



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.013647/2008-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.808 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente DATEC - COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ACERCA DA REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito lançado nas competências de 01/2003, 02/2003 e 03/2003.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 147/157, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 133/138, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, parte patronal e segurados, conforme AI n.º 37.160.265-3, de fls. 03/47, lavrado em 07/08/2008, referente ao período de 01/2003 a 12/2005, com ciência da RECORRENTE em 28/08/2008, conforme AR de fl. 85.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 278.188,76, já acrescido de juros (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 61/63), a RECORRENTE foi intimada e reintimada a apresentar documentos pertinentes à presente autuação, especificamente o Plano de Contas, os Livros Diário e Razão e a documentação de Caixa para análise e levantamento de fatos geradores relativos às contribuições sociais devidas. Porém, a contribuinte informou que a maioria da documentação solicitada não foi localizada em razão de mudança do endereço, motivo pelo qual apresentou apenas o contrato social e alterações contratuais.

Diante da não apresentação dos documentos solicitados, o presente crédito tributário foi apurado por aferição indireta com base nas despesas lançadas na contabilidade da RECORRENTE, conta contábil n.º 4.7.06.02.01 - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, nos meses de 01/2003 a 03/2003, apuradas e não levantadas pela fiscalização anterior. É que, conforme explicitado pela fiscalização anteriormente realizada na RECORRENTE (fls. 65/73), no mencionado período a empresa utilizou a referida conta contábil para abrigar pagamentos de despesas não inerentes às suas atividades e para retiradas esporádicas dos sócios. Desta forma, apesar de não ter sido apurado o lançamento de despesas de tais naturezas em período diverso, a fiscalização anterior sugeriu uma nova investigação perante a contribuinte para um exame mais completo dos livros contábeis e a conciliação com a documentação de caixa (fl. 67):

Quanto aos meses de abril/2003 a dezembro/2003, apuramos que não houve lançamentos no Livro DIÁRIO na conta DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS nestes meses, sendo necessário, caso o Setor de Planejamento da Secretaria da Receita Previdenciária, assim o entenda, uma nova fiscalização da empresa para exame **mais completo dos Livros contábeis — DIÁRIO E RAZÃO, a fim de que seja feito uma conciliação dos lançamentos de pagamentos e despesas com a documentação de CAIXA**, que permitira uma melhor verificação das despesas pagas.

Esclarecemos que não procedemos os levantamentos nos Livros DIÁRIO e RAZÃO devido a modalidade de fiscalização Combate a Sonegação (Auditoria Básica), que nos limitava a ação fiscal.

Portanto, a aferição indireta da base de cálculo deste lançamento foi realizada em razão da não apresentação dos documentos solicitados.

Foi informado que os valores lançados na referida conta contábil referem-se a pagamentos de despesas não inerentes às atividades da empresa, despesas essas de natureza estritamente pessoal e particular dos sócios (fl. 61):

4 – O crédito no valor de **R\$278.188,76** foi apurado por **aferição indireta** pela não apresentação do **Livro Diário e Caixa, solicitados pelo TIAF, TIAD e TIAD específico, datado de 19/06/2008**, para todo o período fiscalizado, **pela média aritmética dos valores lançados nas competências 01/2003 a 03/2003**, e referem - se a pagamentos de despesas não inerentes as atividades da empresa, despesas essas de natureza estritamente pessoal e particular dos sócios, tais como pagamentos de previdência privada, faturas de cartão de crédito dos sócios, condomínio e taxas de conta de água, luz, telefone, cursos de inglês, despesas de colégios, Conselho Regional de Psicologia e outras, todas elas em nome dos sócios proprietários, conforme **informação fiscal anterior**, anexa a este relatório e paradigma determinante no arbitramento do débito para todo o período do procedimento fiscal de **01/2003 a 12/2005**.

Dispõe o relatório fiscal complementar (fl. 77), que o valor mensal de R\$ 13.347,69, o qual serviu de parâmetro para a consolidação do débito em todo o período fiscalizado de 01/2003 a 12/2005, foi apurado pela média aritmética de todos os valores lançados pela empresa na conta contábil nº 4.7.06.02.01 - Despesas Não Dedutíveis, nos meses de 01/2003 a 03/2003, discriminados às fls. 79/83:

Competência	Valor (R\$)
01/2003	12.760,10
02/2003	19.728,15
03/2003	7.554,82
Total	40.04307
Média	40.043,07 : 3 = 13.347,69

[...]

4- As alíquotas utilizadas na constituição do crédito foram de:

- 20% ref. parte patronal no período de 01/2003 a 12/2005
- 11% ref. retenção do segurado no período de 04/2003 a 12/2005

Por fim, a fiscalização ainda informa que foi resultado do presente procedimento fiscal, os seguintes autos de infração em desfavor ao RECORRENTE, todos sob a relatoria deste Conselheiro e apreciados em conjunto na mesma sessão de julgamento (fl. 57):

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	08/2008 08/2008	371602661	07/08/2008	37.646,31
AI	08/2008 08/2008	371602670	08/08/2008	90.352,08
AI	01/2003 12/2005	371602653	07/08/2008	278.188,76

- AI DEBCAD 37.160.266-1, no valor de R\$ 37.646,31, por não apresentação do Livro Diário e Documentação de Caixa, no período de 01/2003 a 12/2005 (CFL 38).

- AI DEBCAD n.º 37.160.267-0, no valor de R\$ 90.352,08, no período de 01/2003 a 12/2005, por não informação dos valores apurados em GFIP (CFL 68).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 91/101 em 25/08/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- Evoca, preliminarmente, a decadência prevista no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN, pois, como se vê do Auto de Infração e peça complementar, a impugnante foi regularmente intimada depois de 25 de agosto do corrente ano, data esta que é o marco à contagem do prazo de decadência, razão pela qual ficam declarados, desde já, decaído o período anterior a agosto de 2.003.
- Alega que não estão presentes os requisitos que justifiquem a realização de arbitramento. Diz que o fisco arbitrou com o argumento de que os livros contábeis não teriam sido entregues quando solicitados.
- Afirma que em circunstâncias e fiscalizações anteriores, os auditores fiscais estiveram com todos os livros fiscais da empresa, exceto o do ano de 2005, e ainda com os demais documentos contábeis da mesma.
- Argumenta que a contabilidade da empresa poderia e deveria ter sido cotejada na consecução deste levantamento, pelo que, não há motivo para o arbitramento levado a cabo no caso concreto dos autos.
- Assevera que o levantamento arbitrado é no mínimo descuidado, uma vez que, utilizou três meses isolados para fazer uma média ponderada e projetar para três anos.
- Aduz que muitos lançamentos, por questões de natureza operacional e logística da empresa, foram emanados do cartão de crédito pessoal do sócio da empresa. Alega que utiliza o cartão de crédito do sócio para usufruir de benefícios que não são estendidos aos cartões empresariais, como por exemplo parcelamento. Junta cópias de faturas de cartões de crédito.
- Relata: "No exemplo concreto a presente defesa, temos o caso flagrante onde o empregado da empresa autuada, de nome "Edson" viajou de avião, como técnico a serviço da empresa, para determinada cidade e tanto a passagem aérea como a hospedagem foram pagas no cartão de crédito do sócio da empresa, Francisco da Silva Ribeiro Filho, como também de Representadas do Exterior, em visita à Empresa recorrente, para ministrar curso aos seus técnicos, cujas despesas a serem pagas pela recorrente. Onde isso é "pró-labore"? Em lugar algum".
- Requer ainda, o cancelamento do Auto de Infração que especifica a falta das GFIP, relativas aos mesmos pró-labores já anunciados no lançamento em tela, uma vez que, a matéria enunciada nada mais é do que imaginação do fisco, dentro dos autos, que a recorrente deveria a cinco anos atrás emitir as referidas GFIP, mesmo na certeza que as contas indicadas não representam "pró-labore".
- Espera que o presente feito fiscal seja efetivamente cancelado.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 133/138):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

ARBITRAMENTO. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

Ocorrendo a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem prejuízo da penalidade cabível, pode lançar de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Os prazos de decadência em âmbito de contribuições previdenciárias são os previstos no Código Tributário Nacional - CTN, conforme Súmula Vinculante nº 8 do STF e Recursos Extraordinários precedentes.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 11/12/2009, conforme AR de fl. 145, apresentou o recurso voluntário de fls. 147/157 em 11/01/2010.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

A RECORRENTE volta a pleitear em seu recurso, que o período anterior a agosto/2003 estaria decaído. Em seus fundamentos alega que é aplicável à espécie a decadência prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, a autoridade julgadora de primeira instância esclareceu que “*apenas quando se tratar de crédito tributário referente a fatos geradores os quais o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento do tributo se aplica o disposto no Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5.175, de 25 de outubro de 1.966, artigo 150, § 4º*”. E complementou que “*para fatos geradores os quais o contribuinte não antecipa o recolhimento do tributo, o crédito tributário decorre de integral inadimplemento e poderá ser lançado de ofício (...) aplicando-se o disposto no artigo 173 do mesmo código*” (fl. 136).

Este posicionamento é o mesmo adotado por este Conselheiro Relator. Portanto, para haver a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, necessário a comprovação de que houve o pagamento antecipado do tributo das respectivas competências fiscalizadas. E por pagamento antecipado entende-se o pagamento de qualquer quantia relativa à contribuição previdenciária relativa a determinada competência, independentemente da rubrica sob a qual foi instaurada o litígio (no caso dos autos, pagamentos de pró-labore disfarçados), conforme dispõe a Súmula n.º 99 deste CARF:

Súmula CARF n.º 99

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ou seja, para comprovar o pagamento antecipado (e, conseqüentemente, atrair a regra do art. 150, §4º, do CTN), a RECORRENTE deveria comprovar que efetuou o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido nas competências que alega estarem decadentes (01/2003 a 07/2003). **Contudo**, não há nos autos qualquer prova neste sentido.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Neste sentido, caso existisse o pagamento antecipado do tributo, era dever da RECORRENTE trazer tal comprovação aos autos, pois a DRJ de origem embasou sua decisão no fato de que, “ *no presente caso, não houve antecipação do recolhimento do tributo, logo, aplica-se o disposto no artigo 173 do CTN, acima transcrito*” (fl. 136). No entanto, mesmo seu recurso voluntário não veio acompanhado de tal prova para rebater a decisão recorrida.

A RECORRENTE poderia argumentar que, pela lógica, este lançamento é relativo apenas a um crédito tributário suplementar, sendo certo que teria efetuado o recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre outras rubricas pagas a empregados e/ou contribuintes individuais durante o período fiscalizado. Por outro lado, o julgamento do caso deve ser realizado com as provas constantes dos autos. Desta forma, não há nada neste processo (nem nos processos apensos) que ateste com um mínimo de certeza o pagamento de contribuições previdenciárias relativas às competências fiscalizadas e a data desses supostos recolhimentos. A decisão recorrida sequer entra neste cerne, dando a entender que não houve qualquer pagamento no período.

Sendo assim, entendo que não merece reforma a decisão recorrida.

MÉRITO

Da multa aplicada

A RECORRENTE reitera os argumentos acerca do lançamento por arbitramento e legalidade da multa.

No caso em comento, o crédito tributário é exigido pelas contribuições devidas à Seguridade Social, relativas às despesas lançadas na contabilidade da Empresa autuada, conta contábil nº 4.7.06.02.01 - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, nos meses de 01/2003 a 03/2003, apuradas e não levantadas pela fiscalização anterior. Destarte, constata-se que a RECORRENTE não apresentou à fiscalização documentos contábeis obrigatórios, tais quais o Plano de Contas, os Livros Diário e Razão e a documentação de Caixa para análise e levantamento de fatos geradores relativos às contribuições sociais devidas, motivo pelo qual foi feita a aferição indireta, pela média aritmética dos valores relativos às competências acima descritas, para todo o período de 01/2003 a 12/2005.

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

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

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

Percebe-se do referido artigo que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Findado estes esclarecimentos prévios, analisa-se as razões que ensejaram, no caso concreto, o arbitramento das contribuições previdenciárias, pois, em consulta ao relatório fiscal de fls. 61/63, vê-se que a RECORRENTE foi devidamente intimada a apresentar os documentos pertinentes à presente fiscalização, elencados nos termos de intimação de fls. 49/55, porém, não apresentou os documentos solicitados.

No Acórdão da DRJ, além da nítida falta de apresentação dos documentos contábeis obrigatórios por parte da autuada, que tornou impossível auferir a base de cálculo do presente tributo, o julgador de piso fundamentou de forma clara e direta as razões para utilização da aferição indireta e da legalidade da presente multa, de acordo com o disposto na legislação em vigor à época dos fatos geradores, motivo pelo qual trago trecho para fazer parte do presente julgamento (fls. 137/138):

O fato da empresa ter apresentado os livros e documentação contábeis em fiscalizações anteriores, não a desobriga de apresenta-los se legalmente solicitados.

Pelo que consta dos autos, a autuada não ofereceu a auditoria fiscal as informações solicitadas no documento de fl. 27, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, infringindo à Lei 8.212/91, artigo 33, §§ 2º e 3º c/c os artigos 232 e 233 do RPS. Assim, lavrado o Auto de Infração - AI nº 37.160.266-1 (processo 15504.013648/2008-16) por não apresentação dos documentos solicitados, processo que foi julgado procedente por meio do Acórdão 24.188, de 22/10/2009.

Ao descumprir o seu dever legal de fornecer os livros contábeis solicitados e necessários a auditoria fiscal, o Contribuinte deu razão à inversão do ônus da prova. Assim, o salário de contribuição foi arbitrado com base nos dados levantados pela fiscalização anterior.

A empresa deveria ter se preocupado em trazer provas que demonstrassem que suas argumentações são verdadeiras e que houve erro no lançamento fiscal. As cópias de faturas de cartões de crédito juntadas aos autos não têm o condão de elidir o lançamento.

Portanto, não há como acatar as alegações apresentadas na impugnação, pois não estão devidamente comprovadas.

Da mesma forma não será acatado o pedido de cancelamento do Auto de Infração n.º 37.160.267-0, referente as verbas não declaradas em GFIP, uma vez que, a empresa não demonstrou que sobre o salário de contribuição apurado não incide contribuição previdenciária.

A multa aplica no presente lançamento observou o disposto no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Contudo, em 04/12/2008, foi publicada a Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a redação de vários artigos da Lei 8.212/91.

Referido ato normativo modificou a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, acrescentando os artigos 32-A e 35-A.

Assim, a partir da publicação da MP 449, de 03/12/2008, para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea 'c'.

Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Contra este contribuinte foram lançados de ofício os seguintes créditos previdenciários, referentes a contribuições não declaradas em GFIP:

AI Debcad n.º 37.160.265-3 (Processo n.º 15504.013647/2008-63), contendo obrigação principal.

AI Código de Fundamento Legal — CFL n.º 68, Debcad no 37.160.267-0 (Processo n.º 15504.014296/2008-16), descumprimento de obrigação acessória — omissão de contribuições em GFIP.

Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, quanto do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente pode ser feita por ocasião desse pagamento.

Diante das alterações da legislação previdenciária, o órgão preparador deverá, quando do trânsito em julgado administrativo dos processos acima listados, efetuar a comparação das multas aplicadas.

Caso se conclua que a legislação atual seja mais benéfica ao contribuinte, ela deve retroagir, devendo o valor da multa ser revisto, e, se for o caso, eventuais retificações serão processadas no auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias correlato.

Ou seja, a fiscalização anterior, ao verificar que a contribuinte lançou na conta contábil n.º 4.7.06.02.01 - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, nos meses de 01/2003 a 03/2003, pagamentos de despesas não inerentes às atividades da empresa, de natureza estritamente pessoal e particular dos sócios (tais como pagamentos de previdência privada, faturas de cartão de crédito dos sócios, condomínio e taxas de conta de água, luz, telefone, cursos de inglês, despesas de colégios, Conselho Regional de Psicologia e outras, todas elas em nome dos sócios proprietários), sugeriu, para o período de 04/2003 e seguintes, “*uma nova fiscalização da empresa para exame mais completo dos Livros contábeis — DIÁRIO E RAZÃO, a fim de que seja feito uma conciliação dos lançamentos de pagamentos e despesas com a documentação de CAIXA, que permitira uma melhor verificação das despesas pagas*” (fl. 67). Isto porque a fiscalização anterior apurou que não houve lançamentos no Livro DIÁRIO na conta DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS a partir de abril/2003.

Desta forma, ante a suspeita de que houve pagamento disfarçado de pró-labore ao longo do período fiscalizado (assim como feito nos meses de 01/2003 a 03/2003), a autoridade fiscal solicitou o Plano de Contas, os Livros Diário e Razão e a documentação de Caixa relativas ao período de 01/2003 a 12/2005, conforme TIAF e TIADs de fls. 49/55. Contudo, a documentação solicitada não foi apresentada.

Ante a impossibilidade de verificar as despesas efetivamente pagas pela RECORRENTE, e em razão da suspeita de que a prática da empresa efetuar pagamentos de despesas pessoais e particulares dos sócios teria perdurado, a autoridade fiscal lançou mão do mecanismo de aferição indireta para arbitrar o valor de tais pagamentos. Para tanto, se prendeu ao único dado obtido até então: as despesas dos sócios pagas pela RECORRENTE nos meses de 01/2003 a 03/2003.

Resta nítido que o contribuinte não cumpriu sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias a fim de possibilitar a verificação da base de cálculo tributária. Desta forma, a aferição indireta foi o mecanismo necessário para apuração da base de cálculo do tributo, conforme exposto.

Ademais, durante a fase litigiosa do processo, com a impugnação e o recurso voluntário, poderia a RECORRENTE apresentar a documentação contábil (desde que idônea; por exemplo, com o registro perante a Junta Comercial antes do início da fiscalização) a fim de e atestar a inoportunidade de pagamento de despesas pessoais e particulares dos sócios no período e afastar o arbitramento dos valores. Contudo, nada foi apresentado até o momento.

Como já exposto em tópico anterior, é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme dispõem o art. 16 do Decreto 70.235/76 e o art. 373 do CPC. No entanto, também não apresentou qualquer documentação capaz de modificar o lançamento do crédito tributário. A documentação acostada pela RECORRENTE (extratos de cartões de créditos de fls. 119/124) não atesta, de forma clara e precisa, que os valores lançados no cartão de crédito dos sócios seriam despesas da própria empresa, como alega.

Contudo, entendo que assiste razão à RECORRENTE quando afirma que “*um dos meses que serviu de parâmetro o resultado foi de aproximadamente R\$ 7 mil reais*”, ao passo que a base de cálculo utilizada foi acima de R\$ 13.000,00.

Neste sentido, resta evidente que os valores da base de cálculo dos meses de 01/2003 a 03/2003 não poderia ser objeto de aferição indireta, pois a autoridade fiscal possuía de forma detalhada e discriminada, todas as despesas lançadas na conta contábil nº 4.7.06.02.01 - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, do referido período, conforme fls. 79/83. Assim, uma vez conhecidos os valores, impõe-se o lançamento com base nos mesmos, e não mediante aferição indireta.

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Contudo, este não foi o caso das competências 01, 02 e 03 de 2003, para os quais a base de cálculo das contribuições lançadas eram conhecidas, não havendo que se falar em vícios que impossibilitassem a sua verificação como justificativa para o arbitramento tributário.

Sabe-se, logicamente, que a soma dos valores reais relativos aos meses de 01/2003 a 03/2003 (R\$ 12.760,10 + R\$ 19.728,15 + R\$ 7.554,82 = R\$ 40.043,07) corresponde à soma da média dos citados meses (3 x R\$ 13.347,69 = R\$ 40.043,07). No entanto, nos termos do art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/91, a apuração das contribuições previdenciárias por meio da aferição indireta pressupõe a constatação de que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da empresa contribuinte, e não foi essa a acusação para o mencionado período. Havendo uma forma de se apurar tal remuneração, não se pode utilizar o mecanismo da aferição indireta nos citados meses.

Desta forma, a apuração equivocada da base de cálculo contamina o lançamento do citado período. Neste sentido, restou descumprido uma das premissas obrigatórias do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, o que implica o cancelamento do crédito tributário apurado de maneira equivocada:

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.

Uma vez que houve afronta ao art. 142 do CTN, entendo que não se trata de um vício sanável nesta fase processual, pois não se tratou de um mero erro de cálculo, mas sim de uma forma de apuração da base de cálculo (arbitramento) diante de uma situação não prevista em lei para utilização de tal mecanismo, pois era possível a apuração da base de cálculo com base na documentação apresentada.

Portanto, entendo que não merece prosperar o lançamento relativo às competências de 01/2003 a 03/2003 (inclusive).

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para cancelar o lançamento em relação às competências de 01/2003, 02/2003 e 03/2003.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim