



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

Processo n° 14479.000234/2007-20
Recurso n° 163.947 Voluntário
Acórdão n° **2301-003.754 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria NFLD - Aferição Indireta
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANÇA E VIGILÂNCIALTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 30/10/1995, 31/12/2004

AFERIÇÃO INDIRETA. PROVAS. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA.

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. Entretanto o mecanismo de aferição indireta da base de cálculo do tributo configura-se em exceção, que só deve ser utilizado nas estritas determinações da legislação.

Segundo a lei regencial há de realizar a aferição indireta quando ocorrer recusa ou sonegação de documentos e informações, bem como sendo eles insuficientes, bem como se ocorrer 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.

No presente caso, na análise do Relatório Fiscal e das provas constantes dos autos não se encontram qualquer fato narrado e tão pouco prova cabal de que haja uma definição de que a documentação apresentada i) não preencheu as formalidades legais ou ii) continha informação diversa da realidade ou iii) omitiu informação verdadeira.

Há de destacar que o próprio agente atuador apresenta dúvida se os documentos eram suficientes ou não, bem como não demonstrou cabalmente que havia informação diversa da realidade e ou que houve omissão de informação da Recorrente.

LANÇAMENTO, EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR. COMPROVAÇÃO, AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

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.

Cabera ao fisco demonstrar a existência do fato gerador e demonstrá-lo com a devida certeza, Algo que não fez, motivo da procedência do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em negar provimento ao recurso. Redator: Wilson Antônio de Souza Correa. Sustentação oral: Ana Paula Cavalheiro de Brito. OAB: 188.055/SP.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

Adriano Gonzáles Silvério - Relator.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.013.535-0, cientificada ao contribuinte em 20/08/2007, a qual exige contribuição previdenciária relativos a remuneração paga a segurados empregados.

De acordo com o relatório fiscal a empresa embora tenha escrituração contábil formalizada para os anos de 2001 a 2005, constatou-se que ela não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Em relação à folha de pagamento, não foram apresentadas no ano de 2001 e no período de 01/2002 a 10/2006 não foram elaboradas de acordo com as normas e padrões estabelecidos pelo INSS, sendo exibidas de forma consolidada, sem discriminação por segurados e sem discriminação por contratantes. Também não foram apresentados documentos relacionados no item 5.2.3 do Relatório Fiscal, solicitados por meio de TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos.

O sujeito passivo apresentou impugnação sustentando a decadência parcial do direito do Fisco de efetuar o lançamento, bem como que não poderia ter sido utilizada a sistemática da aferição indireta no caso, além de sustentar inconstitucionalidades relativas ao Salário-Educação, INCRA, SAT e Juros Selic.

A DRJ de São Paulo proferiu acórdão o qual negou provimento à impugnação, o que motivou a interposição de recurso voluntário no qual repisa, em síntese, os mesmos argumentos suscitados em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso de ofício reúne as condições de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Decadência

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 transcrita abaixo:

Súmula vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do artigo 150, § 4º ou artigo 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos

sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura, verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados realizando as devidas apropriações, conforme se apura do RADA, bem como explicitado no item 6.3.5 do Relatório Fiscal (fl. 345), considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

O acórdão *a quo* também identificou essa questão, porém aplicou ao caso concreto o artigo 45 da Lei 8.212/91:

"5.1. Foram considerados como créditos do contribuinte e devidamente abatidos do presente levantamento os recolhimentos realizados em GRPS/GPS, inclusive sob o código 2631 e os valores referente ao parcelamento realizado, no período abrangido pela fiscalização."

Assim, considerando que o sujeito passivo foi intimado da NFLD em 20/08/2007 e que a autuação apurou débitos entre 03/2001 a 10/2006, estão decadentes, pela regra contida no artigo 150, § 4º do CTN as competências verificadas entre 03/2001 a 07/2002.

Mérito. Aferição Indireta

O contribuinte, em sede de recurso voluntário sustenta cerceamento do direito de defesa, com base no fato de que a fiscalização deveria ter analisado sua contabilidade e não poderia ter apurado as contribuições pela sistemática da aferição indireta. Como a preliminar traz matéria que engloba o mérito da questão, com ele será analisado.

Para a utilização da aferição indireta, sustenta o Fisco que não houve a apresentação dos seguintes documentos:

- *Relação Anual de Informações Sociais — RAIS;*
- *Guia de recolhimento do FGTS e informações a previdência social — GFIP/GRFP/G RFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações;*
- *Acordos, convenções e dissídios coletivos;*
- *Notas fiscais, faturas ou recibos de mão-de-obra ou serviços prestados;*
- *Autorização para impressão de documentos fiscais do imposto sobre serviços;*
- *Livro Registro de recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrência;*
- *Livro Registro de notas fiscais dos serviços prestados/declaração eletrônica de serviços;*
- *Livro-diário e respectivo razão auxiliar de 2006;*
- *Comprovantes de recolhimento (GRPS/GPS).*

Ademais, em relação às folhas de pagamento aponta que “não foram apresentadas no ano de 2001 e, no período de 01/2002 a 10/2006, não foram elaboradas de acordo com as normas e padrões estabelecidos pelo INSS”. Isto, porque foram “*exibidas de forma consolidada (resumo geral por estabelecimento), sem discriminação por segurados e, considerando tratar-se de empresa prestadora de serviços, sem discriminação por contratantes dos serviços.*”

A fiscalização aduz ainda que considerando as folhas de pagamento existentes, com os dados verificados no CNIS, bem como nos parcelamentos declarados pela empresa (LDC), foram apuradas divergências relevantes em relação aos valores de remuneração da mão-de-obra empregada. Ademais, os parcelamentos formalizados pela empresa destoam dos documentos apresentados em ação fiscal, já que os valores das folhas de pagamento apresentadas são menores do que os confessados em diversos períodos.

No relatório fiscal foram elaboradas tabelas, as quais demonstram as diferenças em relação à massa salarial informada pela empresa, por estabelecimento, constantes dos sistemas informatizados, bem como as diferenças em relação à quantidade de vínculos informados (conforme dados extraídos do CNIS).

Ao final, justifica a fiscalização o seu procedimento:

(...) inferimos que as informações prestadas pela empresa através das Relações Anuais de Informações Sociais — RAIS e das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP em nenhum momento são coincidentes, aliás, nem os valores confessados pela empresa através de Lançamentos de Débito Confessado, que deveriam ser no mínimo idênticos, correspondem aos valores de folhas de pagamento apresentadas. E levando-se em consideração a

analisados, tern-se uma discrepância ainda maior. Como não houve a • apresentação das folhas de pagamentos de 03/2001 a 12/2001, foram verificados os valores escriturados em contabilidade referente às folhas, que também são inferiores aos das outras informações.

Diante desse cenário, entendo que a utilização excepcional da sistemática da aferição indireta das contribuições previdenciárias está justificada e em consonância com a legislação, em especial os §§ 3º e 6º do artigo 33, cuja redação à época dos fatos era a seguinte:

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

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

A deficiência da documentação contábil e fiscal e sua entrega parcial, além do confronto com os dados nela constantes, com valores prestados pelo próprio contribuinte, seja por meio de GFIP ou via confissão de débito em parcelamento, levaram o Fisco a utilizar a sistemática.

Restaram evidenciadas nos autos as divergências entre o que estava declarado e a documentação entregue pela empresa, justificando a aferição da remuneração média dos segurados, mediante a divisão da massa salarial apurada no CNIS e o número de segurados constantes das GFIPS.

No que diz respeito às inconstitucionalidades do Salário-Educação, INCRA, SAT e dos Juros Selic, esse órgão, de acordo com a Súmula CARF nº 02 não é competente para fazer juízo de pertinencialidade da lei face à Constituição.

Multa

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 caput acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: i) acolher a decadência quinquenal, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, devendo ser excluídas do lançamento as competências até 07/2002, anteriores a 08/2002; e ii) a multa seja calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica à recorrente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, Redator Designado

Nos autos, conforme Relatório Fiscal, fls. 0330, há dois motivos para o lançamento: a) base de cálculo para lançamento por aferição indireta (código FPA); e b) base de cálculo informada em GFIP (código FPG), e, 'permissa venia' ao conspícuo Relator, em que pese o seu notório conhecimento, dele divirjo, eis que não coadunamos quanto à correção na utilização da aferição indireta e o lançamento com suposta base informada em GFIP não possui o mínimo de certeza para prevalecer.

Quanto a lançamento por base de cálculo para lançamento por aferição indireta (código FPA) há de se ver, como muito bem frisou o n. Relator e não se pode olvidar, que a questão de aferição foi questionada pelo sujeito passivo em sua peça inicial defendente, ou seja, na Impugnação, bem como na peça Recursiva que ora se analisa e, no mínimo, isto implica a não existência de matéria precluída, cuja qual está à mercê de análise.

Assim, mister que se adentre ao mérito da questão, onde a premissa maior, como destacou o Relator em seu voto e ora é necessário da mesma forma evidenciar, que o mecanismo de aferição indireta da base de cálculo do tributo configura-se em exceção, que só deve ser utilizado nas estritas determinações da legislação.

No caso em tela, por se tratar de tributo previdenciário, a regra para a realização da aferição está contida, na Lei 8.212/1991, e isto, repise e não olvide, foi dito pelo Relator em seu voto:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

...

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

...

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão

apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Desta forma e seguindo a inteligência da lei, mister que fique muito claro que há tão somente duas hipóteses possíveis e permissíveis de aferição indireta.

Assim, **primeira** hipótese é a que está estampado no § 3º do supramencionado dispositivo, artigo 33 da Lei 8.212/91, e se dá quando o contribuinte fiscalizado **não apresenta** documentação ou informação de qualquer documento ou informação (recusa ou sonegação) ou apresenta, de forma deficiente, qualquer documento ou informação solicitada.

Já a segunda possibilidade está inserida no § 6º do mesmo dispositivo de lei, e se dá na hipótese de, **quando do exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento ofertado pela empresa fiscalizada**, a fiscalização constatar que a **CONTABILIDADE não registra o movimento real**, i) de remuneração dos segurados a seu serviço; ii) do faturamento; e iii) do lucro.

Em que pese a aparente prolixidade apresentada no prolegômeno do presente voto, já que, quanto as hipóteses de possibilidade de aferição indireta não há divergência do voto vencido, até porque está na lei e a lei é cristalina, e, como dizem os latinos, ‘na clareza da lei cessa sua interpretação’, se fez a descrição desta premissa, pois dela é que se terá o esclarecimento de qual a motivação que levou a fiscalização realizar a aferição indireta as contribuições devidas no caso em tela.

Veja que no relatório fiscal há a informação sobre qual foi a motivação para o uso da aferição, fls. 0344:

*5.2.15 — **Diante de todo o exposto, tendo como finalidade precípua a apuração do valor da mão-de-obra empregada e tendo como certo que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço**, apuramos o presente débito por aferição indireta.*

Então, não há nenhuma dúvida que a fiscalização lançou mão da instituição de aferição indireta por entender que a contabilidade da Recorrente não registrou o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço, ou seja, aplicou o que dispõe o § 6º do artigo 33, da lei 8.212/1991. Mas, é necessário destacar que o próprio relatório fiscal contradiz com tal ilação, conforme se verá abaixo, pondo dúvida a própria razão da aferição direta, eis que o fiscalizador não tem a certeza absoluta e necessária se há necessidade ou não de aferição indireta, pela suposta insuficiência de informações e ou documentos.

Atentos aos fatos narrados pela Fiscalização é necessário que se tenha uma análise mais detida das provas para que se tenha uma conclusão com percuciência, para se saber se de fato a dedução do Fisco é correta ao entender que **a CONTABILIDADE da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.**

Veja-se que o relatório fiscal não deixa a menor dúvida do que se está sendo exigido do Contribuinte ora Recorrente às fls. 0330:

“2- Natureza da contribuição:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/01/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 20/01/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA
Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Os débitos referem-se às contribuições previdenciárias relativas à quota-parte da empresa devidas ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, inclusive a contribuição para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da lei 8213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, **incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida**. As contribuições sociais dos empregados foram apuradas aplicando-se a alíquota mínima de oito por cento, sem limite e sem compensação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)”*

Ora, não há dúvida que o lançamento foi realizado por aferição indireta.

E, atentos ainda ao Relatório Fiscal exarado pela Fiscalização, foi citado a legislação em que não fica claro se o motivo da aferição foi o que consta na conclusão, – item 5.2.15 citado acima – ou a apresentação deficiente dos documentos.

A partir do item 5.2 do Relatório Fiscal, onde há conclusão expressa no item 5.2.15, a fiscalização tenta achar uma justificativa que levasse à utilização da aferição indireta, e ‘*data venia*’, utilizando-se de redação extremamente atabalhoada.

Há de se reconhecer que ela (Fiscalização), no afã de justificar a utilização da aferição indireta, agarra-se a argumentos e planilhas sobre dados diferentes entre os salários de contribuição presentes em folhas de pagamento contabilizadas apresentadas pela empresa, dados extraídos do CNIS (RAIS/GFIP) e dos valores confessados incluídos em parcelamento, item 5.2.9.

Das justificativas agarradas pela Fiscalização para justificar a aferição indireta, dentre outras, destacamos a incongruência onde os valores e números de vínculos de RAIS e GFIP são distintos, apesar de serem alimentados pela mesma fonte de dados, a GFIP, como é sabido e dito no item 5.2.9.

Outra esvaída alegação para justificar a aferição indireta é o fato de a Fiscalização afirmar que a empresa **forneceu** os resumos gerais das folhas de pagamento de 2001 a 2006, **documento utilizado por ele (Fisco) para verificar o salário de contribuição**, item 5.2.12. Informando inclusive que anexou os resumos gerias e os lançamentos contábeis correspondentes, fls. 0603 a 0631.

Ora, então, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização NÃO constatou que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. Diferentemente do que diz o § 6º do Artigo 33 da Lei 8.212/91, como ela (Fiscalização) se utilizou para justificar a aferição indireta.

Mas não é só, eis que no item 5.2.14 a fiscalização afirma:

*5.2.14 — Por conseguinte **inferimos** que as informações prestadas pela empresa através das Relações Anuais de Informações Sociais — RAIS e das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP em nenhum momento são coincidentes, aliás, nem os valores confessados pela empresa através de Lançamentos de Débito Confessado, que deveriam ser no mínimo idênticos, correspondem aos valores de folhas de pagamento apresentadas. E levando-se em*

consideração a quantidade de segurados informados nos diversos documentos analisados, tem-se uma discrepância ainda maior. Como não houve a apresentação das folhas de pagamentos de 03/2001 a 12/2001, foram verificados os valores escriturados em contabilidade referente às folhas, que também são inferiores aos das outras informações.

Assim, o Fisco é contraditório em suas ilações, já que sua conclusão é confusa e ilógica, pois entendeu como deficiente a documentação ofertada pela Recorrente, entretanto a utilizou para fundamentar os seus arrazoados contidos na item 5.2.15.

Vejam que a própria Fiscalização define o que entende por “documentação deficiente”, conceituada pela legislação. fls. 0332:

5.1.2 - De acordo com Decreto 3.048/99 que aprovou o Regulamento da Previdência Social, em seu art. 233, parágrafo único, temos que

.....:

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como àquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Então, não afastemos de nosso tirocínio que diz a leis que documento deficiente é aquele que i) não preencha as formalidades legais; ou ii) contenha informação diversa da realidade; ou iii) omita informação verdadeira.

Entretanto e de sobremaneira, necessário destacar que lendo e relendo o Relatório Fiscal não se encontra qualquer fato narrado e tão pouco prova cabal de que haja uma definição de que a documentação apresentada i) não preencheu as formalidades legais ou ii) continha informação diversa da realidade ou iii) omitiu informação verdadeira.

Encontramos informação de que os dados verificados pela Fiscalização são diferentes em documentos da empresa e de outras fontes, mas não que os documentos fornecidos pela empresa não preencheram as formalidades legais ou continha informação diversa da realidade ou omitiram informação verdadeira.

Por outro lado e não podemos olvidar que o Fisco poderia e deveria verificar se os documentos eram de fato deficientes e deles mencionar em seu relatório para fulcrá-lo.

É óbvio, e facilitaria muito mais a verificação do mínimo de certeza no lançamento e, conseqüentemente, a ‘vida’ do julgador, se após detida fiscalização mencionasse, por exemplo, que o livro de registro de empregados, por informações colhidas no sindicato da categoria, difere da documentação apresentada pelo Contribuinte.

Ora, ai sim estaria demonstrada cabalmente a deficiência da documentação ofertada pela Recorrente, justificando a aplicação do § 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91. E, como isto não foi feito pela Fiscalização, certo está os argumentos da Recorrente sobre a impropriedade da aferição (código FPA). Isto porque, era o dever dele (Fiscalizador) demonstrar a insubsistência dos documentos que ofertados.

Mas ainda não foi isto que nos leva à conclusão de insuficiência do relato fiscal, pois, piorando as incertezas, há outra carência o lançamento, eis que na parte final a Fiscalização altera todo o motivo da aferição, e, como já destacado, afirma que “**a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço**” (Item 5.2.15). Como não há nos autos, inclusive no relatório fiscal, qualquer informação ou prova sobre essa alegação (contabilidade registrar informação diversa da realidade), não há como conceituá-la como verdadeira ou falsa. E, isto, mais uma vez, enquanto enfraquece o lançamento, fortalece a defesa com suas argumentações.

Desta feita e por conseqüência, não há aparato e fundamento suficientes para justificar a realização truculenta de aferição indireta, eis que dos autos e suas provas não se obtém o imperioso dever de comprovar que: i) a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço; ii) a documentação apresentada pela empresa não preencheu as formalidades legais; iii) a documentação apresentada pela empresa continha informação diversa da realidade; iv) a documentação apresentada pela empresa omitiu informação verdadeira.

Assim, o relato e as provas dos autos não foram capazes de demonstrar motivos fáticos assaz para o uso da aferição indireta e sobre o mínimo grau de certeza e confiabilidade na existência desses fatos geradores, voto pela procedência do recurso (código FPA), nos termos acima expendido pelo presente voto.

E analisando a outra parte do lançamento, onde trata da base de cálculo informada em GFIP (FPG), da mesma forma há de se reconhecer a improcedência do lançamento.

Segundo se observa no relatório fiscal, vê-se que a justificativa trazida pela autoridade fiscal é insuficiente para justificar a procedência do lançamento com código FPG, assim transcrito por ela:

“3 — Os débitos apurados através deste código de levantamento referem-se aos valores constantes das GFIP's informadas pelo contribuinte e constantes do banco de dados do GFIP WEB. As bases de calculo constam do Relatório de Lançamentos sob o código FPG e foram extraídas da última GFIP apresentada conforme relação de GFIP's informadas pela empresa.”

Desta forma, tenho ainda que a Fiscalização ababelou ainda mais a exigência do lançamento, quando às fls. 361/362, onde esclarecia as já inseguras normas de entrega de GFIP, concluiu atabalhoadamente causando mais incerteza na ação:

“3.8 – Assim temos duas situações possíveis:

3.8.1 — A primeira é que as informações prestadas pela empresa até 12/2005, através das versões anteriores ao SEFIP 8.0, ficaram armazenadas no Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS possibilitando, apenas, a identificação da massa salarial informada aquela época nos moldes anteriores;

3.8.2 — E a segunda é que a partir de 01/2006 começou a ser utilizado o Sistema GFIP WEB com a finalidade de recepcionar as GFIP's enviadas por intermédio da conectividade social e geradas a partir da versão 8.0 do SEFIP. Como a empresa em questão informa erroneamente suas GFIP's, a cada nova entrega a anterior é considerada retificada.”

Então, como este Julgador, lendo e relendo a conclusão fiscal, que é peça fundamental para convencimento, não vislumbrou se de fato o fato gerador existiu ou não. E, como ele, o fato gerador, esta dirimido por lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, para imposição do lançamento, de conformidade com as regras tributárias imposta pelo CTN, não havendo a certeza, não há de se autuar. Isto porque não se pode autuar em “**HIPÓTESES**” de ocorrência de fato gerador, pois este ou ocorreu ou não.

Com a devida e imperiosa vênia ao trabalho da fiscalização, mas não pode-se basear autuação em “*situações possíveis e hipotética*”, para, talvez, existir a ocorrência de fato gerador.

Mister que seja, em casos como este, analisado na integralidade o relatório fiscal e as provas para verificar a existência de alguma outra informação se o sujeito passivo foi questionado, e, neste sentido não há nada, confirmando assim a ciência da dedução pelo ‘achismo’ que abstraiu de situações possíveis da existência do fato gerador, fazendo o lançamento à revelia da legalidade.

Caberia ao fisco dirimir a dúvida sobre a existência do fato gerador e demonstrá-lo com a devida certeza, algo que não fez.

Por fim, compulsando detidamente os autos com observância, sobretudo no relato fiscal e das provas que poderiam corroborar a alegação de fato gerador, e não verificando que há demonstração de motivos fáticos bastante suficientes para a procedência da exigência com mínimo de grau de certeza e confiabilidade na existência desses fatos geradores, voto pela procedência do recurso (código FPG), nas razões acima sustentadas.

Mister ainda que seja dito que às fls. 364 e 365 a fiscalização trás à baila um código PRO, cujo qual está sendo exigido da Recorrente, conforme se verifica às fls. 35 a 48, razão assaz que deixo de pronunciar-me.

Desta forma, diante de todo o exposto, tenho que o presente remédio recursivo acode todos os requisitos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, devido ao esvaecido relato fiscal com as frágeis provas dos autos não demonstrarem motivos fáticos para a procedência da exigência.

É como voto.

Wilson Antonio de Souza Correa – Redator