documentos encaminhados pelo Ministério Público, diante da denúncia de que havia pagamentos extra-folha perpetrados pelo contribuinte.

Não resta nenhuma dúvida de que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento de salário. Mas é preciso lembrar que muitas vezes este pagamento pode estar mascarado na forma de uma remuneração indireta. **E no caso, conforme demonstrado nos autos, houve o pagamento efetuado de forma irregular, ou seja, pagamento extra-folha, contrariando totalmente a legislação pertinente.**

A esse respeito, no Relatório Fiscal da NFLD 35.028.203-0, juntado pelo contribuinte às fls. 321, a Fiscalização informa que:

2 – O fato gerador da contribuição apurada consiste no pagamento de verbas remuneratórias contidas nos documentos que integram o processo administrativo nº 08115.002394/99-41 instaurado pela Procuradoria da República do Paraná, volume I a XXV.

3. Os créditos apurados em ação fiscal referem-se a pagamentos extra-folha efetuados pela empresa a diversos segurados empregados. Durante a ação fiscal constatamos que os documentos contidos no respectivo processo Vol. I a XXV não são os mesmos apresentados pela empresa, solicitados através do TIAF Termo de Início da Ação Fiscal e TIAD – Termo de Intimação Para Apresentação de Documentos datados de 06.10.99. {...}

E como foi observado no citado relatório fiscal e nos depoimentos das testemunhas da própria empresa, tais pagamentos se referiam a comissões, gratificações ou premiações.

(...)

A empresa diz que não houve compensação entre os valores contidos nos documentos e os registrados na contabilidade. Cita como exemplo os meses de 08/96, 06/97, 01/97 e 07/97. Entretanto, a empresa não apresentou nos autos nenhum documento contábil para comprovar suas afirmações.

Diz que houve cobrança em duplicidade, **mas não faz nenhuma prova nesse sentido.** A esse respeito, no Relatório da NFLD 35.028.203-0, informa a Fiscalização (fls.322):

Analisando os documentos que fazem parte do referido processo constatamos que há vários em duplicidade o que foi observado evitando levantamento de valores indevidamente.

Vejamos o que a empresa apresenta em sua impugnação: Das fls. 73 a 131 a impugnação com suas razões de defesa. Das fls. 132 a 134 os atos constitutivos da empresa. Das fls. 175 a 190 cópias de depoimentos relativos ao processo 2000.70.09.02842-0 da 1ª Vara Federal de Ponta Grossa. Das fls. 191 a 213 cópia da denúncia oferecida nos autos mencionados. Das fls. 214 a 215 cópia da folha 2201, do Vol. XVI do procedimento nº 08115.002394/99-41 extraído dos autos dos autos 2000.70.09.02842-0 da 1ª Vara Federal de Ponta Grossa (**refere-se a dois recibos e tal documento apenas confirma que houve pagamento de comissões e salários, além disso, o fato de estar anotado em tal documento a expressão “fecha c/folha” não representa nada, mesmo porque a Fiscalização informou que foram lançados pagamentos extra-folha, diferenças, e no relatório fiscal da NFLD anulada não há referência à competência 06/97 – data dos recibos – com os funcionários ali citados**). Das fls. 216 a 1941, cópias de documentos relativos ao processo da NFLD 35.028.203-0, que já foram vistos e revistos quando da tramitação e da decisão do citado processo, tanto pela Gerência Executiva Ponta Grossa/PR quanto pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS.

Portanto, esses documentos, que não serviram para alterar o lançamento anterior, também não servem para alterar o presente Auto de Infração. Vale ressaltar que a 22 maioria desses documentos nem autenticados são. Por outro lado, os documentos relativos ao processo judicial também não têm o condão de alterar o lançamento.

A impugnante em nenhum momento apresentou um documento contábil eficaz, ou qualquer outro que fosse irreprimível e capaz de contrariar este lançamento. As planilhas elaboradas não apresentam a necessária comprovação. E isto já havia sido constatado na Decisão Notificação 14.424.4/0048/2002, prolatada pela Gerência Executiva de Ponta Grossa, relativamente ao processo anulado, conforme já citado em linhas anteriores deste voto.

E aqui vale reiterar um pequeno trecho constante da referida Decisão:

11.2. {...} Assim, diante de expressa previsão legal, houve um lançamento com suporte nos recibos extrafolha para apuração da base de cálculo, o que se mostra um critério razoável como meio probatório e que beneficiou a impugnante com o levantamento apenas dos documentos constantes do processo e não sobre a totalidade dos segurados empregados, além de se admitir prova em contrário para afastar a presunção relativa de legitimidade do lançamento, a qual consistiria na apresentação da totalidade dos recibos pagos extrafolha e a sua respectiva contabilização, o que não restou comprovado nos autos.

(grifos não originais)

Vê-se que no mérito, não foram apresentadas provas capazes de infirmar a correção do auto, ônus probatório do contribuinte, nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias