



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000579/2007-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.694 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2022
Recorrente J M LUBRIFICANTES E PECAS PVEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL.. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

É possível a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a autoridade fiscal apresenta diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que as falhas apontadas pelo recorrente na motivação do lançamento não se sustentam, não há de se falar em nulidade do ato administrativo lavrado por agente competente e sem preterição ao direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 14-25.873, de 27 de agosto de 2009, exarado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, fl. 907 a 916, que analisou a impugnação formulada contra o Auto de Infração DEBCAD 37.174.015-7, que assim relatou a lide administrativa:

Relatório

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, DEBCAD 37.074.014-9 [sic], lavrada e levada à ciência do sujeito passivo em 29/10/2007, totalizando R\$ 875.481,17 (oitocentos e setenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e um reais e dezessete centavos), acrescidos de juros e multa, refere-se a contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, da empresa, do SAT/RAT e de Terceiros, quais sejam Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Nacional de Aprendizagem da Indústria - SENAI, Serviço Social da Indústria - SESI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados no estabelecimento CNPJ 54.955.224/0004-29, apuradas através dos levantamentos:

- "RE0 - AFI RAIS 97": Aferição indireta com base na RAIS -Competências: 01/1997 a 12/1997.

- "FE0 - FP CMO MOV CARGAS PRE GFIP": Folhas de pagamento meio papel - período anterior à GFIP - Competências: 01/1998 a 12/1998.

- "XE0 - AFI CMO MOV CARGAS PRE GFIP": Saldo de aferição indireta-período anterior à GFIP - Competências: 01/1997 a 12/1998.

- "FE - FP CMO MOV CARGAS GFIP": Folhas de pagamento meio papel - período posterior à GFIP - Competências: 01/1999 a 12/2000.

- "GFE - CMO MOV CARGAS GFIP": Aferição indireta com base nas GFIP-Competências: 01/2001 a 12/2006.

- "XE - AF1 CMO MOV CARGAS GFIP": Saldo de aferição indireta com base nas GFIP-Competências: 01/1999 a 12/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal da NFLD (fls. 549/566). a origem do crédito tributário em questão é o confronto entre as folhas de pagamento, as Notas Fiscais de Serviço Prestado - NFSP e a contabilidade da empresa, referentes ao estabelecimento CNPJ 54.955.224/0004-29 - "JM Empilhadeiras", no qual se constatou a não exibição de parte das folhas de pagamento ou sua exibição de forma deficiente, ou seja. omissão de mão-de-obra, não elaboração de folhas específicas para alguns tomadores de serviço e divergência entre seus valores e aqueles contabilizados e constantes nas RAIS e GFIP.

Os fatos acima descritos levaram a autoridade Fiscal firmar convicção de que as folhas de pagamentos, quando apresentadas, o foram de forma deficiente e que, por tal motivo, não merecem fé. Assim sendo, nos termos do artigo 148 da Lei 5.712/96¹, o Código Tributário Nacional - CTN. o auditor fiscal optou pela aferição indireta do valor da mão de obra aplicada, sendo adotado o percentual de 40% do valor das NFSP no caso de cessão de mão de obra e de manutenção mecânica, nos termos dos artigos 600 e 601 da Instrução Normativa SRP nº 03. vigentes à época da notificação e transcritos às fls. 561, Para o caso de NFSP cujos valores que englobam locação de equipamentos e serviços de mão-de-obra foi estabelecido o percentual médio de 24% sobre o valor total da nota, conforme cálculos estatísticos demonstrados no Relatório Fiscal às fls. 561/564.

As bases de cálculo e contribuições dos segurados empregados obtidas através das RAIS foram lançadas no levantamento "RE0", as obtidas nas folhas de pagamento apresentadas foram lançadas em "FE0" e "FE" e as obtidas nas GFIP, registradas em "GFE".

O levantamento "XE0" se refere a valores aferidos através das NFSP para período de 01/1997 a 12/1998, deduzidos os valores apurados nas RAIS ("RE0") e nas folhas de pagamento do período ("FE0").

O levantamento "XE" é concernente aos valores aferidos através das NFSP para o período de 01/1999 a 12/2006, deduzidos os valores apurados nas GFIP ("GFE") e nas folhas de pagamento ("FE").

Regularmente cientificado, o sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva de fls. 577/594, na qual, apresentando legislação e extensa jurisprudência, alega, em síntese, que:

- O crédito tributário em discussão está extinto em razão da ocorrência da decadência, vez que a data de sua constituição é 29/10/2007, posterior ao transcurso do prazo de cinco anos, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, tendo em vista a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91;

- A indevida desconsideração dos documentos apresentados ao auditor, não havendo elementos suficientes nos autos que levam a qualquer desconsideração de tais documentos. Afirma que o único fundamento que justificaria a lavratura dos autos por meio de aferição indireta é a divergência entre a quantidade de empregados constante na folha de pagamento com aqueles declarados em GFIP e contesta tal argumento, exemplificando com a competência 09/2006, para a qual o auditor considerou que a folha de pagamento conteria 123 empregados ao passo que, na GFIP, constaria apenas 1 (um), fato que contrasta com a folha de pagamento anexada, com 117 empregados (ativos) e GFIP com a mesma quantidade de empregados, o que comprova a distorção dos dados trazidos pelo auditor e, para ilustrar tal distorção, novamente cita a competência 09/2006, para a qual a fiscalização fez constar, na planilha resumo de apuração do saldo de aferição indireta a ser lançado, a base de cálculo declarada em GFIP apenas R\$ 450,00, enquanto que, nas GFIP juntadas aos autos, o valor devido de contribuições sociais para o período perfaz um total de R\$ 22.612,31;

- O método de aferição indireta adotado pela fiscalização de longe não reflete a realidade da empresa bem como de qualquer outra empresa prestadora de serviços de atividade semelhante à notificada. Para reafirmar a precariedade de tal critério, faz detalhado demonstrativo da composição dos valores das NFSP nº 8609, 8610 e 8611, concluindo que o percentual referente à mão de obra para esses documentos é substancialmente inferior ao adotado na aferição levada a efeito pelo auditor;

Ao final requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até final decisão deste recurso, nos termos do artigo 151 do CTN e o cancelamento do lançamento, lendo em vista as nulidades que o permeiam, julgando-se improcedente o auto de infração.

Também protesta provar o alegado por todos os meios de provas admitidas em Direito, especialmente por perícia e oitiva de testemunhas e a juntada de documentos.

Anexa documentos de fls. 595/833.

Após análise do processo nesta Delegacia de Julgamento - DRJ, concluiu-se pela necessidade manifestação do auditor fiscal notificante quanto ao arguido na defesa e para anexação da "*planilha resumo do saldo de aferição indireta a ser lançada*", a que se refere o item 57 do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 564).

Em sua Informação Fiscal - 1F (fls. 850/851), a autoridade notificante, além de anexar a planilha solicitada, reafirmou que os motivos que justificaram a lavratura da NFLD por meio de aferição indireta estão devidamente explicitados no Relatório Fiscal da NFLD, ou seja, o descaso da empresa para com a autoridade administrativa através de reiteradas recusas em apresentar documentos ou apresentando-os de

maneira deficiente, omitindo informações verdadeiras. Por esse motivo, o notificante se viu obrigado a lançar mão do recurso da aferição indireta, inclusive com a necessidade do uso de técnica estatística para apurar as bases de cálculo das contribuições previdenciárias devidas. Com relação ao valor de R\$ 450,00 constante na *planilha resumo de apuração do saldo de aferição indireta a ser lançado* como base de cálculo declarada em GFIP, esclarece que tal GFIP, cuja cópia foi anexada pelo contribuinte às fls. 674, foi a única apresentada à fiscalização, durante a ação fiscal, para essa competência e esse estabelecimento.

Cientificado da IF, o sujeito passivo manifestou-se através de nova impugnação (fls. 862/868), na qual alega que teve sua manifestação prejudicada em razão de não ter sido juntada à sua intimação o despacho de fls. 841/842 e, por não ter tido pleno conhecimento dos fatos sobre os quais se basearam as informações prestadas às fls. 850/851, requer nova intimação, com o envio de cópia do citado despacho, reabrindo-se o prazo para manifestação e, caso não seja acolhido tal pedido, busca manifestar-se sobre os documentos que lhe foram apresentados, reiterando a inexistência da divergência apontada entre as folhas de pagamento e as GFIP, afirmando que houve vários erros no trabalho fiscal, não somente nesta NFD, mas em outras lançadas durante a mesma fiscalização e que o auditor admite o erro em relação à competência 09/2006, alegando que teria sido apresentada uma única GFIP durante a fiscalização, o que não se revela verdadeiro, pois todas as GFIP estavam à disposição do auditor, que deixou de considerá-las, além do fato que o mesmo tem acesso ao sistema de consulta das declarações apresentadas pelo contribuinte e que comprovam a inexistência da divergência apontada.

Ao não utilizar dados constantes nos documentos apresentados, o auditor violou o disposto no artigo 142 do CTN.

Também reafirma a constituição de crédito em períodos em que já se havia operado a decadência, citando a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal. Requer a nulidade da NFD, tendo em vista as nulidades que a permeiam e anexa os documentos de fls. 869/875.

É o relatório.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento exarou o Acórdão ora recorrido, em que julgou a impugnação procedente em parte, cujas conclusões estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As contribuições previdenciárias sujeitam-se ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional.

PROVA DOCUMENTAL.. OPORTUNIDADE PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

A suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN, não impede o Fisco de proceder ao lançamento eis que esta é atividade vinculada e obrigatória e visa impedir a ocorrência da decadência.

PROVA PERICIAL

A realização de prova pericial fica condicionada à sua necessidade e ao preenchimento dos requisitos previstos na legislação por parte do requerente.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa pois o sujeito passivo, ou seu representante legal, tem direito à vista do processo e a obter cópias dos documentos que o integram.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A procedência parcial da impugnação decorre do reconhecimento da decadência para os créditos tributários lançados até a competência de setembro de 2002, tendo considerado o início da contagem do prazo decadencial a partir da regra contida no §4º do art. 150 da Lei 5.172/66 (CTN).

Ciente do Acórdão da DRJ em 26 de outubro de 2009, fl. 922434, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 923 a 935, cujas alegações serão detalhas no curso voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente inicia seus argumentos questionando a constitucionalidade do depósito recursal de 30%, tema que perdeu seu objeto com o reconhecimento da incompatibilidade de exigência aos termos da Constituição Federal de 88.

DA INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS AO AUDITOR – VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Afirma a defesa que, da análise do Relatório Fiscal, percebe-se que o fundamento utilizado pelo Auditor-Fiscal para justificar a sua autuação por meio de aferição indireta é a divergência entre o número de empregados constante na folha de pagamentos e na GFIP. Ilustra tal assertiva, a título de amostragem, que, no mês de setembro de 2006, a acusação fiscal identificou 123 empregados em folha de pagamento e apenas 1 na GFIP, o que não seria real, já que os elementos constantes dos autos indicariam a exigência de 117 trabalhadores em ambos os documentos.

Aponta outra inconsistência do relato fiscal, o qual admite o erro em relação à mesma competência 09/2006, em que considerou base de cálculo declarada em GFIP de R\$ 450,00 quando, na verdade, o valor correto seria R\$ 22.612,31. Ademais, afirma que outros erros ocorreram e que a Autoridade lançadora tinha ao seu dispor todas as GFIPs, além de ter acesso aos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Alega que o posicionamento da Decisão recorrida, ao não acolher o argumento amparado na convicção de que a recusa da exibição das folhas ou sua exibição deficiente torna impossível a verificação da sua contabilização, não é o mais adequado em razão dos Princípios da Legalidade, da Motivação e da Verdade Material.

Sustenta que seus documentos merecem toda a fé e que, caso não pudessem ser considerados, deveria ter sido oportunizada ao fiscalizado a possibilidade de comprovar a veracidade do alegado. Discorre sobre a legislação, jurisprudência e precedentes administrativos.

Sintetizadas as alegações da defesa neste tema, mister trazermos à balha como a Decisão recorrida tratou da matéria:

Também não merece acolhida a contestação, por parte da notificada, da justificativa para a aferição indireta ter sido a divergência entre a quantidade de empregados constante na folha de pagamento com aqueles declarados em GFIP, exemplificando com a competência 09/2006, para o qual o auditor considerou que a folha de pagamento conteria 123 empregados ao passo que, na GFIP, constaria apenas 1 (um), fato que contrasta com a folha de pagamento anexada, com 117 empregados (ativos) e GFIP com a mesma quantidade de empregados, o que comprovaria a distorção dos dados trazidos pelo auditor, uma vez que, à época da lavratura da NFLD, só havia uma GFIP válida para o estabelecimento CNPJ 54.955.224/0004-29, a qual foi considerada pelo auditor em sua notificação.

Embora a empresa tenha anexado em sua impugnação várias GFIP entregues em 27/09/2006, somente uma delas produziu o esperado efeito de alimentar o banco de dados com informações relativas aos pagamentos efetuados aos segurados empregados, contribuintes individuais, etc, conforme pode ser constatado nas consultas efetuadas no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil (GFIP WEB) e anexadas ao presente processo (fis. 878), nas quais se verifica que, em 27/09/2006, foram enviadas 12 (doze) GFIP, das quais somente uma (a de número de arquivo - NRA CUIzZsGf7Ko0000-4) se encontrava com status "Exportada". As demais constavam como "Em duplicidade" ou "Substituída - Não exportada", ou seja, não produziram efeito algum. Anexamos também, às fis. 879, o detalhamento do único documento válido na data da lavratura da NFLD, no qual consta apenas 1 (um) empregado com base de cálculo para a Previdência Social no valor de R\$ 450,00, a qual foi levada em conta pelo auditor na sua ação fiscal que originou o presente processo.

Como se vê, a Autoridade julgadora de 1ª Instância refutou de forma bastante clara os argumentos da defesa neste tema, sem que, em seu recurso, tais argumentos fossem contraditados.

Assim, diante dos elementos apontados pela Decisão recorrida, resta a evidência de que não tem razão a defesa, já que as GFIPs que alega ter apresentado não foram devidamente exportadas e, assim, não se confirma o alegado erro por parte da Autoridade lançadora.

Rejeito a preliminar de nulidade.

DA POSSIBILIDADE DE ILIDIR A AFERIÇÃO INDIRETA – CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E MANUTENÇÃO MECÂNICA

Alega o recorrente que demonstrou, detalhadamente, que o método utilizado pela fiscalização para aferição indireta do tributo não revela a realidade da empresa. Contudo, apesar de reconhecer a coerência das informações prestadas, a Decisão recorrida manteve a exigência arbitrada sobre o frágil argumento de que não foi possível a análise e verificação da correta contabilização dos valores pagos aos segurados pela não apresentação ou apresentação insuficiente das folhas de pagamentos.

Aduz que tais documentos sempre estiveram à disposição da Autoridade lançadora, por meio físico, eletrônico e, ainda, pelos sistemas do Fisco e questiona como o Auditor concluiu pela divergência com os dados da GFIP sem ter acesso a tais documentos.

Afirma que não merece prosperar a conclusão do Julgador de 1ª instância de que restaria precluso o direito da recorrente de produzir novas provas e que, diante de fundada suspeita de incorreção do método de aferição indireta, caberia a busca por outros elementos para forma sua convicção.

Apresenta algumas considerações sobre o arbitramento levado a termo no lançamento afirmando seu direito a contestá-lo e apontando que o critério utilizado não reflete a realidade da empresa e aponta que o vício está no método empregado e não propriamente na aferição dos valores lançados. Para robustecer suas alegações, faz uma análise de nota emitida por uma de suas clientes, apontando que o valor correto a ser considerado na base de cálculo do tributo é de 28,8% do valor da referida nota fiscal, bem diferente dos 40% arbitrados pelo Agente fiscal. A partir do mesmo raciocínio, faz a mesma análise para outros documentos.

Sintetizadas as razões da defesa, sobre o arbitramento em tela, salutar rememorar os recentes ensinamentos do ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, em Acórdão nº 2201-008.896, de 13 de julho de 2021, proferido por esta mesma Turma de Ordinária:

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 imprecisas para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas 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. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

*[...] **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 de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.*

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

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)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento, por exemplo, da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um indício da existência de vício relacionada a outra.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, a Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço. Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura negocial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras. A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;

O arbitramento é uma medida excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;

No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (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;

Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (quando a contabilidade for imprestável), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;

Cabe à fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Pequenos indícios de vícios não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. Grifou-se.

Como se vê, o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, sendo medida excepcional cabível apenas quando inexistam os documentos ou declarações do contribuinte capazes de apontar a real base de cálculo do tributo ou, ainda, quando estes, se existentes, não mereçam fé.

Assim, convém lembrarmos com os argumentos da autoridade lançadora, fl 545 e ss:

VII - ORIGEM DO CRÉDITO

13) Do exame comparativo das folhas de pagamento do estabelecimento CNPJ 54.955.224/0004-29 "JM EMPILHADEIRAS" com as Notas Fiscais de Serviço Prestado, com os contratos de prestação de serviços apresentados e com a escrita contábil de 1998 e 1999, os seguintes fatos foram constatados:

a) Omissão de Folhas de Pagamento específicas por tomador de serviço e por local de prestação de serviço referentes à mão de obra declarada em Notas Fiscais de Serviço Prestado emitidas pela empresa;

b) Folhas de pagamento específicas apresentadas com deficiências nos termos da legislação previdenciária;

c) Ausência nas folhas de pagamento específicas apresentadas de funções especificadas nos contratos de Prestação de Serviço tais como líderes de turno e mecânicos;

d) Omissão de Folhas de Pagamento da equipe de manutenção mecânica divulgada pela empresa no seu "site" www.jmcpilhadciras.com.br e necessária para executar os serviços de oficina mecânica, elétrica, funilaria e pintura declarados em Notas Fiscais de Serviço Prestado emitidas pela empresa; *NOTA: A empresa forneceu contracheques de setembro/2007, o que não atende ao TIAD que especifica folhas de pagamento de 01/97 a 12/06.*

e) Omissão dos livros razão dos anos de 2000 a 2006 e do livro diário de 2006;

f) Folhas de pagamento de 1998 e 1999 que apresentam valores de bases de cálculo das contribuições previdenciárias diversos dos registrados nos livros diário e razão.

14) O Contribuinte foi formalmente intimado ao longo da ação fiscal via Termo de Intimação para apresentação de Documentos - TIAD a esclarecer por escrito as deficiências acima e não se manifestou até o término da ação fiscal.

15) Conforme será demonstrado o longo desse relatório fiscal, nos termos do Artigo 148 da Lei 5.172/66 . Código Tributário Nacional-CTN e do § 3º do Artigo 33 da Lei 8212/91 e alterações posteriores, NÃO MERECEM FÉ. SÃO OMISSAS E DEFICIENTES as folhas de pagamento do estabelecimento CNPJ 54.955.224/0004-29 "JM EMPILHADEIRAS".

16) Nos termos do §3º do Artigo 33 da Lei 8212/91 e alterações posteriores a fiscalização inscreve de ofício por meio dessa Notificação Fiscal de Débito - NFDL

importância que reputa devida, apurada pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

35) Torna-se impossível para a fiscalização aferir diretamente as remunerações da equipe de manutenção mecânica a partir dos resumos de folha de pagamento porque a empresa se recusa apresentá-las ou não as preparou para o período 01/97 a 12/06.

(...)

XIV- DA AFERIÇÃO INDIRETA DA REMUNERAÇÃO TOTAL

42) Os critérios de aferição indireta adotados obedecem ao Princípio da Razoabilidade, conforme determinação expressa do artigo 2º da Lei 9.784 de 29/01/99, in verbis:

"Art. 20 - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

43) Como as folhas de pagamento apresentadas NÃO MERECEM FÉ é impossível para a fiscalização aferir diretamente de seus resumos toda a remuneração dos segurados empregados. Também para os períodos em que não foram apresentadas folhas de pagamento é impossível aferir diretamente a remuneração dos segurados empregados

44) A seguir a legislação previdenciária básica utilizada para estabelecer os critérios de Aferição Indireta:

"Subseção Única Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

• Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

1 - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 602, 603 e 605.

Art. 601. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 600.

Extraído da INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP nº 03, DE 14 DE JULHO DE 2005"

45) Assim será adotado o percentual de 40% (quarenta por cento) para os valores das notas fiscais que referirem-se exclusivamente a serviços de cessão de mão-de-obra como, por exemplo: Saldo de banco de horas, Horas Extras e nas notas fiscais onde o valor total da nota for utilizado como base de cálculo para estabelecer o destaque de 11% sobre o valor dos serviços.

46) Para as Notas Fiscais de Mão de Obra de Manutenção Mecânica também será adotado o percentual de 40% porque, além de referências expressas a mão-de-obra, há em algumas notas fiscais referências a notas fiscais de venda mercantil (vide NFSP 3353 cópia em anexo por exemplo), provavelmente relacionadas a venda de peças. Há notas que expressamente indicam o local de prestação do serviço como a NFSP 6712, cópia em anexo, que indica "...manutenção de empilhadeira na unidade de Teresina".

47) Para as Notas Fiscais que englobam no seu valor a locação dos equipamentos e os serviços de mão-de-obra foi estabelecido um percentual de 24% (vinte e quatro por cento) sobre o valor total da nota conforme demonstrado a seguir.

O confronto entre as alegações recursas e o relato fiscal evidencia que a singeleza como a defesa avaliou os motivos que levaram ao arbitramento da base de cálculo do tributo lançado não corresponde aos fatos efetivamente ocorridos.

A Autoridade lançadora não se limitou a apontar divergência entre valores de GFIP e de folha de pagamentos. Além da síntese inserida no item 13 do Relatório Fiscal acima transcrito, o Agente fiscal detalhou cada uma de suas alíneas, indicando que o contribuinte não atendeu aos pedidos de esclarecimentos formalizados por intimação regular e, ainda, indicou com clareza a legislação que ampara a medida extrema de apuração da base de cálculo do tributo por aferição indireta.

A própria defesa reconhece que não discute a correção dos cálculos efetuados, mas sim o método, que, nos exemplos que cita, teria sido menos favorável. Ocorre que não cabe à autoridade lançadora escolher a metodologia mais benéfica ou mais prejudicial ao contribuinte fiscalizado. A própria legislação é que determina como tal apuração deve ser levada a termo e, neste caso, esta foi seguida à risca.

No que tange à preclusão do direito de apresentar documentos, não há mácula na decisão recorrida, já que tal assertiva é expressão literal do que prevê o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Por fim, os argumentos apontados pela defesa não suscitam neste Relator nenhuma dúvida quanto à compatibilidade do lançamento em comento com a legislação que rege a matéria, não havendo necessidade de se buscar outros elementos de convicção.

Assim, nada a prover.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo