



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

Processo nº 14337.000218/2010-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.744 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ATIVO ALIMENTOS EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
OUTROS-MAFRINORTE-MAT FRIG NORTE E PAULO A COSTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE. ERRO DE SUJEITO PASSIVO.

Constatando-se que o sujeito passivo, pessoa física, ao qual se imputara responsabilidade solidária não fizera parte da administração da pessoa jurídica na integridade do período autuado, na forma do Relatório de Representantes Legais - RepLeg, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação; (redação dada pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007), a imputação de solidariedade para todo o período autuado resta indevida por erro de sujeito passivo.

Não ocorrendo as hipóteses previstas nos arts. 124 e 135 do código Tributário Nacional - CTN onde se registra previsão de imputar responsabilidade solidária às pessoas expressamente designadas por lei, que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal atribuindo-lhes pessoal responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não se vislumbra atribuir solidariedade às pessoas não insertas nas sobreditas condições.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA . RETROATIVIDADE BENÍGNA

As obrigações acessórias descumpridas, sujeitam-se às multas previstas nos artigos 32 e 32-A da Lei n 8.212/91.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional cabe aplicar o artigo 32-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou em parte o art. 32 da Lei 8.212/1991na forma da nova redação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar: Por maioria de votos em dar provimento ao recurso para afastar Paulo Afonso Costa da sujeição passiva solidária em razão de o cumprimento da obrigação acessória não ser de sua responsabilidade. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. Votaram pelas conclusões Daniele Souto Rodrigues, Marcelo Magalhães Peixoto e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas. No mérito: por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa conforme o artigo 32-A da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente.

IVACIR JÚLIO DE SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhaes Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragao Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Apenso ao processo principal de nº 14337.000211/2010-35, consta que a empresa fora autuada por descumprimento de obrigação acessória vinculada.

Conforme Relatório de Fundamentos Legais - FLD fls. 01, a empresa deixou de apresentar o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, **art. 32, inciso IV e parágrafo 3**, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com **dados não correspondentes aos fatos geradores** de todas as contribuições previdenciárias.

Na forma do Relatório Fiscal de fl. 05, foi atribuída responsabilidade solidária a MAFRINORTE MATADOURO E FRIGORIFICO DO NORTE LTDA, CNPJ 05.047.121/0001-02, e a PAULO AFONSO COSTA, 055.085.846-68.

DA IMPUGNAÇÃO

Foram intimados do lançamento efetuado o contribuinte e os responsáveis solidários acima identificados.

Inconformados, apresentaram impugnação o contribuinte e o responsável solidário, PAULO AFONSO COSTA.

DA AUTUADA ATIVO ALIMENTOS EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA

O Contribuinte, **ATIVO ALIMENTOS EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA**, apresentou sua impugnação, conforme fls.852/878, e em apertada síntese alegou que :

- em respeito ao princípio da eventualidade, cumpre dispor que a MP nº. 449/08, que alterou diversas disposições da Lei nº. 8.212/91, **instituiu uma nova multa**, imposta sobre omissões na GFIP, estabelecendo um novo modo de calcular o valor correspondente da penalidade cominada neste AI, abrandando-o substancialmente;

- **a referida multa foi fixada no art. 32-A da Lei da Previdência Social;**

- antes era aplicada uma multa com base nos §§3º a 5º do art. 32 da Lei nº. 8.212/91. que foi revogada, e atualmente encontra-se em vigor uma outra multa, fixada no artigo 32-A da mesma Lei;

- consoante o previsto no art. 106 do CTN, para aplicação da penalidade, incumbia ao Sr. Auditor Fiscal comparar valores da multa que seria imposta pela infração na legislação anterior e na atualmente em vigor, ambas citadas acima, pautando-se pela mais branda;

- não fez assim o Auditor Fiscal, **que sem relatar quaisquer dispositivos legais no seu confuso trabalho fiscal**, impôs valores equivocados, sem lastro na legislação que de fato deveria ser aplicada;

- mesmo tipificando no AI o art. 32, §5º da Lei nº. 8.212/91 como fundamento legal da multa imposta, o Sr. Auditor relata uma situação totalmente díspare da descrita no referido artigo, **descrevendo que seria devida uma multa de 24%;**

- tal situação, por si só, já reluz a irregularidade na autuação realizada, porquanto ao citar um artigo (já revogado, diga-se) como fundamento legal para a imposição da multa, a fiscalização deveria por ele se pautar, sendo no mínimo, confuso que assim não tenha feito.

DOS PEDIDOS

Requer a impugnante:

1 - seja declarado insubsistente o Auto de Infração ora impugnado, por flagrante descabimento da multa imposta;

2 - eventualmente, caso esta Douta Delegacia Fiscal não acate o pleito acima, seja recalculado o valor da multa, com base nos arts. 32, §§3º a 5º da Lei nº. 8.212/91 (com redação anterior à revogação implementada pela MP nº.449/08) ou art. 32-A da Lei nº. 8.212/91, aplicando-se o menor valor (cfr. art. 106 do CTN), bem como afastada a incidência da TAXA SELIC.

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

O responsável solidário, PAULO AFONSO COSTA, apresentou sua impugnação, conforme fls.824/830, alegando, em síntese, que:

- O Auditor fez constar, equivocadamente, como responsável solidário, nos termos do art. 135 do CTN, o Sr. Paulo Afonso Costa, ora Impugnante;

- o Auditor apenas cita os arts. 16, 17 e 18 da Lei nº. 8.884/94, dispondo que a personalidade jurídica deve ser desconsiderada, nos casos em que é constatado o abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito ou violação do estatuto ou contrato social. Não esclarece em momento algum qual teria sido o ato do Impugnante ou fato que justificaria sua acusada solidariedade;

- os arts. 134, III, e 135, I e II, do Código Tributário Nacional - CTN dispensam interpretações, pois literalmente atribuem responsabilidade pessoal aos mandatários, prepostos, administradores de bens de terceiros pelos créditos correspondentes à obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei;

- a solidariedade não se presume, resultando da Lei ou da vontade das partes. Na presente situação, não há como se extrair dos autos elementos suficientes de convicção que possam comprovar a necessidade da medida excepcional de responsabilização.

Isto por que:

a) não há documentos nos autos que liguem os fatos geradores à atos praticados pelo Impugnante;

b) não é descrito durante o trabalho fiscal um mísero ato praticado pelo Impugnante;

c) o conjunto probatório carreado aos autos não autoriza concluir que, ao menos, os atos de gestão praticados pelo Impugnante foram utilizados em infração à lei;

d) não está demonstrado nos autos, como deveria, qual o pretense excesso de poder conferido, infração à lei ou contrato social foi cometido pelo Impugnante. A apuração pela fiscalização de não retenção de contribuições previdenciárias não pode ser presumidamente imposto ao Impugnante, se não caracterizado a prática do ilícito (excesso ou infração);

- não há fatos nem documentos que instruem os autos com carga probatória suficiente para caracterizar a pretendida responsabilidade solidária ao Impugnante, mesmo diante de todos os esforços do Auditor- Fiscal em imputar os créditos apurados aleatoriamente a qualquer um indivíduo que representou a empresa;

DOS PEDIDOS

Requeru o Impugnante:

– seja declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado, face ao cerceamento de defesa e violação ao princípio da impessoalidade consumado com o irregular procedimento fiscal levado à cabo pelo Auditor-Fiscal responsável;

- caso não seja acatado a preliminar de ilegitimidade passiva, face ao princípio da eventualidade, que seja dado provimento ao descabimento de responsabilidade solidária ao Impugnante em virtude da inexistência de provas;

- caso não seja cancelado o AI e seja analisado o mérito, seja julgada improcedente a sujeição passiva solidária.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da então Impugnante, bem como do responsável solidário, na forma do registro de fls.727, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Campo Grande (MS) - DRJ/CGE em 28/06/2012 exarou o Acórdão nº 04-29.190, MANTENDO O CRÉDITO LANÇADO.

DO RECURSO

Irresignados, a Autuada e o Responsável Solidário PAULO AFONSO COSTA interpuseram Recursos Voluntários como se observa às fls. 561 e 586 , respectivamente , ocasião em que reiteram as alegações que fizeram em sede de impugnação.

Irresignados, a Recorrente e o solidário Paulo Afonso Costa, interpuseram Recursos Voluntários de fls.761 e 786, respectivamente, onde reiteraram as alegações que fizeram em instância “*ad quod*”.

DA RESOLUÇÃO

Após analisar sobredito Acórdão bem como e Recursos interpostos, requeri converter o julgamento em DILIGÊNCIA para completar informações do processo principal ao qual este é apenso ao que este Colegiado anuiu na forma da RESOLUÇÃO nº 2403000.168, em 16 de julho de 2013.

É o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Os recursos são tempestivos. Aduz que reúnem os pressuposto de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

DO RECURSO DO SOLIDÁRIO PAULO AFONSO COSTA - Pessoa Física - CPF: 055.085.846-68**PRELIMINAR****DA ATRIBUIÇÃO "INTUITE PERSONAE"**

De plano cabe lembrar que o lançamento em comento trata-se de descumprimento de obrigação acessória de responsabilidade única da pessoa jurídica autuada. Assim, tomando de empréstimo o conceito do direito do trabalho é relevante ressaltar que sendo a obrigação de fazer "*intuite personae*", deve ser executada pelo obrigado legítimo, a empresa, descabendo responsabilizar terceiros para adimpli-la. Nestas circunstâncias, considero nula a imputação de solidariedade.

DO ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Por outro giro, cumpre observar que os fatos geradores que constituíram o crédito em comento ocorreram no período **07/2005 a 09/2007**.

Conforme o disposto nos itens X e XI do art. 660 da Instrução Normativa IN MPS/SRP nº 3, 14/07/2005, nos autos listaram-se todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo, sua qualificação e período de atuação *verbis*:

" IN MPS/SRP nº 3, 14/07/2005

"Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:(...)

X -Relatório de Representantes Legais - RepLeg, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação; (redação dada pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

XI -Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária

em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo "

No Relatório de co-responsáveis colacionado pela Autoridade autuante às fls.24, consta que o senhor PAULO AFONSO COSTA passou a ser sócio -administrador a partir de **14/03/2006**, desse modo a imputação de solidariedade para todo o período autuado - **07/2005 a 09/2007** - resta indevida por erro de sujeito passivo:

*"CPF 0 5 5 . 0 8 5 . 8 4 6 - 6 8 Período de Autuação :
14/03/2006 a*

Qualificação: SÓCIO-ADMINISTRADOR

Nome: PAULO AFONSO COSTA

*Endereço: AV NAZARÉ 617 ED SAINT HONORE APTO 101
Bairro: NAZARÉ*

Município: BELÉM UF: PA CEP: 66035-170"

Até 14/03/2006, na forma do sobredito relatório, constou como sócio-administradora a senhora WALDIRENE MORAIS GARCIA. Cumpre ressaltar que a esta nada fora imputado pelo período em que fora gestora :

*CPF 3 7 5 . 9 3 5 . 0 1 2 - 7 2 Período de Autuação :
05/03/2004 a 14/03/2006*

Qualificação: SOCIO-ADMINISTRADOR

Nome: WALDIRENE MORAIS GARCIA

Endereço: RUA TIRADENTES, 3420 Bairro: ESTRELA

Município: CASTANHAL UF: PA CEP: 68743-150

A incorreta eleição do sujeito passivo no lançamento implica em nulidade material, em razão da modificação do critério pessoal da regra de incidência.

É cediço que vício formal é o defeito do ato administrativo relacionado não ao conteúdo do lançamento mas apenas aos aspectos aparentes que não trazem óbices à sua compreensão.

Identificar corretamente o sujeito passivo é obrigação que se impõe na forma do comando do art. 142. Ali o legislador se reporta ao conteúdo lançamento, à constituição do crédito tributário, logo, isto maculado inquina de vício material o lançamento.

Recentemente , em 11/12/2013, a 2ª Turma da CSRF enfrentado a matéria exarou Acórdão 9202-002.987 onde se confere identidade de convicção com meu entendimento:, *verbis*:

" Acórdão : 9202-002.987 - 10580.004373/2007-12 - 11/12/2013

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/01/1996

*NFLD ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO
NULIDADE.NATUREZA DO VÍCIO.*

A decisão recorrida concluiu pela nulidade do lançamento em razão da incorreta eleição do sujeito passivo. Tal equívoco cometido pela fiscalização afronta claramente o artigo 142 do CTN, sendo, portanto, um vício de natureza material.

Recurso especial negado."

Na improvável hipótese da Turma não corroborar os argumentos expostos, não obstante o encimado, NO MÉRITO, também as razões abaixo não permitem anuir o lançamento

MÉRITO

DA SOLIDARIEDADE PREVISTA NO ARTS. 124, II, 135 DO CTN. DO ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93 E DOS DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL

Por se justapor à questão em apreço, trago à colação extrato do REsp 717717/SP, julgado em 28/09/2005 onde nos autos de agravo de instrumento movimentado pelo **Instituto Nacional do Seguro Social - INSS** este se insurgiu em face de decisão proferida pelo juízo monocrático que indeferiu pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa Assistência Universal Bom Pastor.

O TRF/3ª Região, sob a égide do art. 135, III, do CTN, **negou provimento ao agravo à luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei, capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios.** Recurso especial interposto pela Autarquia apontando infringência dos arts. dos arts. 535, II, do CPC, 135 e 136, do CTN, 13, caput, Lei 8.620/93 e 4º, V, da Lei 6.830/80.

Em ampla abordagem sobre a questão o REsp 717717/SP, de relatoria do Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/09/2005, DJ 08/05/2006 p. 172, nega provimento ao recurso interposto, verbis:

"DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS.124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

*1. Tratam os autos de agravo de **instrumento movimentado pelo INSS em face de decisão proferida pelo juízo monocrático que indeferiu pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa Assistência Universal Bom Pastor. O TRF/3ª Região, sob a égide do art. 135, III, do CTN, negou provimento ao agravo à luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei, capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando infringência dos arts. dos arts. 535, II, do CPC, 135 e 136, do CTN, 13, caput, Lei 8.620/93 e 4º, V, da Lei 6.830/80.***

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

9. Recurso especial improvido.

(REsp 717717/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/09/2005, DJ 08/05/2006 p. 172)

DA FALTA DE AUTUAÇÃO POR COMETIMENTO DE ILICITUDE

Autuada mediante procedimento de aferição indireta, não consta nos autos que tenha sido providenciado Representação Fiscais para Fins penais.

Muito embora tudo o que a Autoridade autuante tenha relatado sobre indícios de ilicitudes, não autuou a empresa pelas razões narradas e tampouco exortou o art. 135 do CTN para imputar solidariedade do sócio-gerente.

O EREsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2004, DJ 19/04/2004 p. 149 e o Processo Administrativo Fiscal nº 10074.001220/98-64 reiteram os pressupostos do art. 135 do CTN :

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Nº 10074.001220/98-64

"Processo Administrativo Fiscal nº 10074.001220/98-64

Nº Recurso 130500

8ª Câmara

Contribuinte: VILLA ORNES COMERCIAL IMPORTADORA LTDA

Recurso Voluntário - Provimento Parcial Por Unanimidade

Data da Sessão: 05/11/2003

Relator(a): Nelson Lósso Filho

Nº Acórdão 108-07601

Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

"EMENTA: "(...) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI – De acordo com o contido no artigo 135 do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. **Provada nos autos a utilização de interposta pessoa para fraudar o recolhimento de tributos federais, deve a responsabilidade tributária por tal ilícito recair sobre a pessoa física do sócio ou diretor da beneficiada. (...)".**

ERESP 260107/RS

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN.

PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

*A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade **ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.***

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou

representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal.

Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados.”

(EREsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2004, DJ 19/04/2004 p. 149) ”

Não obstante o encimado, a Procuradoria Geral da Fazenda - PGFN , expõe entendimento sobre a questão no PARECER PGFN/CRJ/CAT Nº 55/2009 - Aprovado, em 14/01/2009. Chamo atenção para o dizeres na letra "m", *verbis*:

"m) a responsabilidade do administrador não tem natureza de obrigação tributária em sentido estrito, porquanto não decorre de fato lícito, **mas sim ato ilícito (art. 3º, CTN); logo sua obrigação não precisa ser ‘constituída’ por lançamento**, bastando que seja ‘declarada’, seja por autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (por meio da CDA), seja pela autoridade judicial; (...).”

" PARECER PGFN/CRJ/CAT Nº 55/2009 _ Aprovado, em 14/01/2009

“(...) q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento. (...)”.

“(...) l) a obrigação do responsável é autônoma à da pessoa jurídica no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), mas é subordinada no que tange à existência, validade e eficácia; a obrigação da pessoa jurídica

contribuinte, por sua vez, independe da obrigação do responsável no que tange a esses elementos;

m) a responsabilidade do administrador não tem natureza de obrigação tributária em sentido estrito, porquanto não decorre de fato lícito, mas sim ato ilícito (art. 3º, CTN); logo sua obrigação não precisa ser 'constituída' por lançamento, bastando que seja 'declarada', seja por autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (por meio da CDA), seja pela autoridade judicial; (...)"

Relatório Fiscal - REFISC faz difusos comentários não restando efetivamente fundamentada a imputação de solidariedade da pessoa física.

DA IMPUGNAÇÃO

Na sua impugnação, EQUIVOCADAMENTE o contribuinte registra que teria sido autuada na forma do art. 135 do CTN que não consta no Relatório de Fundamentos Legais e sequer fora exortado no Relatório Fiscal.

No item 39 do REFISC a Autoridade autuante chama atenção que "somente pode ser investido nesta condição (de devedor solidário), quando presentes todos os requisitos legais " :

*" 39. A possibilidade de atribuir a responsabilidade tributária por solidariedade, via legislação ordinária, exige, entretanto, o atendimento dos requisitos do CTN, sob pena de não ser juridicamente possível, pois, em ocorrendo a solidariedade tributária, a obrigação de pagar o tributo passa a ser compartilhada pelo sujeito passivo originário - aquele diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador, para um terceiro - com o chamado responsável tributário, que, entretanto, **somente pode ser investido nesta condição (de devedor solidário), quando presentes todos os requisitos legais** enumerados no próprio CTN, ao qual se deve submeter a legislação ordinária e os atos normativos. "*

DAS HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE

O código Tributário Nacional - CTN registra previsão de imputar responsabilidade solidária nos arts. 124 e 135, *vebis*:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I - as pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas **expressamente designadas por lei.***

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

*"Art. 135. São **pessoalmente responsáveis** pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes **de atos***

praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Referindo-me ao art. 124, ressalto que o legislador determina que ocorra interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Não vejo como a figura do sócio-administrador, representante da pessoa jurídica, possa como pessoa física se responsabilizar, por exemplo por inadimplências bancárias da pessoa jurídica. Assim, o interesse comum pode afetar o sócio de fato mas **não o sócio de direito**.

Embora Autoridade autuante no REFISC conduza o leitor a idéia de que houvera sido cometido CRIME TRIBUTÁRIO, procedeu a autuação por aferição indireta e no corpo do documento e tampouco nos autos não consta que se tenha aberto Representação Fiscal para Fins Penais. O comentário tem pertinência na medida em que houvesse sido a empresa autuada por prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos resultando, então poder-se-ia exortar o disposto no art. 135 supra atribuindo-se responsabilidade pessoal os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Na forma da resposta da Resolução 2403000.168, a autoridade relacionou no item 2.1.2 o resultado da ação no sujeito passivo solidário Mafrinorte Mat. Frig. do Norte Ltda também auditada pela mesma Autoridade autuante em ação concomitante.

O resultado aduz que, também, aquela empresa não sofreu Representação Fiscal para Fins Penais:

"2.1.2. Da mesma forma, integra este relato, como anexo, o Mandado nº

02.1.01.00-2010-00237.7, sujeito passivo Mafrinorte Mat. Frig. do Norte Ltda. O resultado da ação fiscal está demonstrado no quadro abaixo e os Relatórios Fiscais, conforme é solicitado na Resolução, são anexados.

AIPO	PROCESSO	DEBCAD VALOR
AIOP	39 14337.000236/2010-	37.299.906-9 392.637,42
AIOP	83 14337.000237/2010-	37.299.907-7 2.806.682,48
AIOP	28 14337.000238/2010-	37.299.908-5 794.059,51
AIOA	72 14337.000239/2010-	37.299.909-3 14.317,78

AIOA	05	14337.000240/2010-	37.299.910-7 64.022,48
------	----	--------------------	------------------------

Com argumentos sobre constituição de Grupo Econômico, de ocorrência crimes de dissimulação, simulação ou omissão, de constatação de **abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação do estatuto ou contrato social de desconsideração da personalidade jurídica**, nos itens 41 a 54 a Autoridade autuante expressa sua motivação para imputar solidariedade a pessoa física, com base no disposto no art. 124 do CTN, *verbis*:

"40. Com efeito, o CTN estabelece as condições para que seja estabelecida a solidariedade:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

41. Duas são, portanto, as situações autorizadas pelo CTN, para que se possa fazer incidir a solidariedade:

a) Inciso I do art. 124 do CTN (as pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal): os "grupos econômicos", justamente por constituírem um conjunto de contribuintes, sob a direção, controle ou administração de um mesmo conjunto de pessoas, têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de grupos econômicos de fato, nos quais são identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação ou omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos, além do fato de que, a prática de ilegalidades, como se verá adiante, determina, por si só, a solidariedade dos contribuintes envolvidos.

b) Inciso II do art. 124 do CTN (as pessoas expressamente designada por lei): como já observado, a Lei 8.212, de 24/07/1991, seu Regulamento, o Decreto 3.048, de 06/05/1999 e a Instruções Normativas SRP3 e RFB971, vêm exatamente, de acordo com o permissivo legal do CTN, atribuir responsabilidade legal aos integrantes dos grupos econômicos, sejam quais forem: de direito ou de fato, estes últimos, regulares ou irregulares.

42. Portanto, em síntese, a responsabilidade tributária, por sujeição solidária é possível, por expressa autorização legal - CTN, art. 124, incisos I e em consonância com a autorização do CTN, está expressamente prevista na legislação previdenciária."

A Autoridade autuante no item 45 de seu relatório induz inferir que concluiria por desconsiderar a personalidade jurídica da autuada. Cumpre ressaltar que, contraditoriamente, no item 47 do REFISC, é a própria Autoridade autuante que lembra a

impossibilidade de prosseguir no seu objetivo em razão do disposto § único do art. 116 do CTN:

"45. Ou seja, primeiro, a Lei reitera a responsabilidade solidária dos integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito. Depois, determina a desconsideração da personalidade jurídica. Desta forma, constatado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação do estatuto ou contrato social será promovida a desconsideração da personalidade jurídica, não importando qual a aparência ou a forma com a qual se pretendeu revestir o sujeito passivo. "

*"47. Não obstante o § único do art. 116 do CTN (introduzido pela Lei Complementar 104, de 10/01/2001) estabelecer que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **estar condicionada aos procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária**, nada impede a possibilidade de caracterização de "grupo econômico de fato" na auditoria-fiscal, pois o próprio art. 149 do CTN estabelece a obrigação do Fisco realizar o lançamento ou sua retificação, em se constatando irregularidades ou ilegalidades. O § 3º do art. 33 da Lei 8.212, de 24/07/1991, assim como o § único e "caput" do art. 233 do Decreto 3.048, de 06/05/1999 também vinculam o fisco previdenciário a realizar o lançamento, neste caso. "*

Muito embora não tenha sido reiterado o art. 124 do CTN em que se escuda a Autoridade autuante para imputar a solidariedade da pessoa física, no item 54 do REFIS se consolida a síntese da motivação que o levava a tal entendimento:

*"54. Dessa forma, caracterizada a formação de grupo econômico, MAFRINORTE e a responsabilidade do sócio administrador dos sujeitos passivos - Sr. Paulo Afonso Costa, detentor de mais de noventa e oito por cento das quotas das capitais das empresas destacadas, e principal interessado na situação delineada nos pontos anteriores e em consonância com a legislação citada - **são chamados a responder pelos créditos tributários** constituídos no curso da ação fiscal, **sendo ambos intimados dos créditos lavrados no curso da auditoria**, não aplicável a valores devidos a outras entidades ou fundos (terceiros), AIOP DEBCAD 37.290.938-8, lavrando-se **Termo de Sujeita Passiva Solidária - TSPS.**"*

DOS TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

ÀS FLS 478/ 481, registram-se as emissões dos Termos de Sujeição Passiva Solidária para a pessoa Jurídica MAFRINORTE MATADOURO E FRIGORÍFICO DO NORTE LTDA e para a Pessoa Física PAULO AFONSO COSTA - CPF 05508584668.

Relevante ressaltar que nos sobreditos documentos não se verificam registros de dispositivos legais para imputação da solidariedade. Também no Relatório de Fundamentos Legais às fls 22, não se verificam tais dispositivos.

No Termo de Sujeição Passiva Solidária para a pessoa física a Autoridade autuante apenas procedeu ao destaque abaixo:

*" No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e no curso da ação, constatamos a responsabilidade **solidária do sócio administrador**, conforme consta nos relatórios fiscais dos autos de infração lavrados.*

Fica o sujeito passivo solidário CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado relativamente às contribuições previdenciárias na data de 25 de Junho de 2010, contra o sujeito passivo acima identificado, cujas cópias, juntamente com o presente Termo são entregues neste ato.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em três vias de igual teor e forma, assinado pelo(s) Auditor(es) da Receita Federal do Brasil e pelo sujeito passivo solidário ou seu representante legal, que neste ato recebe uma das vias."

Eros Graus leciona que " não se interpreta o direito em tiras" . Assimilada a lição , por analogia , também não se interpreta os normativos em tiras mas de forma sistêmica. Isto posto, não vejo como corroborar o lançamento.

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso Voluntário para NO MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Relator - Ivacir Júlio de Souza.

DO RECURSO DA AUTUADA ATIVO ALIMENTOS EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA

DAS PRELIMINARES

DA PRIORIDADE PARA JULGAMENTO

De plano cumpre lembrar que o processo em comento é apenso e derivado do processo principal nº 14337.000211/2010-35 o qual sob minha relatoria nesta mesma sessão pugnei pela nulidade em razão dos motivos abaixo transcritos. Aduz que a Turma NEGOU PROVIMENTO

"Relevante ressaltar que, nas hipóteses de prioridade para julgamento destacadas nos sistemas eletrônicos, e-processo, é praxe constar o registro do motivo , por exemplo " ocorrência de Representação Fiscal para Fins Penais" e outras de igual importância,.

Muito embora situado no rol das prioridades, aduz que o presente processo não informa a razão de sua inserção na

referida relação sendo lícito portanto, inferir que o grau lhe atribuído é dos menores. Talvez a inclusão tenha ocorrido pela demora na tramitação.

No Relatório Fiscal abriram-se muitas frentes. Para ser efetivo há que se enfrentar o que ficou **traduzido como razão do lançamento** observado na forma dos fundamentos legais trazidos nas fls.22 referendado pelo registro no item 55 do Relatório Fiscal, verbis:

" FATOS GERADORES

55. Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas neste AIOP as remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurados empregados.

56. As bases de cálculos apropriadas neste crédito previdenciário **foram obtidas por arbitramento**. A utilização do arbitramento esta condizente com o Art 33 da Lei 8212 e alterações posteriores, pois a empresa não apresentou todos os elementos solicitados nos termos fiscais, além de manifestar explicitamente que os abates não são contabilizados em sua totalidade, conforme se verifica nos subitens seguintes."

DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

O relatório de Fundamentação Legal do Débito – FLD colacionado às fls. 22 registra o abaixo:

"062 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA - EMPRESAS EM GERAL

062.05 - Competências : 07/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 06/2007, 08/2007 a 09/2007

MP nº. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18,1; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, **art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos 3. e 6.**; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235."

Do encimado, os núcleos a se verificar para comprovar ou não a pertinência do lançamento são valores lançados na contabilidade que, segundo a Autoridade autuante não têm seus beneficiários identificados bem como se as importâncias apropriadas como outros custos foram ou não justificadas documentalmente. Neste sentido, pontos de relevo precisam ser destacados, senão vejamos:

Logo no início do Relatório Fiscal às fls.60, no item 2, a Autoridade autuante ,sem apontar qual a documentação a que se refere, chama atenção com o destaque que faz quando registra que : **"parte da documentação analisada no curso da ação**

fiscal, foi apreendida na Operação Arroba do Departamento de Polícia Federal:”

“2. Parte da documentação analisada no curso da ação fiscal, foi apreendida na Operação Arroba do Departamento de Polícia Federal, procedimento que contou com Mandado de Busca Apreensão, processo nº 2007.371-8, expedido pelo Dr. Ronaldo Desterro, Juiz de Direito da Subseção Judiciária de Castanhal (PA), datado de 27/06/2007. Um dos auto de apreensão é acostado a este Auto-de-Infração (anexo 27).”

Cumprе ressaltar que o sobredito anexo 27 a que se refere a Autoridade autuante, consta colacionado às fls 353 tratando-se o mesmo exatamente o citado Mandado de Busca Apreensão, processo nº 2007.371-8, expedido pelo Dr. Ronaldo Desterro, Juiz de Direito da Subseção Judiciária de Castanhal (PA), datado de 27/06/2007. No documento em apreço, se registra a relação do que fora apreendido por ocasião do cumprimento do Mandado. O termo informa que se trata de documentos mas não identifica o conteúdo das caixas.

Conforme registro de fls. 61, a ação fiscal teve início em 29/03/2010 com a ciência postal ao sujeito Passivo no **Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF** :

“ 5. Os serviços de fiscalização, autorizados pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 02101002010-00238, foram iniciados em 29/03/2010 com a ciência postal ao sujeito Passivo no **Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (anexo 01..**”

Leitura atenta faz perceber que datado de 27/06/2007, o referido Mandado de Busca e Apreensão **não é contemporâneo** à ação fiscal que teve início em 29/03/2010 e, tampouco, aos fatos geradores que ensejaram a autuação em comento cujas ocorrências se observa iniciadas em 01/07/2005 e findas em 30/09/2007.

Ainda sobre o anexo 27, supra, o Mandado do Busca, revela que o Auto de Apreensão de documentos fora emitido não em face da autuada mas da empresa **MAFRINORTE MATADOURO E FRIG. DO NORTE**, que, mais tarde, viria integrar empresa do grupo.

DAS OPERAÇÕES DE ROTINA

Cumprе ressaltar que não se alcança nos autos que a ação fiscal em tela tenha sido provocada por algum expediente do MP, da Polícia Federal ou tenha recebido enquadramento especial de procedimento.

Emitido nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 o Mandado de Procedimento Fiscal não faz **registro excepcional** para a ação fiscal autorizada:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO
Nº 02.1.01.00-2010-00238-5

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL

NOME EMPRESARIAL/NOME: ATIVO ALIMENTOS
EXPORTADORA E IMPORTADORA EIRELI

ENDEREÇO:ROD CASTANHAL INHANGAPI, S/N
COMPLEMENTO: KM 4,5

BAIRRO: ZONA RURAL **UF:** PA

CNPJ/CPF: 06.128.996/0001-00 **MUNICÍPIO:** CASTANHAL
CEP:68.745-000

PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO

TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :

Contrib Previdenciárias e para Outras Entidades e Fundos

PERÍODOS :

03/2005 a 12/2007

ENCAMINHAMENTO

Determino, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.

Este Mandado deverá ser executado até 16 de Julho de 2010. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.

Belém, 18 de Março de 2010.

Às 24, no Relatório de Vínculos, consta que a MAFRINORTE MATADOURO E FRIG DO NORTE passou a integrar vínculo com o sujeito passivo a partir de abril/2009.

*Relevante ressaltar que os créditos tributários em comento foram constituídos para o período de 01/07/2005 a 30/09/2007 quando a empresa supra **ainda não integrava o quadro societário da autuada.***

*Nas fls.66 do Relatório Fiscal registra-se que MAFRINORTE MATADOURO E FRIG DO NORTE **integra o quadro societário da autuada** ATIVO ALIMENTOS EXP. E IMP. LTDA .*

Às 24, no Relatório de Vínculos, consta que a MAFRINORTE MATADOURO E FRIG DO NORTE passou a integrar vínculo com o sujeito passivo a partir de **abril/2009**.

O destaque faz notar que o vínculo é :

- anterior à ação fiscal (início em **29/03/2010**) ;
- posterior ao Mandado de Busca e Apreensão (datado de **27.06.2007**) ; e
- posterior aos fatos geradores ocorridos no período **07/2005 a 09/2007** conforme registro dos levantamentos às fls. 005.

Conforme registro de fls. 61, a ação fiscal teve início em **29/03/2010** com a ciência postal ao sujeito Passivo no **Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF** :

“ 5. Os serviços de fiscalização, autorizados pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 02101002010-00238, foram iniciados em **29/03/2010** com a ciência postal ao sujeito Passivo no **Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (anexo 01)** ..”

O Termo de Início foi recebido pelo de contribuinte mediante o Aviso de Recebimento-AR, fls.111.

DA PREJUDICIAL DE NULIDADE

A Recorrente vem de argüir nulidade desde em sede de impugnação.

DA AFERIÇÃO INDIRETA

No Relatório Fiscal- REFISC, consta que o Auto de Infração nº Debcad 37.290.943-4, em comento refere-se às contribuições incidentes sobre as **remunerações pagas**, devidas ou creditadas **aos segurados empregados** (segurados, empresa e riscos ambientais do trabalho), **lavrado por aferição indireta** considerando como base de cálculo das contribuições previdenciárias

valores lançados na contabilidade que, segundo a Autoridade autuante **não têm seus beneficiários identificados** bem como as importâncias apropriadas como **outros custos que não foram justificados documentalmente.**

Relevante ressaltar que às fls. 69, no item 19 do sobredito REFISC, a Autoridade autuante revela que a empresa possuía, até o mês de dezembro de 2006, apenas **UM FUNCIONÁRIO**.

" 19. "..... Ponto mais interessante: a empresa possuía, até o mês de dezembro de 2006, apenas **UM FUNCIONÁRIO**. "

Merece destaque o fato de no REFISC não ter sido feito alusão da existência de empregados sem registros.

Ponto de relevo é que embora a Autoridade autuante tivesse constatado que empresa tinha apenas um funcionário até janeiro de 2007, imputou por aferição indireta, pagamentos à este único empregado de valores que exorbitam a razoabilidade tanto pela expressão quanto pelas súbitas variações mensais :

07/2005 - R\$ 1.196.799,33

08/2005 - ----- Nihil

09/2005 - R\$ 128.413,46

10/2005 - R\$ 130.461,70

11/2005 - R\$ 143.280,10

12/2005 - R\$ 165.843,36

01/2006 - R\$ 519.628,49

02/2006 - R\$ 335.621,89

03/2006 - R\$ 694.748,64

04/2006 - R\$ 542.335,10

05/2006 - R\$ 759.963,64

06/2006 - R\$ 598.750,84

07/2006 - R\$ 540.689,83

08/2006 - R\$ 415.839,11

09/2006 - R\$ 384.592,20

10/2006 - R\$ 654.832,23

11/2006 - R\$ 494.778,07

12/2006 - R\$ 473.885,41

DA AFERIÇÃO INDIRETA E DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Fábio Zambitte Hibrahim, na página 390, da 16ª Edição de sua consagrada obra Curso de Direito Previdenciário, dissertando sobre Aferição Indireta exorta o Princípio da Proporcionalidade e nos traz que : " Como a contribuição não tem efeito de penalidade , não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção ", verbis:

" há regra elementar de direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude e, portanto, será obtido

um meio de quantificar o valor devido à Previdência Social. Daí surge a idéia de aferição que é a obtenção do valor devido por outros meios previstos em lei. Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade de identificação da base de cálculo real. Ainda deverá atender ao Princípio da Proporcionalidade, porque não poderá a SFRB, aferir valor irreal, evidentemente acima do devido. As aferições deverão seguir critérios, que, dentro do possível, se aproximem ao máximo do real devido. Como a contribuição não tem efeito de penalidade, não poderá a SFRB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória a ser cobrada mediante auto de infração "

DOS CRÉDITOS CONSTITUÍDOS

No item 58 do Relatório Fiscal a fiscalização informa que as bases de cálculo utilizadas para proceder a aferição indireta foram os valores lançados na contabilidade e que não tem seus beneficiários identificados, bem como outros custos verbis:

"58. Desse modo, a fiscalização aferiu as salários de contribuições, considerando como bases de cálculos das contribuições previdenciárias os valores lançados na contabilidade e que não tem seus beneficiários identificados e as importâncias apropriadas como outros custos que não foram justificados documentalmente."

Embora a Autoridade autuante não aponte em que folhas estariam colacionados os documentos que registram os créditos referidos no item 58 acima, na forma da planilha de fls. 36/58, estes foram constituídos pelos valores obtidos nas competências 07/2005 a 09/2007, onde o Auditor deixa claro que tomou como base de cálculos - BC - os lançamentos da contabilidade referentes a custos, matéria prima e saldos de caixa.

No Relatório da Diligência às fls. 808, este ponto foi questionado:

"Nos relatórios Discriminativos do Débito – DD de fls. 06 a 010 constam as bases de cálculo arbitradas pela Autoridade autuante conforme abaixo se transcreve: (...)

Como se observa, os valores atribuídos como mensalmente pagos aos empregados e até mesmo a falta de pagamentos na competência 07/2007 denotam variações bruscas, expressivas e aleatórias para mais e para menos de um mês para outro na forma determinada como remunerações aos segurados. A busca da verdade material estabelecida na exegese do art. 142 do Código Tributário Nacional CTN, exige esclarecimentos."

Ressalte-se que no registro do item 56.3 do Relatório Fiscal quando a Autoridade autuante informa que no anexo 5 estariam os valores de outros custos para ano de 2007 não justificados, está se referindo às planilhas 01 e 02 :

“56.3. O contribuinte deixou de justificar lançamentos verificados na sua escrita contábil, mesmo regularmente intimada, como ocorre com os valores referentes a outros custos, ano de 2007 que integram planilha do termo intimação fiscal final (anexo 05).”

Aduz que colacionados às fls. 119/164 os valores a que se refere o anexo 5, em resumo, traduzem inúmeros lançamentos contábeis das contas de despesas(119/121) e de custos (122/164) da empresa que foram utilizados como base de cálculo para o arbitramento.

Na sequência, sem apontar quais das dezenas de lançamentos do citado Anexo 29, a autoridade autuante, motivando a autuação de forma genérica, registrou que existiam diversos sem identificação dos beneficiários. Aduz que nas 102 páginas colacionadas chanceladas como anexo 29, a leitura aponta o contrário do que afirma o Relatório Fiscal. Os registros informam beneficiários:

“56.4. Além desse fato, constam diversos lançamentos - conforme se verifica nos razões (anexo 29) - sem a identificação dos beneficiários.”

Ressaltando que o crédito fora constituído até as competências 001/07/2005 a 30/09/2007, aduz que o sobredito Anexo 29 consta colacionado nas renumeradas fls.359/462, verificando-se tratar de cópias do livro Razão número 5, onde se registram as despesas e custos da autuada tão-somente até 31/12/2006. Aqui peca pela falta. Disponibilizaram-se, também, todas as páginas do razão anteriores à constituição do crédito de 01/05 até 06/05 que por desnecessárias, peca pelo excesso :

Às fls.802, conforme a Resolução 2403000.168, este Colegiado converteu o julgamento em diligência. Na oportunidade, entre outras solicitações foi requerido:

" Que se esclareça quais foram os empregados que receberam os pagamentos e as razões das bruscas variações das bases de cálculos arbitradas como remuneração dos segurados empregados;"

Em resposta a Autoridade autuante revela que não há vínculos das bases com pagamentos a segurados em razão do arbitramento e sem responder ao questionamento das bruscas e expressivas oscilações afirmou que não procedeu de forma aleatória posto que teria obtido as informações dos registros contábeis, verbis :

"2.3.1 As justificativas prestadas nos itens anteriores já deixaram clarificadas que não há possibilidade em enumerar os segurados que receberam as remunerações consideradas pela fiscalização, pelo fato que as bases de cálculo foram arbitradas.(...)

2.3.2 Ademais, a fiscalização, como critério para arbitramento, não lançou mão de nenhum procedimento aleatório, mais sim daquilo que foi disponibilizado pela própria empresa: sua escrita contábil. Nesse sentido, foram consideradas como bases de

cálculo das contribuições previdenciárias as despesas lançadas na contabilidade que não possuem os beneficiários identificados, bem como custos não justificados documentalmente, nos termos exarados no relatório fiscal. Repisando: a empresa não apresentou a comprovação documental daquilo que foi contabilizado como despesas/custos. A adoção do arbitramento está amparada pelo art. 33 da Lei 8212/91 e alterações"

DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

A narrativa no REFISC , trazendo à colação indícios de que fora praticado SIMULAÇÃO e FRAUDE forma convicção de que o lançamento iria proceder autuação por cometimento de crime tributário com concomitante Representação Fiscal para Fins Penais, entretanto , ao final, isso não se configura e a Autoridade autuante meramente procede ao lançamento por aferição indireta .

No Relatório de Fundamentos Legais às fls. 22, não são exortados dispositivos insertos no rol dos crimes tributários . A multa aplicada nos termos do art. 35, I, II e III da Lei 8.212/91 faz claro que apesar de colacionar indícios de ação criminal a penalidade não foi agravada na previsão de procedimentos com intenções dolosas.

DOS ARGUMENTOS EXTEMPORÂNEOS

No item 56.7 do Relatório Fiscal , a Autoridade autuante, referindo-se `a uma correspondência datada de novembro de 2006, sobre ocorrências situadas entre 2004 /2006, período não alcançado pelo lançamento, cita o episódio como elemento cabal de prova da irregularidade e artimanha criminoso para imputar o procedimento de aferição indireta para constituição dos créditos 07/2005 a 09/2007:

"56.7. Além da sonegação documental, a empresa confessa literalmente que seu movimento contábil não registra toda sua movimentação, haja vista o diálogo contido no anexo 24, citado em item anterior

e) Há uma correspondência de TIÃO CONTABILIDADE, CRC-GO 5043 T-PA, CPF 168.656.501-15, datada de novembro de 2006, anexo 24, DIRIGIDA a Ativo Alimentos de Água Azul do Norte (PA), AT. Sr. José Antônio Barboza, constando o seguinte:

Meu prezado José Antônio, conforme combinamos já tenho em mãos extraídos da documentação enviada à contabilidade o levantamento fiscal, detalhado tanto das entradas quanto de saídas, da Ativo Alimentos, filial de Água Azul do Norte, correspondente ao período de setembro de 2004 a outubro de 2006.

Outro fator que chama muito a atenção e está nessa planilha de levantamento é a disparidade existente comparando as quantias de entradas constantes em notas fiscais série 2, de bovinos - CFOP 1101 e a quantidade de bovinos enviado para ser industrializado, através das notas fiscais série 1 - CFOP 5924, podemos estar na mira da Receita Estadual. Pois, é um alvo fácil e estamos sujeito em caso de fiscalização por parte do Estado, se ainda não haja nenhuma Fiscalização em Profundidade realizada pela SEFA."

DA CONFISSÃO DE NÃO CONTABILIZAÇÃO

Embora extemporâneo, não se pode olvidar o grave registro que a autoridade autuante faz às fls.102, quando no item 56.7 do seu Relatório o Fiscal revela que : " Além da sonegação documental, a empresa confessa literalmente que seu movimento contábil não registra toda sua movimentação, haja vista o diálogo contido no anexo 24, citado em item anterior "

Colacionado pela Autoridade autuante, o referido anexo 24, datado de 16/11/2006, encontra-se às fls.349/350 e com grifos de minha autoria, abaixo o transcrevo na íntegra. Cumpre notar que o diálogo ali contido se processa em torno da documentação enviada para a contabilidade que conclui por eventuais retificações de DIEF'S posto que estariam vulneráveis à legislação ESTADUAL nos aspectos de ICM e ainda sobre FUNRURAL, PIS COFTNS, CSLL E IR. Isto posto, de plano, caberia na oportunidade ter sido verificado junto à empresa, à luz de elementos probantes, mediante intimação, informar se teriam realizado as retificações aventadas. Da forma como ficou não se tem notícias se providências foram tomadas e quais.

Da atenta leitura do supra-referido documento, faço juízo de que não se vislumbra conluio mas preocupação em retificar DIEF's referentes a diferença de ICMS À RECOLHER antes de serem intimadas pela Fazenda Estadual . Na parte final da correspondência fica claro que se trata de uma resposta a uma proposta de auditoria que a autuada fizera para proceder eventuais correções :

" Vale ressaltar que aceito a proposta desse extra trabalho, para completá-lo necessariamente precisamos dos valores pagos através dos DAE's referente aos recolhimento do ICMS referente ao período de setembro 2004 a março/2006, para definir se há ou não diferença de ICMS À RECOLHER, bem como para possíveis REFITIFICAÇÃO de DIEF's referente ao mesmo período "

A ÍNTEGRA :

"Meu Prezado José Antônio, conforme combinamos já tenho em mãos extraído da documentação enviada à contabilidade o levantamento fiscal, detalhado tanto das entradas quanto de saídas, da Ativo Alimentos Ltda, filial de Água Azul do Norte, correspondente ao período de 3 setembro de 2004 a outubro de 2006 Neste levantamento em planilhas é possível visualizar com clareza a situação da empresa no que tange os seus encargos no aspecto tributário, tal como: ICMS à razão de 1,8%; bem como o ICMS 3%, sobre as entradas de gado em pé ao valor de pauta

fiscal agregado com 30%, conforme estabelece a legislação Estadual para as empresas que não possui a extensão ou não gozam de benefício fiscal, pelo uso do controle de abate, filax. Pode ser visto também a real situação do FUNRURAL, PIS COFTNS, CSLL E IR. Esses quatro últimos claro, em caso do regime de tributação presumida. Outro fator que chama muito a atenção e está nessa planilha de levantamento é a disparidade existente comparando as quantias de entradas constantes em notas fiscais série 2, de bovinos - CEOP 1101 e a quantidade de bovinos enviados para ser industrializado através das notas fiscais série 1 - CFOP 5924, podemos estar na mira da Receita Estadual . Pois é um alvo fácil e estamos sujeito em caso de fiscalização por parte do Estado se ainda não haja nenhuma Fiscalização em Profundidade realizada pela SEFA.

Vale ressaltar que aceito a proposta desse extra trabalho, para completá-lo necessariamente precisamos dos valores pagos através dos DAE's referente aos recolhimento do ICMS referente ao período de setembro 2004 a março/2006, para definir se há ou não diferença de ICMS À RECOLHER, bem como para possíveis REFITIFICAÇÃO de DÍEF's referente ao mesmo período., lembrando que o período de abril/2006, em diante faz parte dos honorários devidamente pagos, conforme nosso contrato de trabalho verbal firmado com a Ativo Alimentos Ltda, filial Água Azul do Norte.

Para o período em questão, ou seja, setembro/2004 a março/2006, correspondente 19(dezenove) meses à razão de 1(um) salário mínimo/mês.”

O relatório de Fundamentação Legal do Débito – FLD colacionado às fls. 22 registra o abaixo:

“062 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA - EMPRESAS EM GERAL

062.05 - Competências : 07/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 06/2007, 08/2007 a 09/2007

MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18,1; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos 3. e 6.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.”

Analizando a legislação apontada no item 062 que motivou a fundamentação legal para o procedimento de aferição indireta, tem-se que o fizeram sob o comando da Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos §§3º e 6º, Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.

Cumprer destacar que o Legislador não determina lançar de ofício qualquer importância, mas sim a importância devida havendo pois que as bases escolhidas sejam estabelecidas mediante patamares lógicos e consistentes, 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

(...)

§ 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)

(..)

§ 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.”

No que concerne ao art. 235 do Decreto 3.048/91, o legislador concebe que a aferição indireta será implementada após a constatação, leia-se comprovação, da imprestabilidade da contabilidade "e" de qualquer outro documento da empresa da empresa.

Ressalte-se que o Legislador remetendo-se ao movimento real da remuneração do segurado, não faculta uma coisa " ou" outra mas determina uma "e" outra seguido de desconsideração, que presume-se formal, da contabilidade, verbis:

“Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

Por ocasião da ação fiscal encerrada em, 25/06/2010, conforme o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF às fls 485, notificada por Aviso de Recebimento-AR colacionado às fls, 487, em 29/07/2010, vigia a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009 cuja previsão de se aferir indiretamente as bases de cálculo, método extremo de apuração, se verifica incluída, não por acaso, no sugestivo título VI das atividades fiscais e dos procedimentos especiais.

Com destaque para o comando do art. 447, aduz que a aferição indireta tem nos art. 446 / 449 o amparo que legitima sua utilização, verbis:

“ Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. ”

Do sobredito, embora no curso da ação fiscal não tenha sido emitido documento formal de desconsideração da contabilidade, implicitamente restou caracterizado que a escrituração contábil da empresa é imprestável e seu conteúdo não tem valor algum. Assim, não se alcança válido constituir o crédito sobre aqueles dados desconsiderados.

DOS PARÂMETROS PARA AFERIÇÃO INDIRETA

Nas empresas em geral, pode-se ter como bons parâmetros para a base de cálculo da contribuição previdenciária a ser aferida indiretamente os fatores abaixo descritos tomados em conjuntamente ou não :

- o porte da empresa, o número de segurados a serviço da empresa e o valor médio das últimas contribuições apuradas ou recolhidas, em período anterior ou posterior ao período da base de cálculo aferida indiretamente, devidamente atualizadas com os mesmos índices de reajustamento salarial da respectiva categoria ou do salário mínimo nacional;

- o piso salarial da categoria, fornecido pelo sindicato ou órgão de classe ou, na falta deles, os valores médios de salários publicados em jornais ou revistas de grande circulação;

- o resultado de subsídio à fiscalização (SF);

- os fatos constatados mediante verificação física;

- a existência de Auto de Infração emitido pela fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE);

- o livro de inspeção do trabalho;

- as reclamações trabalhistas;

- o número de empregados registrados, apurado em fiscalização anterior;

- o histórico dos recolhimentos previdenciários efetuados anteriormente pela empresa e as guias de contribuição sindical;

- a massa salarial obtida junto ao banco de dados do INSS;

- a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF);

I - o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) e o extrato dos depósitos para o FGTS, com relação ao período anterior ao da implantação da GFIP;

- os livros de imposto sobre serviços, de medida de produção, de entrada e de saída de mercadorias;

- as notas fiscais, faturas, os recibos ou contratos;

- a grade curricular obtida junto à Superintendência ou Delegacia de Ensino;

- o montante de mão-de-obra fornecido pelos sindicatos ou pelos órgãos gestores de mão-de-obra (OGMO);

- outros elementos que, pela natureza da atividade da empresa, proporcionem base para a aferição indireta..

Como visto alhures, a Autoridade aututante entendeu que a contabilidade da autuada era imprestável. Entretanto no caso em comento, no item 2.2.6.10, subitem 2.3.2 - da Resposta da Diligência, às fls. 830, a autoridade autuante reitera que utilizou os registros contábeis como base de cálculo, verbis:

“2.2.6.10, Finalizando, a omissão documental: No item 03 do Termo de Intimação Final - Complementar, a fiscalização INTIMA o sujeito passivo a justificar documentalmente todas as despesas. A não apresentação dos elementos é mencionada no relatório fiscal. Encerrando este item e repisando o já afirmado:

não há de se falar em contabilidade regular se inexistem documentos que suportem à escrita. (...)

2.3.2 Ademais, a fiscalização, como critério para arbitramento, não lançou mão de nenhum procedimento aleatório, mais sim daquilo que foi disponibilizado pela própria empresa: sua escrita contábil. Nesse sentido, foram consideradas como bases de cálculo das contribuições previdenciárias as despesas lançadas na contabilidade que não possuem os beneficiários identificados, bem como custos não justificados documentalmente, nos termos exarados no relatório fiscal. Repisando: a empresa não apresentou a comprovação documental daquilo que foi contabilizado como despesas/custos. A adoção do arbitramento está amparada pelo art. 33 da Lei 8212/91 e alteração.”

DA INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO E DA RESPOSTA DA EMPRESA

Às fls. 118 - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL – FINAL recebido pelo contribuinte em 31/05/2010 (AR de fls, 165) , com prazo para apresentação em 7 dias , entre outros documentos, solicitava que o contribuinte apresentasse comprovantes das despesas e custos, conforme discriminados nas planilhas 01 e 02 :

“Prazo: 07 dias Período de apuração: 03/2005 a 12/2007

(...)

- Comprovantes das despesas e custos, conforme discriminados nas planilhas 01 e 02, em anexo.”

Às fls 187, datado de 07/06/2010, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. Final consta colacionada pela Autoridade autuante, correspondência da empresa dando conta de que teriam sido atendidas todas as intimações e apresentado toda documentação requerida, inclusive os comprovantes das despesas e custos :

(..) Em anexo, a Fiscalizada apresenta os seguintes documentos:

- Acordos, convenções e dissídios coletivos;

- Apólices de seguro de vida

- Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, inclusive para abate de bovinos;

- Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivo Digital da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores;

- Comprovantes das despesas e custos, conforme discriminado nas planilhas 01 e 02 que acompanharam o Termo de Intimação Fiscal nº.Final.

Ao ensejo, a Fiscalizada também apresenta as Notas Fiscais de Entrada, o Livro de Registro de ICMS, e os Livros de Registro de

Entrada e Saída, relativos à filial de CNPJ/MF nº. 06.128.996/0002-82.

A Fiscalizada esclarece que, na resposta protocolizada perante esta Delegacia Fiscal no dia 19/04/2010, já apresentou os seguintes documentos:

Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais, e avulsos);

- Regulamento dos benefícios concedidos ao trabalhador;

- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;

Documentação dos salários família e maternidade;

Rescisões de Contrato de Trabalho;

Ao final, a fiscalizada informa que não possui contratos e faturas de cooperativas de trabalho e que não possui comprovantes de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, pois a mesma nunca utilizou do benefício do abatimento no IRPJ.

Entendendo terem sido prestadas todas as informações e apresentados todos os documentos solicitados, mantemo-nos à disposição para quaisquer outros esclarecimentos.”

DA MANIFESTAÇÃO DA AUTORIDADE AUTUANTE

Colacionado às fls.172, em resposta à correspondência da empresa, sem efetivamente negar que recebera os documentos, datado de 09/06/2010, dois dias depois, consta o Termo de Constatação Fiscal – SN, emitido pela Autoridade autuante com a manifestação abaixo transcrita:

1 - Refiro-me à correspondência dessa empresa datada de 07/06/2010, para informar o seguinte:

- Toda documentação disponibilizada por esse Contribuinte está sendo analisada pela fiscalização, inclusive a última remessa, dia 07/06/2010.

- A afirmativa que a empresa faz que todos os documentos foram entregues só poderá ser comprovada após o encerramento do procedimento fiscal, haja vista que são milhares de comprovantes sob análise.

- Em nenhum momento essa empresa enumera a documentação entregue no serviço de fiscalização, apenas fazendo citação genérica, como ocorreu no último ofício, constando que são anexadas, por exemplo, as notas fiscais do estabelecimento 0002 e comprovantes de custos e despesas. Numa análise visual, as notas não foram disponibilizadas em sua totalidade, pois foram

entregues cerca de 10 pastas, quantidade incompatível com o volume de abate do referido estabelecimento quando comparado com os mapas de abate fornecidos pelo Ministério da Agricultura.

- Consta, na última correspondência, que foram entregues os regulamentos dos benefícios concedidos aos trabalhadores e rescisões. Essa documentação não foi recepcionada em momento algum pela fiscalização.

2. Desse modo, fica a empresa cientificada, conforme mencionado, que a documentação entregue encontra-se sob análise, inclusive que a correspondência datada de 07 de junho foi recebida condicionalmente, não significando que todos os elementos ali mencionados foram realmente entregues e, como citado, apenas no encerramento do procedimento fiscal será possível afirmar-se que não houve sonegação de elementos.

A documentação relacionada deverá ficar à disposição desta fiscalização, no endereço: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELÉM”

Em 18/06/2010 - próximo do encerramento da ação fiscal, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. Final, a empresa afirma que teria entregue o solicitado.

Conforme documento de fls. 486, em 25/06/2010 emitiram-se o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF , notificado na forma do AR de 29/07/2010, fls 487.

Em razão de que o arbitramento fora efetuado com valores de despesas e custos extraídos da contabilidade da empresa cujos lançamentos foram colocados em dúvidas pela Autoridade autuante, do confronto das sobreditas correspondências duas questões, determinísticas, saltam à luz:

- A autoridade autuante requereu que fossem apresentados “ Comproverantes das despesas e custos, conforme discriminados nas planilhas 01 e 02, em anexo”; e

- A autuada enviou correspondência confirmando que entregara, junto com as demais solicitações, os comprovantes requeridos.

É compulsório destacar que na forma de sua correspondência a Autoridade autuante não nega ter recebido a documentação em comento fazendo apenas ressalva de que : “A afirmativa que a empresa faz que todos os documentos foram entregues só poderá ser comprovada após o encerramento do procedimento fiscal, haja vista que são milhares de comprovantes sob análise”.

No Relatório de Diligência Fiscal, fls 818, em resposta a indagação sobre se a empresa teria entregue toda a documentação conforme afirmara, a Autoridade autuante, não responde diretamente a questão e alegando que a documentação fora entregue, mas não em suas mãos , manifestou-se na forma abaixo transcrita:

“2.4. Quanto aos questionamentos sobre apresentação de documentos, a solicitação é transcrita abaixo:

2.4.1 Quando são feitas intimações a contribuintes sob ação fiscal – fato ocorrido no caso aqui analisado - é observado no termo fiscal que a documentação deverá ser entregue ao requisitante. O afirmado pode ser observado no Termo de Início e demais intimações feitas à recorrente .

2.4.2 Quando o contribuinte comparece ao Serviço de Fiscalização para atendimento de chamamento fiscal, quesito entrega de documentos, e estando ausente o requisitante, ele é orientado a retornar em outra oportunidade, pois – como mencionado - a pessoa hábil para recebimento dos elementos solicitados não se encontra. Em algumas oportunidades, a empresa apenas solicita a dilação do prazo estabelecido no termo fiscal e, nessa situação, o pedido é protocolado na Secretaria do Serviço de Fiscalização – Sefis

(..)

2.4.7 Sendo objetivo: a documentação solicitada não foi apresentada em sua totalidade no curso da ação fiscal e os documentos omitidos foram devidamente identificados no Relatório de Lançamentos do Auto de Infração Obrigação Principal (campo observações), pelo fato que eles foram considerados como bases de cálculo das contribuições que integram o processo. A fiscalizada, salvo prova em contrário, não exhibe tais documentos na fase do contencioso (impugnação ou recurso.)”

Embora no item 2.4.7 acima se registre que a documentação não fora recebida na totalidade, num dos itens da multicitada correspondência a afirmativa é contraditada na medida em que a afirmação de que os documentos não foram entregues tem assento em mera avaliação visual, verbis:

“- Em nenhum momento essa empresa enumera a documentação entregue no serviço de fiscalização, apenas fazendo citação genérica, como ocorreu no último ofício, constando que são anexadas, por exemplo, as notas fiscais do estabelecimento 0002 e comprovantes de custos e despesas. Numa análise visual, as notas não foram disponibilizadas em sua totalidade, pois foram entregues cerca de 10 pastas, quantidade incompatível com o volume de abate do referido estabelecimento quando comparado com os mapas de abate fornecidos pelo Ministério da Agricultura”

Como se nota, não se comentou sobre o conteúdo das caixas e até mesmo o total recebido foi impreciso posto que avaliado em cerca de 10 pastas, sendo certo que foram entregues no serviço de fiscalização.

Chegando neste ponto, não é precipitado afirmar que em razão das intimações para apresentação de documentos terem sido enviadas por Aviso de Recebimento – AR para entrega dos documentos na Receita Federal, é lícito concluir que a ação fiscal, muita embora complexa, não foi presencial.

Atuando em duas operações concomitantes a Autoridade autuante iniciou a ação fiscal em 29/03/2010, com encerramento em 25/06/2010. Relevante notar que, sem descontar os dias que foram disponibilizados para apresentação de documentos via correios, em torno de 40 , a hercúlea tarefa foi concluída em 3 meses. Tenho entendimento que processar milhares de documentos em exíguo prazo como alhures afirmara a Autoridade autuante, e ainda prescindindo da presença do contribuinte para eventuais e tempestivos esclarecimentos , tal conjuntura contribuiu de certo modo para comprometer a eficácia da ação fiscal.

DA DISCRIMINAÇÃO CLARA E PRECISA DA INFRAÇÃO

Na forma do comando do art. 293 do Decreto 3048 de 06 de maio de 1.999, “ constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada verbis:

“Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto n 6.103, de 2007).”

Também art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN impõe à autoridade administrativa cumprimento sob o mesmo diapasão, verbis:

“ 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.” (grifos de minha autoria)

De tudo que foi exposto não vislumbro conceber o lançamento insculpido no preceituado nos sobreditos artigos cuja observação é imperiosa.

DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A verdade material é um princípio específico do processo administrativo, contrapondo-se ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil, onde o juiz deve julgar a causa tão-somente com base nas alegações trazidas pelas partes.

O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fator gerador e a constituição do crédito tributário.

*Deve, portanto, o julgador, exaustivamente, pesquisar se, de fato, ocorreu a hipótese **abstratamente prevista na norma** e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado. Dessa forma o administrador é obrigado a buscar **não só a verdade posta no processo** como também a verdade de todas as formas possíveis. A própria administração produz provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrito somente ao que consta no processo.*

*Neste sentido, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a **verdade material**.*

A recorrente argüiu nulidade. Ainda que não o fizesse, a nulidade é matéria de ordem pública. É cediço que, a teor dos arts. 267, § 3º, e 301, § 4º, do CPC, as matérias de ordem pública podem e devem ser conhecidas ex officio pelo órgão jurisdicional.

DA NULIDADE

A inteligência do § 1º, II do artigo 59 do decreto 70.235/72 define que se diretamente dependente do ato anterior, prejudicado o posterior, a nulidade se aperfeiçoa:

“ O Decreto 70.235/72 :

Art. 59. São nulos:

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.”

Vício instalado na produção do auto, em sua dinâmica, é defeito de composição insanável que prejudica atos posteriores.

Em acontecendo a nulidade tal como descrita, o conteúdo do ato estará eivado de vício material comprometedor do crédito em razão de sua motivação.

De tudo que foi exposto, por economia processual, deixo de enfrentar demais alegações bem como recurso interposto pelo contribuinte solidário.

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso para EM PRELIMINAR determinar a NULIDADE DO LANÇAMENTO em razão de inquinado de VÍCIO MATERIAL. "

DO MÉRITO

Discute-se no processo em comento a obrigação acessória derivada do processo principal nº 14337.000211/2010-35 ao qual este é apenso. No referido processo enfrentando as razões do mérito argumentei o abaixo transcrito concluindo por dar provimento ao Recurso do contribuinte. Em face disto, **entendo que descabe a obrigação acessória ora em apreço.**

*" Em razão do laborioso Relatório Fiscal constituído de 48 páginas (fls 59/107), cumpre ressaltar **que a questão de fundo, a efetiva razão da autuação só se alcança definida às fls. no item , 55** quando se registram os fatos geradores do lançamento. Daí é que se conclui que trata-se do Auto de Infração referente às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (segurados, empresa e riscos ambientais do trabalho), **lavrado por aferição indireta** considerando como base de cálculo das contribuições previdenciárias **valores lançados na contabilidade** que, segundo a Autoridade autuante **não têm seus beneficiários identificados** bem como as importâncias apropriadas como outros custos que não foram justificados documentalmente.*

No sobredito Relatório Fiscal **abriram-se muitas frentes.** Para ser efetivo há que se enfrentar o que ficou **traduzido como razão do lançamento** na forma dos fundamentos legais trazidos nas fls.22 referendado pelo registro no item 55 do Relatório Fiscal, verbis:

" FATOS GERADORES

55. *Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas neste AIOP as remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurados empregados.*

56. *As bases de cálculos apropriadas neste crédito previdenciário foram obtidas por arbitramento. A utilização do arbitramento esta condizente com o Art 33 da Lei 8212 e alterações posteriores, pois a empresa não apresentou todos os elementos solicitados nos termos fiscais, além de manifestar explicitamente que os abates não são contabilizados em sua totalidade, conforme se verifica nos subitens seguintes."*

DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

O relatório de Fundamentação Legal do Débito – FLD colacionado às fls. 22 registra o abaixo:

"062 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA - EMPRESAS EM GERAL

062.05 - Competências : 07/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 06/2007, 08/2007 a 09/2007

MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos 3. e 6.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.”

Do encimado os núcleos a se verificar para comprovar ou não a pertinência do lançamento são valores lançados na contabilidade que, segundo a Autoridade autuante não têm seus beneficiários identificados bem como se as importâncias apropriadas como outros custos foram ou não justificadas documentalmente. De passagem, posto que não se motivara com fundamentos legais, verificar a questão dos abates. Neste diapasão, abaixo seguem as seguintes observações:

DA DECISÃO A QUO

A condução do voto de primeira instância, embora os 75 itens com alegações interpostas pela então impugnante, transcritos e relatados pela própria instância a quo, não se fundamentou a partir do enfrentamento daquelas arguições. Parte do que ora se afirma se observa na ementa parcialmente abaixo disposta.

A ementa, apesar de sugerir que em sede de impugnação teria sido analisada a questão da dissimulação trazida no Relatório fiscal, traduz matéria não enfrentada. A falta de fundamentação legal da desconsideração dos atos na motivação do lançamento talvez tenha influenciado para tal desfecho:

" DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

Diante da situação fática constatada em que a empresa tem como propósito criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias devidas, aplica-se o disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional-CTN."

*Embora toda a complexidade do processo em análise, baseando-se tão-somente no que fora relatado pela **Autoridade autuante** sem indicar os elementos probantes que sustentassem a decisão, após sumária reflexão, o i. Julgador destaca que **“ Os elementos descritos no Relatório Fiscal foram suficientes para a formação da convicção ”.***

Com grifos de minha autoria, transcrevo a íntegra dos argumentos que motivaram a decisão de primeira instância para concluir inexistirem máculas no lançamento:

“Conforme Relatório Fiscal, fls. 59/107, as bases de cálculo foram obtidas por arbitramento em razão da empresa não ter apresentado todos os elementos solicitados pela fiscalização.

Informa o mencionado relatório que a fiscalização analisou documentos apreendida na Operação Arroba, tendo extraído elementos que comprovam a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo em questão.

Extraí-se, ainda, do aludido Relatório Fiscal, conforme relatos detalhados ali contidos, que a empresa, além de não ter apresentado todos os elementos solicitados nos termos fiscais, não contabilizou todos os fatos geradores das contribuições em questão.

Como consequência, a fiscalização utilizou-se do arbitramento autorizado pelo artigo 33 da Lei 8212, §§ 3º e 6º, 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).(...)

Os elementos descritos no Relatório Fiscal são suficientes para a formação da convicção de que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

A título de exemplificação, menciona-se aqui o fato, descrito no relatório, da empresa possuir apenas um empregado até o mês de dezembro/2006 (período fiscalizado 01/07/2005 a 31/12/2007), enquanto movimentava recursos na ordem de mais de R\$ 500.000.000,00 apenas na aquisição de bovinos para industrialização, nos anos 2005 a 2007.

Portanto, à vista do detalhamento das informações constantes do Relatório Fiscal de fls. 59/107, tem-se que resta sem máculas o lançamento em apreço oriundo de levantamento realizado pelo método da aferição indireta.”

DAS AÇÕES FISCAIS

Às fls 63, no item 10 do Relatório Fiscal, ainda que sob ações distintas, arrolaram-se as duas empresas nos argumentos desenvolvidos no sobredito relatório :

“10. A auditoria fiscal realizada abrange as três unidades frigoríficas operadas por **ATIVO ALIMENTOS LTDA e MAFRINORTE MATADOURO FRIFORÍFICO DO NORTE LTDA.”**

Destaque-se que a empresa autuada, motivo de análise do presente, é a ATIVO ALIMENTOSLTDA.

A segunda empresa informada, MAFRINORTE MATADOURO FRIFORÍFICO DO NORTE LTDA, consta relacionada no Relatório de Vínculos de fls 24 que passou a integrar o Grupo Econômico a partir de 29/04/2009. Ressalte-se, depois da ocorrência dos fatos geradores que motivar a autuação, 07/2005 a 09/2007:

“CNPJ 05.047.121/0001-02

Período de Autuação: 29/04/2009 a

Qualificação: GRUPO ECONÔMICO

Nome: MAFRINORTE MATADOURO E FRIG. DO NORTE LTDA

Endereço: ROD INHANGAPI CASTANHAL S/N KM 4 Bairro: INTERIOR

Município: CASTANHAL UF: PA CEP: 68742-005”

DAS INFORMAÇÕES SOBRE AS EMPRESAS

O item 11 do Relatório Fiscal trás que :

“11. Como forma da correta identificação das unidades fabris geridas pelos sujeitos passivos destacados, foram solicitadas informações ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal - Serviço de Inspeção Federal nos Estados do Pará e Maranhão, ofícios 4335-01/2010 (anexo 12) e 085-01/2010 (anexo 13). As respostas emitidas pelos Órgãos seguem a mesma numeração de anexos.

12. O número SIF, Serviço de Inspeção Federal, é a identificação dos estabelecimentos que promovem a industrialização de produtos de origem animal, fornecido pelo Ministério da Agricultura, sendo necessário para comercialização da produção, sendo que o Órgão ministerial faz intensivo acompanhamento dos abates realizados nas unidades frigoríficas certificadas com controle sanitário e estatístico dos animais abatidos.”

DOS REQUERIMENTOS JUNTO AO SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL NO ESTADO DO PARÁ

Também não enfrentado em sede de impugnação, sobre o pedido de informações no Relatório Fiscal se faz remissão aos anexos 12, 13 e 29. Tais anexos constam colacionados pela Autoridade

autuante às fls. 209/279. Trata-se de requerimento/respostas que, em 22/03/2010, a Autoridade autuante **promoveu junto ao Serviço de Inspeção Federal no Estado do Pará** :

“56.4. Além desse fato, constam diversos lançamentos - conforme se verifica nos razões (anexo 29) - **sem a identificação dos beneficiários.**

56.5. As notas fiscais de entrada e do produtor referente ao estabelecimento localizado no município de Água Azul do Norte (PA) também foram apresentadas **de forma incompleta**, fato confirmado quando se comparam os totais mensais dos abates constantes nas notas analisadas pela fiscalização e as totalizações obtidas a partir dos mapas de abate fornecidos pelo Ministério da Agricultura (anexos 12 e 13).”

DO PLANEJAMENTO DA AÇÃO FISCAL

A correspondência abaixo transcrita datada de 22 de março de 2010, demonstra que o planejamento andou bem e fora proativo na obtenção de informações posto que a ação fiscal só iria ter início em 29/03/2010. Entretanto, adiante se verá que a resposta **não registra elementos motivadores do lançamento:**

“Ofício DRF/BEL n 4.335-01/2010 Belém, 22 de março de 2010

AO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO, DEPARTAMENTO DE INSPEÇÃO DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL

Serviço de Inspeção Federal no Estado do Pará

REFERENTE: MAPAS DE ABATES DOS ANOS 2005 A 2008

Cumprimentando-o, e com a finalidade de dar continuidade a procedimentos fiscais em andamento nas empresas **Ativo Alimentos e Matadouro e Frigorífico do Norte** - Mafrinorte nesta Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém, solicitamos seus bons ofícios no sentido de disponibilizar os seguintes dados referente às unidades frigoríficas situadas no estado do Pará e Maranhão:

a) Frigoríficos localizados nos município de Água Azul do Norte (PA), Castanhal (PA), Xinguara (PA), Ananindeua (PA), Tucumã (PA) e Bacabal (MA) com respectivos SIF.

b) Dados das empresas proprietárias de cada um desses SIF.

c) As empresas autorizadas a operarem nesses estabelecimentos de abate no período destacado.

d) **Os mapas mensais de abate**, informando-se separadamente bovinos e bubalinos - machos e fêmeas. **As informações de abate deverão indicar as empresas responsáveis.**”

Relevante ressaltar fora requerido no item “d” indicar as empresas responsáveis:

“d) Os mapas mensais de abate, informando-se separadamente bovinos e bubalinos - machos e fêmeas. As informações de abate deverão indicar as empresas responsáveis.”

O destaque acima se justifica em razão de que em 13/04/2010, em resposta ao solicitado disponibilizaram-se os mapas de abate requeridos conforme documentos colacionados pela Autoridade autuante às fls.211/266 e, todos os Mapas se referem a uma terceira empresa não autuada e sequer investigada em diligência. Trata-se da filial da sociedade anônima **FRIGOL S.A CNPJ 68.067.446/0010-68.**

DAS RESPOSTAS AO SOLICITADO

Referindo-se a um certo processo de número 21022.000579/2010-11, em 04/05/2010, às fls. 267(parte do anexo 13), **requereram-se novos Mapas de Abate em cuja resposta abaixo transcrita , a respeito da autuada se informa que “ A firma Ativo Alimentos nunca esteve sob registro deste Serviço no estado do Maranhão até a presente data :**

“ Em atenção à solicitação que dá origem ao processo em lide informamos o que segue :

Conforme ficha do estabelecimento em anexo, a empresa **Mafrinorte – Matadouro o e Frigorífico do Norte Ltda** funcionou sob o SiF 4600 de 18/04/2002 a 26/06/2008, quando foi alterada a razão social para Frigorífico Margen Ltda;

O estabelecimento funciona desde 13/10/2008 até a presente data sob responsabilidade da firma Frigorífico Eldorado S/A;

A firma Ativo Alimentos nunca esteve sob registro deste Serviço no estado do Maranhão até a presente data;

Os mapas mensais de abate da empresa Mafrinorte - Matadouro e Frigorífico do Norte Ltda no período solicitado estão no documento Movimento de Abate (Mapa 1), em anexo;

Esclarecemos que, por falha do nosso sistema de informações e gerenciamento de dados, o cabeçalho dos mapas estatísticos sempre é gerado com a identificação da empresa que opera atualmente sob um determinado SiF. Porém, os dados fornecidos são referentes à empresa que operou sob aquele SiF no período solicitado;

Até o ano de 2005 a data de inserção dos dados estatísticos não era informada de maneira uniforme. **Só a partir de 2006 foi determinado que a data dos mapas, independente dos dias que**

dados foram digitados, deveria ser o último dia do mês de referência;

Informamos também que todos os dados originalmente repassados pela empresa ao SIF 4600 do ano de 2003 até o presente data estão devidamente guardados no arquivo morto da IF local."

Em resumo, os mapas colacionados não se referem a empresa autuada mas sim aos FRIGORÍFICO ELDORADO S/A e FRIGOL S/A conforme Anexo 13 colacionado pela Autoridade autuante.

*Reiterando o alhures registrado, efetivamente a empresa foi autuada utilizando-se o método de aferição indireta em razão de a Autoridade autuante entender que os **valores lançados na contabilidade não têm seus beneficiários identificados** bem como as importâncias apropriadas como **outros custos não teriam sido justificadas documentalmente.***

DOS CRÉDITOS CONSTITUÍDOS

*No item 58 do Relatório Fiscal a fiscalização informa que as bases de cálculo utilizadas para proceder a aferição indireta foram os **valores lançados na contabilidade e que não tem seus beneficiários identificados**, bem como **outros custos** verbis:*

*"58. Desse modo, a fiscalização **aferiu as salários de contribuições, considerando como bases de cálculos das contribuições previdenciárias os valores lançados na contabilidade e que não tem seus beneficiários identificados e as importâncias apropriadas como outros custos** que não foram justificados documentalmente."*

*Embora a Autoridade autuante **não aponte em que folhas** estariam colacionados os documentos que registram os créditos referidos no item 58 acima, na forma da planilha de fls. 36/58, estes **foram constituídos** pelos valores obtidos nas competências **07/2005 a 09/2007, onde o Auditor deixa claro que tomou como base de cálculos - BC - os lançamentos da contabilidade referentes a custos, matéria prima e saldos de caixa.***

No Relatório da Diligência às fls. 808, este ponto foi questionado:

*"Nos relatórios Discriminativos do Débito – DD de fls. 06 a 010 **constam as bases de cálculo arbitradas** pela Autoridade autuante conforme abaixo se transcreve: (...)*

Como se observa, os valores atribuídos como mensalmente pagos aos empregados e até mesmo a falta de pagamentos na competência 07/2007 denotam variações bruscas, expressivas e aleatórias para mais e para menos de um mês para outro na forma determinada como remunerações aos segurados. A busca da verdade material estabelecida na exegese do art. 142 do Código Tributário Nacional CTN, exige esclarecimentos."

Ressalte-se que no registro do item 56.3 do Relatório Fiscal quando a Autoridade autuante informa que no anexo 5 estariam os valores de outros custos para ano de 2007 não justificados, está se referindo às planilhas 01 e 02 :

“56.3. O contribuinte deixou de justificar lançamentos verificados na sua escrita contábil, mesmo regularmente intimada, como ocorre com os valores referentes a outros custos, ano de 2007 que integram planilha do termo intimação fiscal final (anexo 05).”

Aduz que colacionados às fls. 119/164 os valores a que se refere o anexo 5, em resumo, traduzem inúmeros lançamentos contábeis das contas de despesas(119/121) e de custos (122/164) da empresa que foram utilizados como base de cálculo para o arbitramento.

Na seqüência, sem apontar quais das dezenas de lançamentos do citado Anexo 29, a autoridade autuante motivando a autuação, de forma genérica, registrou que existiam diversos sem identificação dos beneficiários. Aduz que nas 102 páginas colacionadas chanceladas como anexo 29, a leitura aponta o contrário do que afirma o Relatório Fiscal. Os registros informam beneficiários:

“56.4. Além desse fato, constam diversos lançamentos - conforme se verifica nos razões (anexo 29) - sem a identificação dos beneficiários.”

Ressaltando que o crédito fora constituído até as competências 001/07/2005 a 30/09/2007, aduz que o sobredito Anexo 29 consta colacionado nas renumeradas fls.359/462, verificando-se tratar de cópias do livro Razão número 5, onde se registram as despesas e custos da autuada tão-somente até 31/12/2006. Aqui peca pela falta. Disponibilizaram-se, também, todas as páginas do razão anteriores à constituição do crédito de 01/05 até 06/05 que por desnecessárias, peca pelo excesso :

Às fls.802, conforme a Resolução 2403000.168, este Colegiado converteu o julgamento em diligência. Na oportunidade, entre outras solicitações foi requerido:

" Que se esclareça quais foram os empregados que receberam os pagamentos e as razões das bruscas variações das bases de cálculos arbitradas como remuneração dos segurados empregados;"

Em resposta a Autoridade autuante revela que não há vínculos das bases com pagamentos a segurados em razão do arbitramento e sem responder ao questionamento das bruscas e expressivas oscilações afirmou que não procedeu de forma aleatória posto que teria obtido as informações dos registros contábeis, verbis :

"2.3.1 As justificativas prestadas nos itens anteriores já deixaram clarificadas que não há possibilidade em enumerar os

segurados que receberam as remunerações consideradas pela fiscalização, pelo fato que as bases de cálculo foram arbitradas.(...)

2.3.2 Ademais, a fiscalização, como critério para arbitramento, não lançou mão de nenhum procedimento aleatório, mais sim daquilo que foi disponibilizado pela própria empresa: sua escrita contábil. Nesse sentido, foram consideradas como bases de cálculo das contribuições previdenciárias as despesas lançadas na contabilidade que não possuem os beneficiários identificados, bem como custos não justificados documentalmente, nos termos exarados no relatório fiscal. Repisando: a empresa não apresentou a comprovação documental daquilo que foi contabilizado como despesas/custos. A adoção do arbitramento está amparada pelo art. 33 da Lei 8212/91 e alterações"

DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

O relatório de Fundamentação Legal do Débito – FLD colacionado às fls. 22 registra o abaixo:

“062 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA - EMPRESAS EM GERAL

062.05 - Competências : 07/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 06/2007, 08/2007 a 09/2007

*MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18,1; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; **Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33** (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), **parágrafos 3. e 6.**; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.”*

Analizando a legislação apontada no item 062 que motivou a fundamentação legal para o procedimento de aferição indireta, tem-se que o fizeram sob o comando da Lei n° 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos §§3° e 6°, Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.

*Cumpra destacar que o Legislador não determina lançar de ofício qualquer importância, mas **sim a importância devida** havendo pois que as bases escolhidas sejam estabelecidas mediante **patamares lógicos e consistentes, 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

(...)

§ 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)

(..)

§ 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.**

No que concerne ao art. 235 do Decreto 3.048/91, o legislador concebe que a aferição indireta será implementada **após a constatação, leia-se comprovação, da imprestabilidade da contabilidade "e" de qualquer outro documento da empresa da empresa.**

Ressalte-se que o Legislador remetendo-se ao **movimento real da remuneração do segurado**, não faculta uma coisa " ou " outra mas determina uma **" e "** outra seguido de **desconsideração**, que presume-se formal, da contabilidade, **verbis**:

“Art. 235. **Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada**, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

Por ocasião da ação fiscal encerrada em, 25/06/2010, conforme o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – **TEPF** às fls 485, notificada por Aviso de Recebimento-AR colacionado às fls, 487, em **29/07/2010**, vigia a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009 cuja previsão de se aferir indiretamente as bases de cálculo, método extremo de apuração, se verifica incluída, **não por acaso**, no sugestivo título VI das atividades fiscais e **dos procedimentos especiais**.

Com destaque para o comando do art. 447, aduz que a aferição indireta tem nos art. 446 / 449 o amparo que legitima sua utilização, **verbis**:

“ **Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.**

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a

contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. ”

Do sobredito, embora no curso da ação fiscal não tenha sido emitido documento formal de desconsideração da contabilidade, implicitamente restou caracterizado que a escrituração contábil da empresa é imprestável e seu conteúdo não tem valor algum. Assim, não se alcança válido constituir o crédito sobre aqueles dados desconsiderados.

DA AFERIÇÃO INDIRETA E DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

*Fábio Zambitte Hibráhim, na página 390, da 16ª Edição de sua consagrada obra Curso de Direito Previdenciário, dissertando sobre Aferição Indireta exorta o Princípio da Proporcionalidade e nos traz que : " Como a contribuição não tem efeito de penalidade , **não poderá a SRFB estipular valor irreal** como sanção ", verbis:*

*" há regra elementar de direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude e, portanto, será obtido um meio de quantificar o valor devido à Previdência Social. Daí surge a idéia de aferição que é a obtenção **do valor devido** por outros meios previstos em lei. Naturalmente , **trata-se de regra excepcional** , somente aplicável na impossibilidade de identificação da base de cálculo real. Ainda deverá atender ao **Princípio da Proporcionalidade** , porque **não poderá a SFRB, aferir valor irreal** , evidentemente acima do devido, As aferições deverão seguir critérios , que , dentro do possível, se aproximem ao máximo do real devido. Como a contribuição não tem efeito de penalidade , **não poderá a SRFB estipular valor irreal** como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória a ser cobrada mediante auto de infração "*

DOS PARÂMETROS PARA AFERIÇÃO INDIRETA

Nas empresas em geral, pode-se ter como bons parâmetros para a base de cálculo da contribuição previdenciária a ser aferida indiretamente os fatores abaixo descritos tomados em conjuntamente ou não :

*- o porte da empresa, o número de segurados a serviço da empresa e o **valor médio das últimas contribuições apuradas ou recolhidas**, em período anterior ou posterior ao período da base de cálculo aferida indiretamente, devidamente atualizadas com os mesmos índices de reajustamento salarial da respectiva categoria ou do salário mínimo nacional;*

- o piso salarial da categoria, fornecido pelo sindicato ou órgão de classe ou, na falta deles, os valores médios de salários publicados em jornais ou revistas de grande circulação;

- o resultado de subsídio à fiscalização (SF);

- os fatos constatados mediante verificação física;

- a existência de Auto de Infração emitido pela fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE);

- o livro de inspeção do trabalho;

- as reclamações trabalhistas;

- o número de empregados registrados, apurado em fiscalização anterior;

- o histórico dos recolhimentos previdenciários efetuados anteriormente pela empresa e as guias de contribuição sindical;

- a massa salarial obtida junto ao banco de dados do INSS;

- a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF);

I - o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) e o extrato dos depósitos para o FGTS, com relação ao período anterior ao da implantação da GFIP;

- os livros de imposto sobre serviços, de medida de produção, de entrada e de saída de mercadorias;

- as notas fiscais, faturas, os recibos ou contratos;

- a grade curricular obtida junto à Superintendência ou Delegacia de Ensino;

- o montante de mão-de-obra fornecido pelos sindicatos ou pelos órgãos gestores de mão-de-obra (OGMO);

- outros elementos que, pela natureza da atividade da empresa, proporcionem base para a aferição indireta..

Como visto alhures, a Autoridade aututante entendeu que a contabilidade da autuada era imprestável. Entretanto no caso em comento, no item 2.2.6.10, subitem 2.3.2 - da Resposta da Diligência, às fls. 830, a autoridade autuante **reitera que utilizou os registros contábeis como base de cálculo**, verbis:

“2.2.6.10, Finalizando, a omissão documental: No item 03 do Termo de Intimação Final - Complementar, a fiscalização INTIMA o sujeito passivo a **justificar documentalmente todas as despesas**. A não apresentação dos elementos é mencionada no relatório fiscal. Encerrando este item e repisando o já afirmado: **não há de se falar em contabilidade regular se inexistem documentos que suportem à escrita.** (...)”

2.3.2 Ademais, a fiscalização, como critério para arbitramento, não lançou mão de nenhum procedimento aleatório, mais sim **daquilo que foi disponibilizado** pela própria empresa: **sua escrita contábil**. Nesse sentido, foram consideradas como **bases de cálculo** das contribuições previdenciárias **as despesas lançadas** na contabilidade que **não possuem os beneficiários identificados**, bem como **custos não justificados documentalmente**, nos termos exarados no relatório fiscal. Repisando: a empresa não apresentou a comprovação documental **daquilo que foi contabilizado como despesas/custos**. A adoção do arbitramento está amparada pelo art. 33 da Lei 8212/91 e alteração.”

DA INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO E DA RESPOSTA DA EMPRESA

Às fls. 118 - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL – FINAL recebido pelo contribuinte em **31/05/2010** (AR de fls, 165), com prazo para apresentação em 7 dias, entre outros documentos, solicitava que o contribuinte apresentasse **comprovantes das despesas e custos**, conforme discriminados **nas planilhas 01 e 02**:

“Prazo: 07 dias Período de apuração: 03/2005 a 12/2007

(...)

- **Comprovantes das despesas e custos, conforme discriminados nas planilhas 01 e 02, em anexo.**”

Às fls 187, datado de 07/06/2010, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. Final consta colacionada pela Autoridade autuante, correspondência da empresa dando conta de que teriam sido atendidas todas as intimações e apresentado toda documentação requerida, inclusive os comprovantes das despesas e custos.

(..) Em anexo, a Fiscalizada apresenta os seguintes documentos:

- Acordos, convenções e dissídios coletivos;
- Apólices de seguro de vida
- Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, inclusive para abate de bovinos;
- Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivo Digital da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores;

- Comprovantes das despesas e custos, conforme discriminado nas planilhas 01 e 02 que acompanharam o Termo de Intimação Fiscal nº.Final.

Ao ensejo, a Fiscalizada também apresenta as Notas Fiscais de Entrada, o Livro de Registro de ICMS, e os Livros de Registro de Entrada e Saída, relativos à filial de CNPJ/MF nº. 06.128.996/0002-82.

A Fiscalizada esclarece que, na resposta protocolizada perante esta Delegacia Fiscal no dia 19/04/2010, já apresentou os seguintes documentos:

Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais, e avulsos);

- Regulamento dos benefícios concedidos ao trabalhador;

- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;

Documentação dos salários família e maternidade;

Rescisões de Contrato de Trabalho;

Ao final, a fiscalizada informa que não possui contratos e faturas de cooperativas de trabalho e que não possui comprovantes de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, pois a mesma nunca utilizou do benefício do abatimento no IRPJ.

Entendendo terem sido prestadas todas as informações e apresentados todos os documentos solicitados, mantemo-nos à disposição para quaisquer outros esclarecimentos."

DA MANIFESTAÇÃO DA AUTORIDADE AUTUANTE

Colacionado às fls.172, em resposta à correspondência da empresa, **sem efetivamente negar que recebera os documentos**, datado de **09/06/2010, dois dias depois**, consta o **Termo de Constatação Fiscal – SN**, emitido pela Autoridade autuante com a manifestação abaixo transcrita:

1 - Refiro-me à correspondência dessa empresa datada de 07/06/2010, para informar o seguinte:

- Toda documentação disponibilizada por esse Contribuinte está sendo analisada pela fiscalização, **inclusive a última remessa, dia 07/06/2010.**

- **A afirmativa que a empresa faz que todos os documentos foram entregues só poderá ser comprovada após o encerramento do procedimento fiscal, haja vista que são milhares de comprovantes sob análise.**

- Em nenhum momento essa empresa enumera a documentação entregue no serviço de fiscalização, apenas fazendo citação genérica, como ocorreu no último ofício, constando que são anexadas, por exemplo, as notas fiscais do estabelecimento 0002 **e comprovantes de custos e despesas. Numa análise visual, as notas não foram disponibilizadas em sua totalidade, pois foram entregues cerca de 10 pastas, quantidade incompatível com o volume de abate do referido estabelecimento quando comparado com os mapas de abate fornecidos pelo Ministério da Agricultura.**

- Consta, na última correspondência, que foram entregues os regulamentos dos benefícios concedidos aos trabalhadores e rescisões. Essa documentação não foi recepcionada em momento algum pela fiscalização.

2.Desse modo, fica a empresa cientificada, conforme mencionado, que **a documentação entregue encontra-se sob análise**, inclusive que a correspondência datada de 07 de junho **foi recebida condicionalmente**, não significando que todos os elementos ali mencionados foram realmente entregues e, como citado, **apenas no encerramento do procedimento fiscal será possível afirmar-se que não houve sonegação de elementos.**

A documentação relacionada deverá ficar à disposição desta fiscalização, no endereço: **DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELÉM**”

Em 18/06/2010 - próximo do encerramento da ação fiscal, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. Final, a empresa afirma que teria entregue o solicitado.

Conforme documento de fls. 486, em 25/06/2010 emitiram-se o **Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF**, notificado na forma do AR de 29/07/2010, fls 487.

Em razão de que o arbitramento fora efetuado com valores de despesas e custos extraídos da contabilidade da empresa cujos

lançamentos fora colocado em dívidas pela Autoridade autuante, do confronto das sobreditas correspondências duas questões, determinísticas, saltam à luz:

- A autoridade autuante requereu que fossem apresentados “**Comprovaantes das despesas e custos**, conforme discriminados nas planilhas 01 e 02, em anexo”; e
- A autuada enviou correspondência **confirmando que entregara**, junto com as demais solicitações, **os comprovaantes requeridos**.

É compulsório destacar que na forma de sua correspondência a Autoridade autuante **não nega ter recebido a documentação** em comento fazendo apenas ressalva de que : “A afirmativa que a empresa faz que todos os documentos foram entregues **só poderá ser comprovada após o encerramento** do procedimento fiscal, haja vista **que são milhares de comprovaantes sob análise**”.

No Relatório de Diligência Fiscal, fls 818, em resposta a indagação sobre se a empresa teria entregue toda a documentação conforme afirmara, a Autoridade autuante, **não responde diretamente** a questão e alegando que a documentação fora entregue, **mas não em suas mãos**, manifestou-se na forma abaixo transcrita:

“2.4. Quanto aos questionamentos sobre apresentação de documentos, a solicitação é transcrita abaixo:

2.4.1 Quando são feitas intimações a contribuintes sob ação fiscal – fato ocorrido no caso aqui analisado - é observado no termo fiscal que a documentação **deverá ser entregue ao requisitante**. O afirmado pode ser observado no Termo de Início e demais intimações feitas à recorrente .

2.4.2 Quando o contribuinte comparece ao Serviço de Fiscalização para atendimento de chamamento fiscal, **quesito entrega de documentos, e estando ausente o requisitante**, ele é orientado a retornar em outra oportunidade, pois – como mencionado - **a pessoa hábil para recebimento** dos elementos solicitados não se encontra. Em algumas oportunidades, a empresa apenas solicita a dilação do prazo estabelecido no termo fiscal e, nessa situação, o pedido é protocolado na Secretaria do Serviço de Fiscalização – Sefis

(..)

2.4.7 Sendo objetivo: a documentação solicitada não foi apresentada em sua totalidade no curso da ação fiscal e os documentos omitidos foram devidamente identificados no Relatório de Lançamentos do Auto de Infração Obrigação Principal (campo observações), pelo fato que eles foram considerados como bases de cálculo das contribuições que integram o processo. A fiscalizada, salvo prova em contrário, não exhibe tais documentos na fase do contencioso (impugnação ou recurso.)”

Embora no item 2.4.7 acima se registre que a documentação não fora recebida na totalidade, num dos itens da multicitada

correspondência **a afirmativa é contraditada** na medida em que a afirmação de que os documentos não foram entregues tem assento **em mera avaliação** visual, verbis:

“- Em nenhum momento essa empresa enumera a documentação entregue no serviço de fiscalização, apenas fazendo citação genérica, como ocorreu no último ofício, constando que são anexadas, por exemplo, as notas fiscais do estabelecimento 0002 e comprovantes de custos e despesas. Numa análise visual, as notas não foram disponibilizadas em sua totalidade, pois foram entregues cerca de 10 pastas, quantidade incompatível com o volume de abate do referido estabelecimento quando comparado com os mapas de abate fornecidos pelo Ministério da Agricultura”

Como se nota, não se comentou sobre o conteúdo das caixas e até mesmo o total recebido foi impreciso posto que avaliado em cerca de 10 pastas, sendo certo que foram entregues no serviço de fiscalização.

Chegando neste ponto, não é precipitado afirmar que em razão das intimações para apresentação de documentos terem sido enviadas por Aviso de Recebimento – AR **para entrega dos documentos na Receita Federal**, é lícito concluir que a ação fiscal, muita embora complexa, não foi presencial.

Atuando em duas operações concomitantes a Autoridade autuante iniciou a ação fiscal em 29/03/2010, com encerramento em 25/06/2010. Relevante notar que, **sem descontar** os dias que foram disponibilizados para apresentação de documentos via correios, em torno de 40, a hercúlea tarefa foi concluída **em 3 meses**. Tenho entendimento que processar **milhares de documentos** em exíguo prazo como alhures afirmara a Autoridade autuante, e ainda prescindindo da presença do contribuinte para eventuais e tempestivos esclarecimentos, **tal conjuntura contribuiu de certo modo para comprometer a eficácia da ação fiscal**.

DA SIMULAÇÃO E DA PENALIDADE

Nos itens 24/27 e 41 do Relatório Fiscal a Autoridade autuante afirma que os procedimentos da empresa caracterizam **SIMULAÇÃO** :

“24. Verifica-se que as empresas possuem uma relação com objetivo bem delineado, conforme demonstrado nos itens anteriores: a sonegação de tributos, consubstanciado em contratos de prestação de serviço totalmente inexecutável e lavrados apenas para ludibriar os órgãos arrecadadores, pois, na realidade as empresas se confundem, são de propriedade de uma mesma pessoa - Sr. PAULO AFONSO COSTA que é sócio majoritário das empresas destacadas.

25. Verifica-se que Ativo e Mafrinorte são administrados por um mesmo grupo de pessoas, Sr. Paulo, Sr. Adelvan, Sr. Carlos Peixoto, Sr. Waldemur,.

26. Em outras palavras: uma empresa é constituída com capital irrisório para a área que atua, firma contrato de prestação de serviço com empresa dirigida por seus próprios idealizadores e com objetivo claramente definido: a constituição de um passivo tributário considerável. Com a situação/relacionamento posto em prática pelas empresas, temos que os passivos acumulados pelo Ativo Alimentos afastariam do alcance da Fazenda Nacional o patrimônio da principal interessada na situação aqui constatada: MAFRINORTE.

27. Ocorre, que a legislação tributária tem mecanismo para pôr fim a essa engenharia idealizada pelo Sr. Paulo Costa e auxiliares, pois a organização societária aqui descrita caracteriza a formação de um grupo econômico, fato declarado, nos termos do anexo 22 .”

O acima afirmado de que a autuada praticara crime tributário, é reiterado no item 41 do citado relatório:

“41. Duas são, portanto, as situações autorizadas pelo CTN, para que se possa fazer incidir a solidariedade: a) Inciso I do art. 124 do CTN (as pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal): os "grupos econômicos", justamente por constituírem um conjunto de contribuintes, sob a direção, controle ou administração de um mesmo conjunto de pessoas, têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de grupos econômicos de fato, nos quais são identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação ou omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos, além do fato de que, a prática de ilegalidades, como se verá adiante, determina, por si só, a solidariedade dos contribuintes envolvidos.”

De tudo o que acima fora descrito, é relevante notar que a Autoridade fiscal , embora tenha se convencido de ter havido **SIMULAÇÃO**, não autuou de ofício aplicando as penalidades previstas.

Na forma do alhures destacado, a irregularidade descrita no Relatório Fiscal se insere na redação do § 1º do art. 44, dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007:

“ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste **artigo será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007)

DA LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964

De acordo com o previsto nos artigos 71, 72 e 73, a ocorrência de crime estariam definidas conforme abaixo :

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. ”

DO ART. 142 DO CTN

Conforme determina o comando do Parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**:

“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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento **é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional ”

DA FALTA DE IMPUTAÇÃO LEGAL

Na forma da ementa do Acórdão aquo, exortaram-se o art. 116 do CTN e decidiram-se que **houvera simulação**:

“DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

Diante da **situação fática constatada** em que a empresa tem como propósito criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias devidas, aplica-se o disposto **no parágrafo único** do artigo 116 do Código Tributário Nacional-CTN.”

Na previsão do art. 116, supra, salvo disposição de lei em contrário, considera-se **ocorrido o fato gerador** e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as **circunstâncias materiais** necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lcp n 104, de 10.1.2001)

O brocardo “nullum crimen, nulla poena sine lege”, em livre tradução, significa “**não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia**, escrita, estrita e certa”. De modo transversal, não tendo sido caracterizado o crime pela não fundamentação legal e ausência de imputação de pena, embora preexistisse a lei que o defina e as conseqüentes penalidades - no caso em comento, tributárias - **não há que se falar em dissimulação do fato gerador se isto não restar formal, material e legalmente fundamentado.**

Do que fora encimado, entendo que ementa a quo **traduziu decisão em branco** posto que não se aperfeiçoou com a penalidade vinculada até porque, **não estiveram em questão créditos exigíveis** constituídos em razão da natureza jurídica do fato gerador em comento.

Cumpra destacar, ainda, que Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001, o parágrafo único do sobredito art. 116 admite que autoridade administrativa desconsidere **atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **entretanto determina** que sejam **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** Desse modo, embora à meu juízo considere **descabida a remissão**, a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, indiferente se provada ou não a infração, restringe a autuação posto que impõe à Autoridade lançadora observar **norma específica** que permita desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão.

No caso em comento, no trato das situações de fato e jurídica, a falta de argumentos que culminassem com a devida fundamentação legal bem como a ausência de penalidades vinculadas às hipóteses levantadas, **implica perda de toda a eventual essência de imputação criminosa.** Assim, sem fundamentação legal e penalidade a ser imputada **não há que se falar em dar ou negar provimento** ainda que a matéria tenha sido discutida e decidida em sede de impugnação.

Pelas mesmas sobreditas razões, **tal conclusão não se presta para sustentar que por este motivo também a contabilidade deva ser desconsiderada.**

DA CONFISSÃO DE NÃO CONTABILIZAÇÃO

Não se pode olvidar o que a autoridade autuante registrou às fls.102, no item 56.7 do seu Relatório o Fiscal que : “ Além da sonegação documental, **a empresa confessa literalmente** que seu movimento contábil **não registra toda sua movimentação**, haja vista o diálogo contido no anexo 24, citado em item anterior ”

Colacionado pela Autoridade autuante, o referido anexo 24, datado de 16/11/2006, encontra-se às fls.349/350 e com grifos de minha autoria, abaixo o transcrevo na íntegra. Cumpre notar que o diálogo ali contido se processa em torno da documentação enviada para a **contabilidade que conclui por eventuais retificações de DIEF'S** posto que estariam vulneráveis à legislação ESTADUAL nos aspectos de ICM e ainda sobre FUNRURAL, PIS COFTNS, CSLL E IR. Isto posto, de plano, caberia ter sido verificado junto à empresa, à luz de elementos probantes, mediante intimação informar se teriam realizado as retificações aventadas.**Da forma como ficou não se tem notícias se providências foram tomadas e quais.**

Da atenta leitura do supra-referido documento, faço juízo de que **não se vislumbra conluio e tampouco confissão literal** de falta de registro na contabilidade. **Ressalte-se que contribuições previdenciárias não foram motivo do que ali se tratou.**

Na parte final da correspondência fica claro que se trata de uma resposta a uma proposta de auditoria que a autuada fizera para proceder eventuais correções praticadas:

“ Vale ressaltar **que aceito a proposta** desse extra trabalho, para completá-lo necessariamente precisamos dos valores pagos através dos DAE's referente aos recolhimento do ICMS referente ao período de setembro 2004 a março/2006, **para definir se há ou não diferença de ICMS À RECOLHER**, bem como para possíveis **REFITIFICAÇÃO de DIEF's** referente ao mesmo período ”

“Meu Prezado José Antônio, conforme combinamos já tenho em mãos extraído da documentação enviada à contabilidade o levantamento fiscal, detalhado tanto das **entradas quanto de saídas, da Ativo Alimentos Ltda**, filial de Água Azul do Norte, **correspondente ao período de 3 setembro de 2004 a outubro de**

2006 Neste levantamento em planilhas é possível visualizar com clareza a situação da empresa no que **tange os seus encargos no aspecto tributário, tal como: ICMS à razão de 1,8%; bem como o ICMS 3%, sobre as entradas de gado em pé** ao valor de pauta fiscal agregado com 30%, conforme estabelece a **legislação Estadual** para as empresas que não possui a extensão ou não gozam de benefício fiscal, pelo uso do controle de abate, filax. Pode ser visto também a real situação do **FUNRURAL, PIS COFINS, CSLL E IR**. Esses quatro últimos claro, em caso do regime de tributação presumida. Outro fator que chama muito a atenção e está nessa planilha de levantamento **é a disparidade existente comparando as quantias de entradas constantes em notas fiscais série 2, de bovinos - CEOP 1101 e a quantidade de bovinos enviados para ser industrializado** através das notas fiscais série 1 - CFOP 5924, **podemos estar na mira da Receita Estadual**. Pois é um alvo fácil e estamos sujeito em caso de **fiscalização por parte do Estado** se ainda não haja nenhuma Fiscalização em Profundidade realizada pela SEFA.

Vale ressaltar **que aceito a proposta** desse extra trabalho, para completá-lo necessariamente precisamos dos valores pagos através dos DAE's referente aos recolhimento do ICMS referente ao período de setembro 2004 a março/2006, **para definir se há ou não diferença de ICMS À RECOLHER**, bem como para possíveis **REFITIFICAÇÃO de DIEF's** referente ao mesmo período., lembrando que o período de abril/2006, em diante faz parte dos honorários devidamente pagos, conforme nosso contrato de trabalho verbal firmado com a Ativo Alimentos Ltda, filial Água Azul do Norte.

Para o período em questão, ou seja, setembro/2004 a março/2006, correspondente 19(dezenove) meses à razão de 1(um) salário mínimo/mês.”

DA DISCRIMINAÇÃO CLARA E PRECISA DA INFRAÇÃO

Na forma do comando do art. 293 do Decreto 3048 de 06 de maio de 1.999, “ constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração **com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada** verbis:

“Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração **com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada**, contendo o **dispositivo legal** infringido, a **penalidade aplicada** e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto n 6.103, de 2007).”

Também art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN impõe à autoridade administrativa cumprimento sob o mesmo diapasão, verbis:

“ 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.” (grifos de minha autoria)

de tudo que foi exposto, cabe dar provimento ao Recurso do contribuinte

Na hipótese desta Turma não anuir minhas conclusões, no que diz respeito às multas cabe observar o Princípio da Retroatividade Benigna.

DA MULTA

Verifica-se, conforme se extrai da folha de rosto do Auto de Infração, fl.1, que o dispositivo legal da multa aplicada teve fulcro na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5., acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso I I (com a redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373, e que a gradação da multa se louvou no que dispunha o art. 292, inciso I, do RPS resultando no valor de R\$181.991,82.

Encerrada em 20/06/2010, nesta data, incluído pela redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, para as irregularidades do gênero em apreço, para o cálculo das multas vigia o comando do art. 32-A :

" Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; "

Muito embora a clareza do comando legal, a Autoridade autuante, alegando ter feito comparação de multa mais benéfica, fazendo alusão à multa de ofício, espécie estranha ao lançamento em comento, sustentou o cálculo efetuado nos argumentos abaixo descritos:

"MULTA MAIS BENÉFICA - LEI 11.941/2009

A fiscalização fez a comparação da multa mais benéfica para o contribuinte, haja vista que a Lei 11941/2009 alterou a multa de ofício para as contribuições previdenciárias não declaradas e não recolhidas pela empresa.

Para o período fiscalizado, a legislação prevê a lavratura do Auto de Infração Obrigação Acessória - AIOA pela empresa apresentar o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, além da lavratura do Auto de Infração Obrigação Principal - AIOP por falta de recolhimento das contribuições previdenciárias

devidas com multa de ofício de até 24% (vinte e quatro por cento), ou seja, lavram-se dois AI: obrigação acessória (não informar na GFIP todos os fatos geradores e contribuições devidas à previdência social) e obrigação principal (deixar de recolher contribuições devidas à previdência social).

Com a edição da legislação citada, a não declaração e o não recolhimento de contribuições são passíveis de lavratura de AIOP, sem cumular com multa por obrigação acessória (AIOA), aplicando-se multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as contribuições previdenciárias, exceto outras entidades ou fundos.

Resta saber, então, qual a multa mais benéfica incidente sobre as contribuições previdenciárias (sem considerara outras entidades ou fundos) para o contribuinte em cada uma das competências fiscalizadas: a atual ou a vigente na época da ocorrência do fato gerador, adotando-se, mês a mês, o valor mais benéfico, tendo em vista o previsto no Código Tributário Nacional, Art. 106, inc. II, c (retroatividade benigna).

A confrontação citada consta na planilha anexa, sendo que a multa anterior corresponde a multa de ofício para cada competência fiscalizada (24% sobre as contribuições previdenciárias, exceto terceiros) e o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, código de fundamentação legal 68 (sessenta e oito). A somatória corresponde ao total anterior (multa de ofício vigente na data da ocorrência do fato gerador e AIOA); sendo que a multa atual - implementada pela lei - corresponde à aplicação do percentual de 75% sobre o valor total das contribuições previdenciárias não declaradas e não recolhidas, sem cumular com qualquer AIOA. As multas mais benéficas serão as de menor valor, consideradas cada uma das competências fiscalizadas.

Desse modo, para as competências em que a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte, o AIOP cobra a multa de ofício de 24% e é lavrado este AIOA. De modo contrário, quando a multa atual foi mais benéfica, não se lavra AIOA"

DA PENALIDADE MENOS SEVERA

O artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Assim, impõe-se, o cálculo da multa com base no artigo 32-A da Lei n° 8.212/91 para em seguida confrontar com o resultado obtido com base no derogado art. 32 do mesmo diploma legal para determinação e prevalência da multa mais benéfica.:

“ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso para EM PRELIMINAR DAR PROVIMENTO AO RECURSO DO SUJEITO SOLIDÁRIO no sentido de afastar o contribuinte Paulo Afonso Costa da sujeição passiva solidária em razão de o cumprimento de obrigação acessória ser da responsabilidade da pessoa jurídica. E, NO MÉRITO DAR PROVIMENTO PARCIAL PARA A AUTUADA determinando o recálculo da multa conforme o art. 32-A da lei 8.212/91, prevalecendo o mais benéfico ao contribuinte.

È como voto,

Ivacir Julio de Souza - Relator