



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

Processo nº 15983.000963/2009-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.070 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria Arbitramento de Contribuições
Recorrente UNIMED DO GUARUJÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

AFERIÇÃO INDIRETA

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada.

PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO EM RECURSO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 na redação conferida pela Lei n.º 9.532 de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A matéria trazida apenas em sede recursal não será conhecida.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na

votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi , Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado em 05/11/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 18/11/2009, refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais e cooperativas de trabalho, no período de 01/2005 a 12/2005.

Conforme o relatório fiscal de fls.42/63, o débito foi arbitrado, já que os valores declarados pelo contribuinte em GFIP divergiam dos valores constantes das folhas de pagamento, da contabilidade, dos valores informados nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte- DIRF, nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e na RAIS.

Constam desta autuação os seguintes levantamentos:

- DRG , Diferenças de RAIS e GFIP
- DCF, Diferença Contabilidade da Folha
- PND, Pro-Labore Não Declarado,
- PAR, Pro-Labore Arbitrado,
- AND, Autônomos Não Declarados,
- AAR, Autônomos Arbitrado,
- COP, Cooperativa e
- ARB, Arbitramento conforme DIRF

Na impugnação a autuada se insurge contra o lançamento dizendo:

- a) que o auto de infração é nulo porque o procedimento fiscal foi omissivo quanto aos meios utilizados para a quantificação dos supostos pagamentos efetuados e supostamente não registrados;
- b) que a fiscalização levou em consideração o saldo final das contas contábeis sem observar que valores foram estornados;
- c) que é comum existir divergências entre bases contábeis e tributárias, pois as verbas indenizatórias não são passíveis de incidência;
- d) que a comparação efetuada pelo fisco se restringiu aos salários a pagar e os valores declarados em GFIP;

- e) que foram desconsiderados os valores já recolhidos;
- f) que a multa aplicada é ilegal porque está em desacordo com a legislação vigente;
- g) que a multa é aplicada por decreto, não estando cominada na lei;
- h) que é absurdo deixar ao critério da fiscalização a identificação de condutas dolosas para graduar a multa;
- i) a autuação é improcedente e a multa é ilegal e inconstitucional;
- j) que o auto de infração não contempla a fundamentação legal da aferição indireta.

Por fim, requer que seja declarada a nulidade do procedimento fiscal e afastada a multa sob a suposta ausência de escrituração contábil em decorrência da ausência de critério utilizada pela fiscalização, e o cancelamento integral da autuação.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 94/106, julgou o lançamento procedente em parte para excluir os lançamentos arbitrados com base na RAIS e na DIRF, por falta de motivação do procedimento, já que não restou demonstrado porque o Fisco teria optado por essas fontes em detrimento da contabilidade. Aduz a decisão que a nulidade que motivou a exclusão seria de natureza formal.

Foram excluídos os seguintes lançamentos:

- DRG , Diferenças de RAIS e GFIP
- PAR, Pro-Labore Arbitrado,
- AAR, Autônomos Arbitrado,
- ARB, Arbitramento conforme DIRF

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que a autuação se deu sob o argumento de que teria deixado de lançar em títulos próprios da contabilidade valores relativos à folha de salários,
- b) que o auto de infração é nulo porque o procedimento fiscal foi omissivo quanto aos meios utilizados para a quantificação dos supostos pagamentos efetuados e supostamente não registrados; falta de fundamento legal para a exigência;
- c) que a fiscalização levou em consideração o saldo final das contas contábeis sem observar que valores foram estornados;

- d) que é comum existir divergências entre bases contábeis e tributárias, pois as verbas indenizatórias não são passíveis de incidência;
- e) que é elementar a divergência entre as contas contábeis (regime de competência) e as DIRF's (regime de caixa);
- f) que a comparação efetuada pelo fisco se restringiu aos salários a pagar e os valores declarados em GFIP;
- g) que foram desconsiderados os valores já recolhidos;
- h) requer a produção de prova pericial;
- i) a não incidência da contribuição sobre valores repassados aos cooperados em cargo eletivo;
- j) que o tratamento jurídico aplicável às cooperativas em geral não pode ser aplicado nas cooperativas de trabalho;
- k) que não há prestação de serviço do cooperado em relação à cooperativa, mas sim, usuários que os contratam através da cooperativa;
- l) que o médico cooperado quando em cargo eletivo desenvolve atividade inerente à função de cooperado;
- m) que os cooperados não são subordinados à cooperativa;
- n) que não faz pagamento aos médicos, mas tão somente repassa os valores a eles devidos na proporção de sua produção;
- o) a inconstitucionalidade da denominada contribuição de 15% incidente sobre as faturas emitidas pela cooperativa;
- p) que sendo indevida, por inconstitucional tal contribuição, inexistente obrigatoriedade de declaração na GFIP.

Requer o cancelamento integral da autuação pelos motivos expendidos e que os autos sejam baixados em diligência para a realização de perícia contábil, onde traz quesitos e nomeia seu perito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

O presente levantamento se deu por aferição indireta, porquanto o Fisco ao examinar os documentos que lhe foram disponibilizados, pela própria recorrente, vislumbrou diferenças havidas nas bases de cálculo da contribuição previdenciária informada em GFIP em confronto com as demais fontes analisadas, como as folhas de pagamento, os registros contábeis e declarações de imposto de renda retido na fonte.

A contribuição previdenciária é espécie tributária cuja modalidade de lançamento é denominada por homologação ou autolancamento, com previsão legal no art. 150 do Código Tributário Nacional. Nessa modalidade, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, competindo a esta, posteriormente, conferir o procedimento e homologá-lo. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal examina diretamente documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, e, com estes elementos postos a sua disposição, verifica se o lançamento foi corretamente efetuado pelo contribuinte, homologando-o.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, o auditor deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. A prerrogativa de arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias, bem como, aferir indiretamente a contribuição previdenciária devida e lançá-la de ofício, encontra embasamento legal no art. 148 do CTN, do qual o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n 8.212/91 são corolários:

CTN

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou 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."

Lei 8.212/91

"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. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

(...)

§ 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, 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 e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

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

O lançamento é fundamentado nos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, que autorizam a fiscalização a proceder ao arbitramento da base de cálculo e lançamento de ofício dos valores devidos em caso de recusa ou sonegação de documentos por parte do contribuinte, ou sua apresentação deficiente, atendendo o lançamento constitutivo do crédito previdenciário ao contido no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e aos pressupostos estabelecidos nos artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

O artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, explicita o que é documento deficiente:

Art.233

(...)

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

Ao contrário do que alegou a recorrente, a fundamentação legal para a utilização da aferição indireta constou do auto de infração no Discriminativo Fundamentos Legais do Débito – FLD, às fls. 26/26, bem como do Relatório Fiscal de fls. 42/63.

Entretanto, a decisão recorrida retificou o valor lançado, excluindo do lançamento os levantamentos arbitrados com base na RAIS e na DIRF, por entender que não restaram motivados em detrimento da utilização da contabilidade. Ou seja, entendeu a decisão que o Fisco não motivou a eleição de outras fontes, que não a contabilidade, para proceder ao arbitramento e por isso excluiu os lançamentos arbitrados com suporte na RAIS e na DIRF, por vício formal.

O contribuinte não se insurgiu contra o fato, tampouco mencionou a exclusão dos lançamentos em sua peça recursal. Desta forma, tem-se como aceita a matéria, fazendo coisa julgada.

Com relação às arguições de que os valores lançados na contabilidade não poderiam ter sido tomados como base da contribuição previdenciária por se tratar, à vezes de estornos, ou outras vezes de valores que não compõem o salário de contribuição, informo à recorrente que as alegações sem provas são tidas como inócuas, não se prestando a formar convencimento quanto à matéria em exame. O Fisco explicitou no relatório fiscal, porque foram tomados como base para o levantamento os valores constantes dos registros contábeis da recorrente, que não trouxe qualquer prova de que os mesmos estariam incorretos.

Portanto, o levantamento deve ser mantido no que se refere aos valores lançados com suporte na contabilidade da recorrente.

Quanto às demais razões trazidas na peça recursal, é de se ver que o recorrente inovou as alegações em recurso. Assim, as matérias que não foram expressamente impugnadas em primeira instância, não serão conhecidas por este Colegiado.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

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; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 na redação conferida pela Lei n.º 9.532/97, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

A redação do art. 17 do Decreto n.º 70.235 retrata o disposto no art. 302 do Código de Processo Civil, nestas palavras:

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Desse modo, analisando em conjunto o Decreto nº 70.235/72 e o Código de Processo Civil, vê-se que o sujeito passivo tem o ônus da impugnação específica, e caso esta não seja efetuada, considerar-se-ão verdadeiros os fatos apontados pelo Fisco.

Em função da exigência prevista no art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72, não poderão ser alegadas em grau de recurso as matérias não impugnadas. No mesmo sentido é o disposto no art. 473 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, em que se proíbe à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.

Assim, todas as alegações devem ser concentradas na impugnação, que é a primeira oportunidade que o sujeito passivo possui para se manifestar nos autos do processo administrativo. Até porque, o recurso visa a rediscussão das matérias já apreciadas pela decisão recorrida, de forma que não há como apreciar em fase de julgamento de recurso, matéria que não foi objeto da decisão de primeira instância. À exceção são aquelas matérias que independentemente de arguição pelo sujeito passivo na impugnação podem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador, como às relativas a direito superveniente, surgida somente após a impugnação, ou no corpo da decisão de primeiro grau; ou as relativas às questões que o julgador pode conhecer de ofício como a decadência e os pressupostos processuais; ou às questões que envolvam nulidade absoluta, que são aquelas não passíveis de convalidação.

No caso presente, o recurso inovou quanto à matéria de direito e arguição de inconstitucionalidade, que pela preclusão já exposta não serão conhecidas.

Também, quanto à solicitação de perícia constante apenas da peça recursal, faço referência à preclusão temporal, já que o Decreto nº 70.235/72, artigos 16 e 18 e a Portaria RFB nº 10.875/2007, artigos 7º e 11, assim explicitam:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;-

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a

formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993) (grifei)

PORTARIA RFB Nº 10.875, DE 16 DE AGOSTO DE 2007

Art. 7º A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e

(...)

Art. 11. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 15.(grifei)

Por todo o exposto,

provimento. Voto por conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida, negar-lhe

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Processo nº 15983.000963/2009-19
Acórdão n.º **2302-003.070**

S2-C3T2
Fl. 164

CÓPIA