



**Processo nº** 13982.001194/2009-42  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.106 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de junho de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTADORA MZ DE PINHALZINHO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/09/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento, cancelando-se a multa aplicada. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Marcelo Rocha Paura, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Marcelo Rocha Paura (Suplente Convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, sendo substituído pelo Conselheiro Marcelo Rocha Paura.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 69) interposto em face da decisão da 5<sup>a</sup> Tuma da DRJ/FNS, consubstanciada no Acórdão nº 07-19.470 (p. 54), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 2) do qual a Contribuinte foi cientificada em 05/10/2009 (p. 2), com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

O Auto de Infração em pauta (DEBCAD nº 37.240.282-8) foi lavrado em razão da sociedade empresária Transportadora MZ de Pinhalzinho Ltda ter cometido a infração que era prevista no artigo 32, inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/1991, ao apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, relativas às competências 10/2007 a 02/2008 e 06/2008 a 09/2008, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

De acordo o relatório fiscal da infração de fls. 19/20, “a Autuada declarou de forma não integral o montante das contribuições previdenciárias mensalmente devidas, conforme anexo do presente AI (fls. 08 e 10), no qual é demonstrado por mês de competência as diferenças de remuneração dos segurados motoristas e administrador que originaram o Auto de Infração (que apura a obrigação tributária principal), das contribuições omitidas na GFIP”.

Foi aplicada multa no valor de R\$ 11.962,62 (onze mil e novecentos e sessenta e dois reais e sessenta e dois centavos), de acordo com o que era previsto no artigo 32, §5º, da Lei nº 8.212/ 1991, c/c os artigos 284, inciso II, e 373 do Regulamento da Previdência Social, e a Portaria Interministerial MPS/MF nº 48/2009.

Inconformada com o lançamento, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 22 a 48, alegando, em síntese, o que se passa a expor.

Alegou que a presente autuação deve ser julgada conjuntamente com o auto de infração de DEBCAD nº 37.240.276-3.

Afirmou que tendo em vista que os supostos valores não declarados em GFIP correspondem aos apurados mediante arbitramento no auto de infração de DEBCAD nº 37.240.276-3, a presente autuação deverá ser julgada nula caso seja reconhecida a ilegalidade da aferição indireta realizada na referida autuação (DEBCAD nº 37.240.276-3).

Aduziu que “a escrituração contábil foi realizada observando-se todos os princípios contábeis, e que os valores lançados no Livro Caixa correspondem exatamente aos fatos administrativos vivenciados pela Impugnante”.

Afirmou que, tendo em vista “a legitimidade e veracidade da escrituração contábil, o arbitramento é medida ilégal padecendo de validade”.

Disse que “inicialmente o contrato de comodato firmado entre as empresas era a título gratuito, como, aliás, é próprio desse instituto, contudo, diante da contratação de comodato de mais veículos da propriedade da Impugnante, eis que alguns contratos foram firmados no ano de 2005, outros de 2006, 2007 e 2008, restou firmado uma contraprestação que totalizou os R\$ 144.882,25 os quais inclusive foram lançados na escrita fiscal e verificados pela autoridade fiscal, conforme atestado no texto do relatório fiscal”.

Asseverou que os valores lançados na contabilidade a título de comodato “não se referem ao valor dos veículos como entendeu a Autoridade Fiscal, os quais, inclusive,

somam o montante de R\$ 2.259.077,52, diverso do indicado no Auto de Infração de 2.237.077,52, mas sim à remuneração pelo comodato”.

Sobre a ausência de lançamentos contábeis de despesas com IPVA, Licenciamento e Seguro Obrigatório, alegou que a cláusula 2<sup>a</sup> do contrato de comodato firmado entre as partes (o COMODATÁRIO obriga-se a conservar os caminhões emprestados, fazendo os consertos necessários a fim de no término do prazo estipulado neste contrato, seja entregue ao COMODANTE nas mesmas condições que ora recebe, sob pena de responder por perdas e danos) determina que essas despesas correriam por conta do comodatário.

Quanto a não contabilização das despesas reais com pneus, alegou que a informação apresentada no site “O Carreteiro” de que as despesas com pneus corresponderia a 4,5% do custo do frete não pode ser considerada de maneira absoluta, já que devem ser analisadas as situações vivenciadas pelas transportadoras individualmente. Entre as variáveis que devem ser consideradas cita a marca de pneu adquirida e se a empresa transportadora implanta ou não programas de direção econômica.

Disse que a informação passada pelo site “O Carreteiro” é tendenciosa visto que busca incentivar o uso de pneu recapado.

Asseverou que as despesas com pneus lançadas na contabilidade correspondem exatamente às despesas realizadas pela Impugnante, visto que “zela pela economia e boa gestão dos negócios, investindo em aprimoramento de seus funcionários/motoristas”, realiza pesquisa de preços antes da compra dos pneus e adquire os pneus mais adequados ao tipo de transporte que realiza.

Ressaltou que em relação aos veículos objeto de comodato as despesas com manutenção, incluindo a troca de pneus, são suportadas pelo comodatário.

Lembrou que o arbitramento é medida extrema que, de acordo com o artigo 148 do Código Tributário Nacional, somente encontra lugar quando as declarações ou esclarecimentos que forem prestados pelo contribuinte apresentem omissões ou não mereçam fé.

Alegou que no presente caso “o arbitramento não se justifica, eis que em sendo consideradas válidas as informações lançadas na escrita contábil, inexiste suporte legal a autorizar a desconsideração dos lançamentos contábeis “e o lançamento de ofício mediante arbitramento de 'supostos' créditos tributários”.

Aduziu que “a atitude da Autoridade Fiscal em julgar inidôneas as informações realizadas pela Impugnante é totalmente desmedida e arbitrária”.

Lembrou que o processo administrativo fiscal, assim como a atuação do Fisco, devem ser regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da equivalência tributária, da ampla defesa e do contraditório.

Afirmou que “a busca pela verdade real realizada pela Autoridade Fiscal na verdade foi tendenciosa a dar suporte a seu intento em notificar a empresa, deixando de considerar elementos importantes que ora se apresentam e que foram justificados ao mesmo na oportunidade da fiscalização”.

Disse que a autoridade fiscal não poderia ter desconsiderado os valores indicados nos registros contábeis em relação à folha de pagamento dos motoristas contratados pela Impugnante baseada única e exclusivamente em uma reclamatória trabalhista, já que “é público e notório que as Reclamatórias Trabalhistas são promovidas em petição padrão, ou seja, infelizmente é prática que os Reclamantes requeiram mais do que lhes é de direito considerando justamente que o ônus da prova se inverte e muitas empresas não possuem seus setores administrativos e consequentemente contábeis devidamente adequados à legislação trabalhista e a toda sorte de pedidos que os mesmos provem nas demandas”.

Asseverou que “a afirmativa do funcionário na referida Reclamatória de que recebia um salário de R\$ 691,00 (seiscientos e noventa e um reais) em CTPS, mas que a média mensal importava em verdade no montante de R\$ 1.000,00 (um mil reais)” não se

mostra suficiente para produzir prova no presente processo administrativo fiscal, pois se trata de uma declaração unilateral buscando satisfazer interesse próprio.

Alegou que “o fato de a Reclamada ter realizado acordo com o funcionário no importe de R\$ 3.100,00 (três mil e cem reais) não significa confissão em relação à suposta remuneração percebida pelo funcionário”, já que o acordo foi firmado a fim de reduzir gastos, “eis que uma demanda judicial importa em custos elevados, que vão desde os honorários advocatícios do advogado contratado, despesas com deslocamento para audiências, deslocamento de testemunhas, gastos com perícia e assistente técnico, custas processuais para recursos, etc”. Dessa forma, entende que o acordo judicial não serve como subsídio para a desconsideração dos valores consignados nas folhas de pagamento, “que correspondem exatamente aos valores recebidos pelos motoristas”.

Afirmou que o pagamento dos motoristas se deu exatamente no valores indicados nas folhas de pagamento e observaram o piso salarial da categoria.

Aduziu que o pró-labore do administrador Marcos Antônio Zordam sempre foi estipulado em um salário mínimo mensal.

Disse que a ausência de lançamento contábil de despesas, mesmo se tivesse ocorrido, acarretaria em benefício ao Fisco, pois resultaria em um recolhimento a maior de Contribuição Social Sobre o Lucro, por exemplo.

Asseverou que as irregularidades contábeis apuradas pela autoridade fiscal não têm qualquer relação com contribuições previdenciárias, “eis que o fato gerador desses tributos não é o faturamento, o lucro ou a receita, e sim, a folha de pagamento dos funcionários e pró-labore do administrador.

Alegou que “não foi produzida qualquer prova absoluta de que o valor do salário dos motoristas não é aquele indicado nas folhas de pagamento e que o pró-labore do administrador não é aquele indicado nos documentos respectivos”.

Afirmou que a remuneração do sócio administrador Marcos Antônio Zordam “não se dá somente mediante recebimento de pró-labore, e sim, também através da distribuição de lucros, sobre a qual, inclusive não incide contribuição previdenciária nem imposto de renda”.

Aduziu que “em se tratando de auditoria voltada à apuração de infrações na seara previdenciária, os elementos que representariam omissões somente serviriam de prova a autorizar a utilização do arbitramento se correspondessem a omissões relativas às bases de cálculo e fatos geradores previdenciários”.

Disse que em decorrência da invalidade do arbitramento efetuado pela autoridade fiscal, “inexistirá base de cálculo para a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho”.

Por fim, requereu a declaração de nulidade dos lançamentos fiscais e de improcedência do auto de infração.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 07-19.470 (p. 54), conforme ementa abaixo reproduzida:

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.**

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias.

#### **AUTO DE INFRAÇÃO POR OMISSÃO APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DE FATOS GERADORES. CONEXÃO COM O LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. NULIDADE.**

A decisão da procedência ou não da autuação por apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores é conexa à decisão do processo de exigência da obrigação tributária principal lavrada com supedâneo nos fatos geradores omitidos. Destarte, declarada a

nulidade de parte do lançamento de contribuições sociais previdenciárias sobre os fatos geradores omitidos em GFIP, toma-se prejudicado o julgamento da parcela z da multa pecuniária lavrada pelo descumprimento da obrigação acessória correspondente a essas contribuições.

#### ARBITRAMENTO. HIPÓTESE PREVISTA EM LEI.

Constatado pela autoridade fiscal no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/04/2010 (p. 68), a Contribuinte, em 21/05/2010 (p. 69), apresentou o seu recurso voluntário (p. 69), reiterando os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

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

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação, destaca inicialmente que a *dita apresentação da GFIP com dados que não correspondem aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se deve ao fato de que a Autoridade Fiscal, ao realizar procedimento de fiscalização, concluiu que a contabilidade da empresa, por conter alguns lançamentos errados e deficientes em relação a algumas despesas com veículos, tinha por comprometidas todas as informações realizadas em relação às contribuições previdenciárias, considerando que os valores apurados em folhas de pagamento e informados em GFIP são incorretos, fazendo a apuração por arbitramento do valor que considerou apropriado. Dessa apuração por arbitramento resultou em um valor maior que o informado pelo contribuinte em GFIP e esse fator conduziu às diferenças de informação em GFIP.*

Neste espeque, a Recorrente defendeu, em síntese, que a improcedência do lançamento, uma vez que o presente caso não seria hipótese de arbitramento, medida adotada pela fiscalização.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

Em relação aos processos decorrentes do descumprimento da obrigação principal – PAFs 13982.001154/2009-09, 13982.001155/2009-45 e 13982.001156/2009-90 – tem-se os respectivos recursos foram julgados nesta mesma sessão de julgamento, tendo sido dado provimento aos mesmos, nos seguintes termos:

Em sua peça recursal, a Recorrente defende, em síntese, que o Auto de Infração desconsiderou os lançamentos realizados pelo contribuinte, por verificar supostas informações contábeis incorretas, importando na desconsideração da contabilidade e apuração por arbitramento. As referidas irregularidades importam em ausência de lançamento de despesas: IPVA, SEGURO OBRIGATÓRIO, LICENCIAMENTO, DESPESAS COM PNEUS. Ocorre que eventual omissão do lançamento de despesas não traz qualquer relação com o valor das folhas de pagamento, com o fato gerador da contribuição previdenciária ou o RAT, e muito menos com sua base de cálculo, eis que despesas não comportam a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Analisando-se o Relatório Fiscal emitido pela Fiscalização (p. 103), verifica-se que as omissões e imprecisões que motivaram a desconsideração da contabilidade da empresa e, por conseguinte, a utilização da aferição indireta no caso concreto, estão assim discriminadas, em resumo:

- \* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) de diversos veículos de propriedade da mesma, no valor total de R\$ 89.950,20;
- \* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento da taxa de Licenciamento de diversos veículos de propriedade da mesma no valor total de R\$ 1.700,50;
- \* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento do seguro obrigatório de diversos veículos de propriedade da mesma no valor total de R\$ 3.784,42;
- \* a empresa autuada deu em comodato nove caminhões para a empresa Transportes Cento e Dez Ltda, conforme páginas 60 a 68, no valor total de R\$ 2.237.077,52. Entretanto, nos registros contábeis da empresa autuada (Diário e Razão) consta contabilizado na conta “000239 Bens/Produtos em Comodato” apenas o valor de R\$ 144.882,25, conforme folhas 69;
- \* a contabilidade da empresa autuada deixou de apresentar, no exercício de 2008, a real despesa com pneus;
- \* pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Com base nesses registros, concluiu a Fiscalização que as omissões de custos e despesas na contabilidade da empresa, modificaram de forma irremediável a remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro e levam a sua total desconsideração.

Pois bem!

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

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no

parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa correspondente o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

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

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

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

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

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

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real.

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

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES<sup>1</sup>, abaixo transcrito:

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

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

Acórdão n.º 2401-00.057

#### ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

\*\*\*

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

Acórdão n° 2402-00.714

**AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.**

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

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

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

**Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

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

**Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.**

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

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

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

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

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

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT<sup>2</sup>, que assim preleciona:

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

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

Acórdão 2401-002.161

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

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

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

No caso em análise, a Fiscalização fundamenta a desqualificação da contabilidade e, por conseguinte, a utilização da aferição indireta para o lançamento de débito

<sup>2</sup> FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161.

previdenciário, na (i) falta de registro do pagamento de IPVA, da Taxa de Licenciamento e do Seguro Obrigatório de alguns veículos de propriedade da Contribuinte; (ii) divergência entre o valor dos contratos de comodatos e aquele registrado na contabilidade; (iii) falta de apresentação da despesa com pneus; e (iv) pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Tais fundamentos, por si próprios, não são hábeis, no entendimento deste Conselheiro, para a desqualificação da contabilidade da Contribuinte e, por conseguinte, o lançamento de crédito tributário previdenciários.

De fato, afirmar, tal como fez a Autoridade Administrativa Fiscal, que a falta de registro do pagamento (nota: a Fiscalização confirmou que houve o efetivo pagamento) do IPVA, da Taxa de Licenciamento e do Seguro Obrigatório, nos valores de R\$ 89.950,20, R\$ 1.700,50 e R\$ 3.784,42, respectivamente, modificou de forma irremediável a remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro, afigura-se deveras desarrazoados, seja em função da falta de correlação direta entre referidas despesas com a “remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro” da empresa, seja em função dos valores envolvidos.

No que tange à divergência entre o valor dos contratos de comodato com aquele registrado na contabilidade – assim descrita, em um único parágrafo pela Fiscalização: no dia 02 de janeiro de 2008 a empresa autuada deu em comodato nove caminhões para a empresa Transportes Cento e Dez Ltda, conforme folhas 59 a 67 no valor total de R\$ 2.237.077,52. Entretanto, nos registros contábeis da empresa autuada (Diário e Razão) consta contabilizado na conta ”000239 Bens/Produtos em Comodato” apenas o valor de R\$ 144.882,25, conforme folhas 68 – registre-se que:

- \* os contratos de comodatos, pela sua própria natureza e nos termos do art. 579 do Código Civil, tratam-se de empréstimos gratuitos;
- \* dessa forma, o montante de R\$ 2.237.077,52 apontado pela Fiscalização corresponde ao somatório dos valores dos veículos informados nos próprios contratos, não tendo, pois, qualquer correlação com a conta contábil “000239 Bens/Produtos em Comodato”;
- \* o registro contábil referente à conta “000239 Bens/Produtos em Comodato”, no valor de R\$ 144.882,25 (p. 69), trata-se de saldo negativo existente em 01/01/2008, ou seja: não há o lançamento a débito ou crédito na referida conta nas épocas próprias;
- \* os contratos de comodatos de p.p. 60 a 68 possuem as seguintes datas: 02/01/2008, 02/01/2007, 02/01/2006 e 02/01/2005.

Em relação à falta de apresentação da despesa com pneus, tem-se que esta, a rigor, não guarda correlação direta com a “remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro” da empresa.

Ademais, a Fiscalização, que se embasa em dados referentes apenas ao exercício de 2008 para desqualificar a contabilidade desde o ano de 2005, sequer demonstrou qual seria, então, o correto valor de tais despesas, limitando-se a afirmar, com base em informações extraídas de um site “especializado”, que as despesas com pneus corresponde a 4,5% do valor do frete (??!!).

Por fim, mas não menos importante, tem-se a inconsistência apontada pela Fiscalização referente ao pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Neste ponto, afirma a Autoridade Administrativa Fiscal que, o pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento pode ser facilmente identificada na Ação Trabalhista que tramitou na 1<sup>a</sup> Vara do Trabalho de Chapecó/SC, cujo autor foi o segurado Zenor Santo Bele (folhas 73 a 74). O referido motorista informa, conforme folhas 75 que: "...exercia a função de motorista e vinha recebendo a importância média mensal de R\$ 1.000,00 (mil reais). Destes, apenas R\$ 691,00 (seiscentos e noventa e um reais) constavam em CTPS, o restante era pago por fora..." Sem apresentar qualquer contestação a empresa autuada

compôs amigavelmente com o reclamante pagando-lhe a importância de R\$ 3.100,00 conforme folhas 76 a 78.

Ora, conforme defendido pela Autuada, a afirmativa do funcionário na referida Reclamatória de que recebia um salário de R\$ 691,00 (seiscentos e noventa e um reais) em CTPS, mas que a média mensal importava em verdade no montante de R\$ 1.000,00 (um mil reais) " não se mostra suficiente para produzir prova no presente processo administrativo fiscal, pois se trata de uma declaração unilateral buscando satisfazer interesse próprio.

Outrossim, o fato de a Reclamada ter realizado acordo com o funcionário no importe de R\$ 3.100,00 (três mil e cem reais) não significa confissão em relação à suposta remuneração percebida pelo funcionário ", já que o acordo foi firmado a fim de reduzir gastos, "eis que uma demanda judicial importa em custos elevados, que vão desde os honorários advocatícios do advogado contratado, despesas com deslocamento para audiências, deslocamento de testemunhas, gastos com perícia e assistente técnico, custas processuais para recursos, etc". Dessa forma, entende que o acordo judicial não serve como subsídio para a desconsideração dos valores consignados nas folhas de pagamento, "que correspondem exatamente aos valores recebidos pelos motoristas".

Por fim, registre-se que o pagamento dos motoristas se deu exatamente no valores indicados nas folhas de pagamento e observaram o piso salarial da categoria e que não foi produzida qualquer prova absoluta de que o valor do salário dos motoristas não é aquele indicado nas folhas de pagamento.

Ora, tratando-se lançamento fiscal com apuração do crédito tributário por arbitramento, afigura-se inadmissível a fundamentação / motivação da acusação fiscal por amostragem.

Tratando-se, pois, de procedimento excepcional, o arbitramento, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o adotou sem conquanto motivar sua conduta.

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

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

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de lançamento por arbitramento.

Em face dos fatos acima delineados, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurvo voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, os fatos geradores apurados pela fiscalização foram cancelados nos termos acima declinados, impõe-se o provimento do recurso em análise, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, em razão do cancelamento das respectivas bases de cálculo nos autos dos PAFs 13982.001154/2009-09, 13982.001155/2009-45 e 13982.001156/2009-90, referentes à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior