



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16024.000593/2007-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.036 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente CONSTRUSANE SANEAM TERREPLENAGEM LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1995 a 31/12/1998

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da Decisão de Notificação nº 21.038/0105/2005 (fl. 334), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do r. do recorrido *decisum*, tem-se que:

DA NOTIFICAÇÃO

O presente crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 35/42 refere-se a contribuições devidas pela empresa sobre diferenças apuradas entre mão-de-obra aferida em Notas Fiscais de Prestação de Serviço, deduzindo-se os valores pagos a sub-empregados e as guias recolhidas, nas competências de 09/95 a 12/98, no montante de R\$ 823.152,56 (Oitocentos e vinte e três mil, cento e cinquenta e dois reais e cinquenta e seis centavos), consolidado em 31/01/2002.

2. A empresa não comprovou os recolhimentos concernentes a estes valores.

DA IMPUGNAÇÃO

3. Cientificado do procedimento fiscal em 15/03/04, fls. 91, o contribuinte manifestou discordância ao feito, via peça de fls. 93/284, postada em 01/04/2002, portanto tempestivamente.

4. Na sua defesa, a empresa alegou em síntese que:

Da Preliminar

5. A defesa é tempestiva, pois o prazo final para a impugnação era de 01/04/2002, haja visto que a notificação foi recebida pela empresa em 15/03/02.

6. Alega que o STJ decidiu que o INSS possui o prazo fatal de 5 (cinco) anos para levantar supostos créditos e cobrá-los dos contribuintes. Desta forma, defende que o período de 09/95 a 03/97 está irremediavelmente prescrito e que a NFLD deve ser tornada nula, ou que seja retirado o referido período (09/95 a 03/97) do lançamento.

7. Refuta a forma utilizada pelo Auditor Fiscal notificante, alegando que não deveria ter sido utilizada a aferição, que este instituto foi utilizado de forma arbitrária e indevida, posto que a empresa entregou todos os seus documentos contábeis e fiscais, nada existindo a justificar a sua não aceitação.

8. Desta forma, requer em preliminar, a nulidade ou cancelamento da NFLD, ou que seja efetuada perícia contábil e técnica.

9. Juntou cópias de Notas Fiscais de empregados, a fim de se comprovar a divergência dos valores apontados e a desnecessidade de aferição.

10. Alega que ainda que se fundamentasse a aferição no presente caso, o AFPS não considerou a Folha de Pagamento ao apontar uma diferença de mão-de-obra no valor de R\$ 1.213.819,38, quando o correto seria R\$ 992.891,89.

11. Também não concorda que os valores de mão-de-obra possam ser aferidos através das NFs, alegando que estas não espelham qualquer ligação com a realidade, sendo certo que essa aferição estaria por obrigar a impugnante a efetuar recolhimentos sobre a folha de pagamentos, tendo por base valores recebidos de contratos já findos, ou seja,

quando para aquele contrato não existia mais mão-de-obra ou outras despesas. Fato que poderia ser constatado com visitas nas obras, ou desmembramento dos contratos de acordo com períodos, obras e equipamentos, mão-de-obra da empresa e terceiros disponíveis para esse evento.

Do Mérito

12. Alega que o percentual de mão-de-obra aferida foi exagerado, importando aproximadamente 57% do valor das Notas Fiscais, não estando condizente com a realidade da empresa. Aludir que mais de 50% do contrato seria mão-de-obra, seria desclassificar a legislação vertente, inclusive as O.S. nº 203 e 209, que após estudos e cálculos apurados, chegou-se ao valor de retenção de 11%, já que esse patamar significaria cerca de 30% da Nota Fiscal a título de mão-de-obra.

13. Informa que a totalidade de suas obras são efetuadas no solo (térreo) ou subsolo, alegando como consequência, o uso, na maior porcentagem de máquinas, ao invés da mão-de-obra humana, fato que se comprovaria através de perícia nos contratos com a Sabesp, que desde já se requer.

14. Argumenta que o AFPS menciona que os percentuais "foram tirados dos tipos de serviços e do contrato", mas não especificou o critério individual utilizado, nem menciona os percentuais utilizados para cada contrato e obra, lesando a impugnante no seu direito de defesa. Afirma, ainda, que se o AFPS se utilizou de parâmetros apostos do contrato, sem desmembrar se a obra realmente fora efetuada daquela forma, também persiste a impugnação, pois o percentual apostado no contrato não possui nenhuma relação direta com o percentual prático da obra.

15. Aqui, novamente a empresa postula pela produção de provas periciais, técnicas e contábeis, que deverá planilhar os contratos, especificando tipo de obra, tamanho, período, valor etc, também em razão do pequeno tempo oferecido para defesa.

16. Ainda que haja hipoteticamente algum débito, existem novas determinações, como a Resolução PGE nº 233/98 que isenta o contribuinte do pagamento de multa e juros. O uso da taxa Selic é inconstitucional, nos termos da Lei Estadual nº 10.175/98, pois a taxa não foi instituída em lei, mas em simples ato administrativo de entidade do Poder Executivo. Assim estão violados preceitos constitucionais, como o da legalidade, anterioridade, indelegabilidade, competência tributária e segurança jurídica. Além disso o CTN determina o juros de mora de 1% e a jurisprudência atual do STJ tem se inclinado no sentido de que a taxa Selic é inconstitucional, pela sua característica de juros remuneratórios. Da mesma forma corrobora o mesmo pensamento o tributarista Ives Gandra Martins.

17. Igualmente ocorre com a multa onde não foi mencionado tratar-se de empresa primária. Sua progressão é inconstitucional, visa a impedir a impugnação, força o recolhimento e inibe e penaliza aqueles que se valem desse procedimento para buscar seus direitos. Há determinação para os tributos federais delimitando o patamar máximo da multa em 20% no caso vertente a progressão pode chegar a 60%. Assim, requer-se sejam refeitos os cálculos para atualização dos juros em 1% ao mês, e a multa a seu patamar mínimo legal.

Do Pedido de Perícia

18. A impugnante afirma apresentar planilha onde demonstra que os documentos contábeis da empresa derrubam a aferição da fiscalização, ante seu grau de exagero. Reitera sejam efetuadas provas periciais contábil dos documentos abaixo relacionados pela empresa, e técnica de construção civil, de acordo com as peculiaridades de cada obra e da respectiva mão-de-obra necessária para cada uma delas.

19. Tendo em vista que as notas fiscais constantes da presente NFLD são abrangidas pela aferição efetuada nas demais NFLD'S, solicita que a perícia nelas efetuada seja aqui aproveitada a fim de desconsiderar esse crédito do INSS ou delimitá-lo dentro dos ditames legais. Deverão também ser alvo de conferência os contratos de construção, nomeando-se para tanto peritos habilitados. Indica para esse fim os peritos Laudelino de Camargo Jr. e Luiz Antônio Queiroz Castro. Essas perícias devem ser realizadas, haja

vista o auditor não ter elaborado planilhas demonstrando os valores que foram retidos da impugnante e os recolhidos por terceiros, nem dos contratos elaborados no período da NFLD de acordo com suas particularidades, e, ainda, por não ter o auditor justificado o fundamento de ter desconsiderado as folhas de pagamento do período lançado, bem como pelo fato de não vislumbrar outra forma de exercer a incumbência legal pela inversão do ônus da prova. Reitera que se deferida, a perícia realizada nesta NFLD seja aproveitada nas demais NFLDs elaboradas.

20. Os documentos que deverão sofrer perícia são: Livros Diários, folhas de pagamentos, contratos de empreita e sub empreita de 1995 a 2001, contratos de locação de equipamentos, notas fiscais e respectivos históricos e valores destacados. A impugnante apresenta quesitos que auxiliarão na averiguação dos documentos da empresa, e protesta por quesitos suplementares e pela juntada de documentos. Requer também seja aproveitada a documentação e perícia a ser efetuada nesta NFLD no que couber para as outras NFLD's decorrentes da mesma fiscalização. Os quesitos são os seguintes:

1. Quantos contratos a impugnante elaborou junto a empresas na qualidade de contratada no período de 1995/2001?
2. Fazendo equiparação por períodos e contratos qual o total de funcionários e respectivas funções seriam, no mínimo, necessários para a execução de cada contrato?
3. Qual o preço normal que se cobrava a título de mão-de-obra de cada contrato efetivado pela empresa?
4. Averiguando os contratos de trabalhos dos empregados da empresa, existe alguma irregularidade quanto ao piso da categoria? Se sim, quais?
5. Quais os equipamentos e máquinas que a empresa dispunha (próprios e alugados) para cada contrato?
6. Há equipamentos (alugados) que eram manuseados pelos próprios funcionários da empresa alugada e equipamentos e máquinas que eram manuseados pelos próprios funcionários da empresa impugnante?
7. Qual a diferença de valores entre a obra de edifícios, prédios etc, e a obra linear efetuada no solo ou no subsolo (em nível que não atinge o 1º subsolo)?
8. Pelos contratos e obras efetuadas podemos, através de gráficos, constatar períodos em que
9. Podemos concluir que a aferição não atentou aos parâmetros dispostos no item 6?
10. Ao analisar o conjunto de itens anteriores podemos identificar o percentual de mão-de-obra utilizados em cada contrato. Há alguma irregularidade nessas quantias?
21. Ao final, reitera as preliminares e se suplantadas, requer o julgamento do mérito, com nova análise dos documentos da empresa através da perícia, ou que seja elaborada nova fiscalização, protestando por todos os meios de provas admitidos, tudo para o perfeito deslinde do procedimento administrativo que caminhará para a improcedência da presente NFLD e respectivo cancelamento.

DA DILIGÊNCIA

22. Em face das alegações da defendente e dos documentos anexados, a Seção de Análise de Defesas e Recursos solicitou a manifestação da fiscalização, conforme despacho de fl. 292, cujo atendimento foi dado pelo Auditor Fiscal Notificante através da Informação Fiscal de fls. 318/320, na qual em síntese informa:

23. Quanto à alegação da defesa de que ao aferir a mão-de-obra, extraída das notas fiscais, não foram considerados os valores de folha de pagamento, abatendo-se somente os valores da mão-de-obra aferida dos empreiteiros, gerando um valor maior como débito, o Auditor Fiscal — AFPS notificante esclarece que na verdade as folhas de pagamento foram consideradas sim, tendo sido apurados os valores devidos sobre a

mão-de-obra aferida e descontados em cada competência os correspondentes valores recolhidos, nos quais estão contidas as folhas de pagamento e retenções sobre Notas Fiscais — NFs.

24. Quanto à afirmativa da empresa de que o percentual de mão-de-obra, segundo análise das planilhas, representou em 57% do valor das NFs, o AFPS elucida que para estabelecer percentuais de mão-de-obra para cada nota fiscal e tipo de serviço houve necessidade do exame individual de cada contrato, o que está expresso na planilha de fls. 64/67, Relação de Obras. No que diz respeito ao critério utilizado para determinar a mão-de-obra, esclarece que:

- Nos contratos da Sabesp, de modo geral, havia o valor total do contrato e o valor total dos materiais e que a diferença destas parcelas especificadas é destinada à mão-de-obra e fazendo-se a proporção sobre o total do contrato, obtém-se seu valor percentual. No exame destes percentuais, vê-se que muitos são superiores a 50%;

- Nos contratos por empreitada global sem especificar separação de mão-de-obra e material, nestes casos, atribui-se 50% para mão-de-obra;

- Nos contratos que são exclusivamente de mão-de-obra, o percentual dessa mão-de-obra na NF é de 100% (nestes casos de retenção a própria base de cálculo de 11% foi sobre o total).

25. Ressalta que na relação de NFs, estão individualizados um a um, todos os percentuais utilizados (% NF) e a mão-de-obra aferida (40% de NF), levando-se em conta o tipo de serviço prestado e o contrato quando havia indicação no campo de observação.

26. Pondera que o percentual obtido na aferição espelha o mais detalhadamente e criteriosamente possível os índices conforme exame direto de documentos factuais: notas, contratos, observação sobre o tipo de serviço, concluindo não ser absurdo o percentual de 22,81 das NFs ou 40% da mão-de-obra em NF, considerando os cuidados utilizados para a aferição.

27. O AFPS notificante, quanto à afirmativa da empresa de que o valor destinado aos empreiteiros R\$ 411.170,27 é incoerente, ressalta que na planilha de fls. 61/63 (relação de subempreiteiros) estão indicados os empreiteiros, respectivos serviços e percentuais aplicados, conforme item 6 do Relatório Fiscal. Foi constatado que diversas NFs não haviam sido apresentadas inicialmente, motivo pelo qual o AFPS foram elaboradas novas planilhas (fls. 294/298 e 299/300) levando em consideração os novos elementos e retificando-se os valores. Algumas NFs de Manoel Sacramento não foram abatidas por se tratar de pessoa física.

28. Diante da alegação da empresa de não ter compreendido porque a fiscalização optou pela aferição e de cerceamento de defesa, o AFPS notificante frisa que justamente considerando o enorme volume de dados, procurou ser muito criterioso, elaborando as mais diversas planilhas e resumos, as quais foram disponibilizadas para que a empresa pudesse demonstrar novo ordenamento de dados, o que não ocorreu e a evidência de valores de mão-de-obra formalizada inferiores ao real persistiu, permitindo a utilização da aferição. Faz referência ao AI nº 35.312.785-0 pelo qual foi desclassificada a contabilidade da empresa por não incluir diversos lançamentos. Ao final, considerando o detalhamento oferecido à empresa e o percentual médio de mão-de-obra aferida de 24% do qual ainda se deduz todos os recolhimentos realizados e serviços de empreiteiros regulares, conclui ter agido corretamente e dentro dos limites legais que as circunstâncias propiciaram.

A autoridade administrativa julgadora de primeira instância, por meio da susodita Decisão de Notificação nº 21.038/0105/2005 (fl. 334), julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. MULTA. JUROS. TAXA SELIC.

A aferição justifica-se pela desclassificação da contabilidade da empresa.

Não compete à instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de normas legais, conforme dispositivos constitucionais.

Devida a multa moratória, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Licita a incidência da taxa de juros Selic aplicada, de acordo com o disposto no art. 34 da Lei nº 8.212/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificado da decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 355, esgrimindo suas razões recursais nos seguintes pontos, em síntese: (i) regularidade da contabilidade; (ii) não cabimento do arbitramento; (iii) ausência de fundamento legal da aferição indireta; (iv) jurisprudência sobre o ônus da prova; (v) doutrina sobre o ônus da prova; (vi) da decadência e (vii) ilegalidade da Taxa SELIC para cálculo dos juros de mora. Por fim, requer que todas as intimações e notificações referentes ao presente processo sejam encaminhadas aos seus procuradores e protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do recurso voluntário, devendo ser intimado para tal ato.

Em face do recurso voluntário interposto e da farta documentação contábil apresentada, a autoridade administrativa fiscal, antes mesmo do envio do presente PAF para o órgão julgador de segunda instância, em observância ao Princípio da Verdade Material, encaminhou o processo em Diligência Fiscal, para que o AFPS notificante se manifestasse acerca das alegações e documentos apresentados pela Recorrente.

Além de se manifestar sobre os itens relacionados no recurso voluntário, a autoridade administrativa fiscal solicitou, ainda, que o AFPS verificasse, também, os demais elementos que motivaram o uso da aferição no presente lançamento, bem como a lavratura do referido auto de infração (vide parágrafos 6 e 7 do Despacho de fls. 1.313 e 1.314).

Em face do quanto solicitado, foi emitida a Revisão de Informação Fiscal de fls. 1.321 a 1.331.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de NFLD com vistas a exigir as contribuições devidas pela empresa sobre diferenças apuradas entre mão-de-obra aferida em Notas Fiscais de Prestação de Serviço, deduzindo-se os valores pagos a sub-empregados e as guias recolhidas, nas competências de 09/95 a 12/98.

A Contribuinte, conforme igualmente informado linhas acima, apresentou o recurso voluntário de fl. 355, esgrimindo suas razões recursais nos seguintes pontos, em síntese: (i) regularidade da contabilidade; (ii) não cabimento do arbitramento; (iii) ausência de fundamento legal da aferição indireta; (iv) jurisprudência sobre o ônus da prova; (v) doutrina sobre o ônus da prova; (vi) da decadência e (vi) ilegalidade da Taxa SELIC para cálculo dos juros de mora. Por fim, requer que todas as intimações e notificações referentes ao presente processo sejam encaminhadas aos seus procuradores e protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do recurso voluntário, devendo ser intimado para tal ato.

Passemos, então, à análise de cada uma das teses recursais.

Da Intimação dos Procuradores e Ciência para a Realização de Sustentação

Oral

Em sua peça recursal, a Contribuinte requer *que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo, sejam encaminhadas aos seus procuradores.*

Outrossim, protesta pela realização de sustentação oral de suas razões quando do julgamento do recurso, requerendo que fosse intimada para tal ato.

No que tange ao pedido de endereçamento das intimações e notificações para os seus procuradores, tem-se que tal pretensão não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste diapasão, a matéria foi consolidada no âmbito do CARF por meio do Enunciado da Súmula CARF nº 110, *in verbis*:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Com relação ao pedido de intimação para a realização de sustentação oral, esclareça-se que, tal como em relação ao pedido de endereçamento das intimações e notificações para os patronos, referido requerimento não possui amparo legal.

De fato, o § 1º do art. 55 do Regimento Interno do CARF estabelece que *a pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.*

O § 2º do art. 61-A do referido Regimento, por seu turno, dispõe que *a pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).*

Neste contexto, indefere-se o requerimento de intimação para a realização de sustentação de oral, sendo certo que o Contribuinte poderá fazê-la (sustentação oral), nos termos do Regimento Interno do CARF.

Da Aferição Indireta

A Contribuinte inaugura a sua peça recursal aduzindo que *a d. Autoridade Julgadora de 1ª instância concluiu que o emprego da aferição indireta no presente caso é plenamente justificado em virtude da desclassificação da contabilidade da Recorrente.*

Ressalta, entretanto, que, *através da análise dos livros contábeis apresentados, é possível identificar o modo através do qual a ora Recorrente efetuava os registros em sua contabilidade, comprovando, assim, a regular contabilização das notas fiscais tidas como não escrituradas e, por conseguinte, o não cabimento do procedimento de aferição indireta no caso em tela.*

Destaca que *o arbitramento somente é admitido, nas seguintes hipóteses: 1) inexistência de escrituração contábil; 2) quando a contabilidade não espelha a realidade econômica ou 3) quando esta não registra o movimento real da remuneração de segurados a serviço da empresa.*

Concluiu que, *no presente caso a D. Autoridade Fiscal não comprovou em momento algum (nem sequer suscitou) qualquer destes três requisitos exigidos para que se proceda ao arbitramento. Resta claro, portanto, que o arbitramento foi realizado fora das hipóteses autorizadas em lei, razão pela qual deve ser cancelada a presente NFLD.*

Pois bem!!

Como cediço, a utilização de métodos indiretos para a apuração dos fatos geradores é medida excepcional, da qual a auditoria fiscal deve lançar mão quando presentes as circunstâncias que autorizam o procedimento conforme dispõe o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a Contribuinte, conforme visto, a reforma da decisão recorrida, aduzindo, no que tange à aferição indireta, que o procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento não encontra amparo legal na legislação de regência, notadamente quando não se apresentou claro e preciso em suas conclusões ao promover o lançamento por arbitramento.

Razão assiste à Recorrente, neste particular.

De fato, analisando-se a NFLD que deu origem ao presente processo (fl. 2) e, principalmente, seu respectivo Relatório Fiscal (fls. 36 a 39), verifica-se que a Fiscalização não escreveu uma única linha sequer acerca dos motivos ensejadores do lançamento por aferição indireta no caso concreto.

É certo que o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização, quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como presunções *juris tantum*, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real.

Tem-se, assim, que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípua da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

“ [...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder”

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

Acórdão nº 2401-00.057

ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou 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.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador.

Acórdão nº 2402-01.174

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

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.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores

aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos.

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

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.

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

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.

Ademais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito, *in verbis*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

² FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161.

“[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como consequente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.”

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

Acórdão 2401-002.161

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa.

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso em análise, verifica-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, sobre diferenças apuradas entre mão de obra aferida em Notas Fiscais de prestação de serviço, promovendo, por conseguinte, o arbitramento das contribuições lançadas, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

Ocorre, entretanto, que, conforme já mencionado linhas acima, em nenhum momento a autoridade lançadora logrou motivar o porquê do aludido procedimento, deixando de elucidar as razões que deram azo ao arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em outras palavras, inobstante a autoridade lançadora inferir ter apurado o débito por arbitramento, com esteio no artigo 33, da Lei nº 8.212/91 – sem especificar, ressalte-se, em qual dos parágrafos do referido artigo 33 a conduta da Recorrente se subsumiria - não teve o cuidado de redigir sequer uma linha com a finalidade de explicitar os motivos da utilização da aferição indireta na hipótese vertente.

Tratando-se, pois, de procedimento excepcional, o arbitramento, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o adotou sem conquanto motivar sua conduta.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de arbitramento, que somente poderá ser levado a efeito quando vislumbrados os permissivos legais para tanto, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.

A presunção legal inserida no artigo 33 (sabe-se lá qual parágrafo, ante a ausência de especificação pela Fiscalização), da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípua dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

E nem se diga, como o fez órgão julgador de primeira instância, que *se constata a necessidade de utilização da aferição indireta no presente caso em face da lavratura do Auto de Infração 35.312.785-0, pelo qual foi desclassificada a contabilidade da empresa por não incluir diversos lançamentos, conforme se verifica a partir do Relatório Fiscal do referido Auto de Infração, juntado ao presente processo às fls. 76/77.*

Isto porque, a simples lavratura do AI 35.312.785-0, na fundamentação legal 34 – deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições – não tem o condão, por si só, de autorizar a Fiscalização a realizar o presente lançamento por aferição indireta.

De fato – e como já destacado linhas acima – caberia ao Fisco demonstrar e justificar que, em face dos documentos e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte no curso da ação fiscal, era impossível realizar o lançamento por aferição direta, optando-se, assim, pela via excepcional do arbitramento.

Contudo, assim não procedeu a autoridade administrativa fiscal. Pelo contrário, com base na mesma documentação (NFs de prestação de serviços), a Fiscalização, por um lado, lavrou o AI 35.312.785-0, supostamente pela não escrituração das referidas Notas na contabilidade da empresa e, por outro lado, realizou o presente lançamento por aferição indireta, desprezando a documentação que tinha ao seu alcance para lançar a contribuição devida, se fosse o caso, por aferição direta.

Registre-se que, caso fosse possível, de fato, fundamentar a utilização da aferição indireta no presente caso na lavratura do AI 35.312.785-0, estaríamos diante da esdrúxula situação na qual o julgamento do presente processo – referente à exigência de obrigação principal – dependeria do julgamento daquele outro PAF, que tem por objeto o descumprimento de obrigação acessória.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de lançamento por arbitramento.

Em face dos fatos acima delineados, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado, em face da ausência de motivação, por parte da autoridade administrativa fiscal, para realizar o presente lançamento por aferição indireta

Da Regularidade da Contabilidade

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância *concluiu que o emprego da aferição indireta no presente caso é plenamente justificado em virtude da desclassificação da contabilidade da Recorrente, de acordo com as razões expressas no Auto de Infração nº 35.312.785-0*. É o que se infere, pois, do excerto abaixo reproduzido:

Quanto à alegação da empresa de que não deveria ter sido utilizada aferição no presente caso, constata-se a necessidade desse instrumento, haja vista a lavratura do Auto de Infração - AI nº 35.312.785-0 pelo qual foi desclassificada a contabilidade da empresa por não incluir diversos lançamentos, conforme se verifica a partir do Relatório Fiscal do referido Auto de Infração, juntado ao presente processo às fls. 76/77, citando diversos exemplos dos quais extraímos apenas para ilustrar, a não contabilização das NFs da empresa J.M.L - Transporte Terraplanagem e Comércio Ltda. dos meses de 03/96 R\$ 6.742,84, 05/96 R\$ 7.228,20, 07/96 R\$ 5.975,50, 10/96 R\$ 2.586,93, 12/96 R\$ 7.249,53, 01/97 R\$ 7.208,63, 04/97 R\$ 6.124,78 e R\$ 7.730,10, 05/97 R\$ 7.372,23 e 08/97 R\$ 8.496,97).

Neste esboço, a Autuada, considerando que o emprego do arbitramento que deu origem à presente exigência fiscal está diretamente relacionado aos supostos equívocos de contabilização, os quais estão apostados no Auto de Infração nº 35.312.785-0, passou a analisar quais foram os supostos erros por si cometidos e que serviram de suporte para o trabalho fiscal. Neste sentido, utilizando-se dos dados expressos no “Relatório do Auto de Infração nº 35.312.785-0”, a Recorrente elaborou a tabela abaixo que relaciona todas as 21 notas fiscais que supostamente não foram por si contabilizadas e que, por consequência, justificariam o lançamento por aferição indireta:

Empresa	Período	Nº da Nota Fiscal	Valor (R\$)
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	03.96	0377	✓ 6.742,84
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	05.96	0316	✓ 7.228,20
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	07.96	0350	✓ 5.975,50
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	10.96	1108	✓ 2.586,93
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	12.96	1152	✓ 7.249,53
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	01.97	1253	✓ 7.208,63
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	04.97	1223	✓ 6.124,78
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	04.97	1266	✓ 7.730,10
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	05.97	1240	✓ 7.372,23
JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	08.97	1280	✓ 8.496,97
Manuel Sacramento	12.98	0020	✓ 12.600,00
Funil. São Lucas	09.00	0095	o 580,00
Roderley Camargo	09.00	0562	o 154,00
Roderley Camargo	09.00	0532	o 586,00
João Moreira C. Júnior	05.99	0147	✓ 500,00
João Moreira C. Júnior	02.00	0162	o 325,00
Valdir Mendonça	10.99	0021	✓ 1.200,00
Valdir Mendonça	10.99	0053	✓ 45,00
Antônio P. Vieira	12.96	0209	✓ 750,00
Osvaldo de Almeida	09.97	0306	o 110,00
Gilmar Afonso	01.98	1843	✓ 230,00
Valor total supostamente não contabilizado pela Recorrente			83.795,71

Neste contexto, a Recorrente esclareceu que *possui em perfeito estado a contabilidade do período, tendo, inclusive, contabilizado as notas fiscais tidas como não escrituradas pela D. Autoridade Fiscal*, nos seguintes termos, em síntese:

- Visando ilustrar o procedimento praticado pela Recorrente, segue um resumo, passo a passo, do procedimento de escrituração da Nota Fiscal nº 0377, da empresa JML Transporte Terraplanagem e Comércio Ltda., tida como supostamente não contabilizada.

- A Recorrente classificava em grupos de igual natureza todas as despesas incorridas no mesmo mês; no caso em apreço a Recorrente classificou as notas fiscais relacionadas na tabela abaixo no grupo “Serviços de Terceiros” (com pagamento à vista);

2 - Tais despesas eram escrituradas no Livro de Registro de Entradas sob a mesma rubrica (doc. 13 do RV);

3 - Encerrados os lançamentos mensais no Livro de Registro de Entradas, a Recorrente realizava a soma dos valores correspondentes a cada grupo (no caso em questão o valor foi de R\$ 6.814,34) e efetuava sua escrituração global no Livro Diário (doc. 14 do RV).

O quadro abaixo resume estas operações:

Nota Fiscal nº 377 - Março de 1996 – Tabela II

Data	Nota Fiscal nº	Empresa	Valor (R\$)	Doc. nº
18/03/96	0377	JML Trans. Terrap. e Com. Ltda.	6.742,84	15
21/03/96	3301	Eletrocar Com. de Peças	4,00	
08/03/96	3060	BL de araujo & Irmãos Ltda.	49,50	
06/03/96	0089	Ilka Marianelli - ME	18,00	
Total (Valor contabilizado no Livro Diário nº 2 – Página:13)			6.814,34	

Neste cenário, conclui a Recorrente que *a argumentação de que a Nota Fiscal nº 0377 não foi contabilizada é improcedente. Não é demais destacar que a citada documentação foi apresentada à D. Autoridade Fiscal desde o primeiro momento. Portanto, não há como se pretender desconsiderá-la, optando-se pelo lançamento por via de arbitramento.*

Registre-se pela sua importância que, conforme sinalizado pela Contribuinte em sua peça recursal, este mesmo *iter procedimental* foi observado em relação à maioria das notas fiscais tidas como não escrituradas pela fiscalização, conforme Tabelas III a XV constantes no recurso voluntário (fls. 362 a 365).

Dessa forma, *através da juntada da documentação acima relacionada, a Recorrente comprova que efetuou o registro contábil de 16 das 21 notas fiscais tidas como não escrituradas pela D. Autoridade Fiscal.* Em relação às 5 notas fiscais remanescentes, a Recorrente destaca que:

** a contabilidade regularmente escriturada não pode ser livremente desconsiderada pela D. Autoridade Fiscal. Ademais, as cinco notas fiscais até o momento não localizadas, quando somadas, representam apenas o montante de R\$ 1.755,00, quantia ínfima quando comparada ao movimento total registrado pela Recorrente;*

** outro aspecto que merece destaque é o fato de as notas fiscais ainda não localizadas terem como origem três períodos isolados, quais sejam, o meses de setembro de 1997, fevereiro de 2000 e setembro de 2000. Portanto, ainda que a contabilidade da Recorrente merecesse ser desclassificada, somente estes três períodos deveriam ser desconsiderados, ou ainda, quando muito, apenas os anos de 1997 e 2000, mas nunca todo o período de 1995 a 2001, indiscriminadamente.*

Em face dos documentos e esclarecimentos apresentados, desde da impugnação e robustecidos em sede de recurso voluntário, a autoridade administrativa fiscal, antes mesmo do envio deste PAF para o órgão julgador de segunda instância, encaminhou o presente processo em *Diligência Fiscal*, a fim de que o AFPS notificante se manifeste acerca das alegações e documentos apresentados pela Recorrente. Ademais, tendo em vista que os documentos citados no relatório fiscal do AI nº 35.312.785-0, fls. 76/77, têm caráter apenas exemplificativo, o preposto fiscal solicitou, ainda, que o AFPS notificante, além de manifestar-se sobre os itens relacionados no recurso, verifique também os demais elementos que motivaram o uso da *aferição* no presente lançamento, bem como a lavratura do referido auto de infração (vide despacho de fls. 1.313 e 1.314).

Em atenção ao quanto solicitado, o preposto fiscal autuante emitiu a Revisão de Informação Fiscal de fls. 1.321 a 1.331, por meio da qual, apesar da redação deveras confusa, destacou e concluiu, em síntese, que:

- com a apresentação dos novos elementos pudemos constatar que a empresa classificava em grupos de igual natureza todas as despesas incorridas no mês e as escriturava sob a mesma rubrica no Livro de Entradas e após o encerramento dos lançamentos mensais realizava a soma dos valores correspondentes a cada grupo e efetuava sua escrituração global no Livro Diário;
- do exame das cópias dos diários juntados, o procedimento de englobar lançamentos fez com que não fossem percebidas diversas situações, tanto em favor da empresa com notas de empreiteiros que poderiam ser aproveitadas para reduzir mão de obra aferida, como também situações que demonstram que houve pagamento de montante muito elevado que passou despercebido;

- em decorrência, portanto de notas fiscais e despesas com empreiteiros que não foram aproveitadas para redução da mão de obra aferida e eventualmente, deveriam ser cobrados por solidariedade, efetuamos através dos livros diários de 96 a 99 uma ponderação dos valores envolvidos para ter uma ideia de grandezas e valores comparativos;

- da observação dos valores supra pode-se constatar quanto que as despesas com pessoal são relativamente pequenas para atender à demanda dos serviços contratados e faturados, por outro lado, os serviços de terceiros ocorreram justamente para dar suporte à insuficiência de mão de obra própria;

- quanto ao mérito dos juros, multas e forma de atualização na defesa em fls. 95/98 sabemos que isto está fundamentado no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD. Todavia, com os diversos novos elementos detectados, e em respeito à verdade material, haverá alterações significativas a partir das mudanças de valores originários;

- ressaltamos que nesta primeira defesa os documentos apresentados não deram suporte a uma revisão mais detalhada dos valores em pauta. Já na segunda defesa houve significativa melhora e qualidade dos demonstrativos e elementos materiais. Na segunda defesa muito bem elaborada somam-se diversos elementos documentais e tabelas e ordenamentos jurídicos com a intenção de justificar o pedido de cancelamento da NFLD;

- Em que se pese todo caminho percorrido até este ponto para avaliar um montante devido de salários de contribuição para que a empresa realize seus contratos a contento, podemos claramente vislumbrar que “a empresa” além de sua mão de obra própria delegou a terceiros ou sub-empreiteiros significativas parcelas de mão de obra. O que pode ser diagnosticado além das notas fiscais de despesas em si mesmas (prestadores), por valores aferidos a partir da REALIDADE MATERIAL da execução dos serviços (determinada pelos contratos estabelecidos e correspondentes faturamentos);

- conforme indicado na defesa a Lei nº 8.212/91 é autorizado a utilização da aferição indireta somente nos casos em que se comprove que a contabilidade da empresa não reflete a realidade econômica da empresa. “Art. 33 (...)__parágrafo 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;

- em conclusão expressamos:

- O Auto de Infração nº 35.312.785-0 no fundamento legal 34, tendo sido lavrado com base em alguns exemplos de “não contabilização” foi fortemente abalado porque diversos documentos foram justamente localizados em demonstrativos auxiliares;
- Além do mais, faltariam a rever os diários 1995, 2000 e 2001. Portanto, tendo em vista que esta revisão de informação fiscal não foi gerada através de nova fiscalização ou diligência, seria necessário, atendendo ao pleito da empresa indicado no item XI (pedido de perícia), propiciar a formalização dos procedimentos de embasamento, correção e manutenção (como entendemos devido) da aferição, porém , com os valores retificados com justiça e detalhes mais precisos dentro do amparo legal para tanto;

- Também como se tratam de débitos imbricados entre si, que aquele relativo à solidariedade NFLD nº 35.312.782-5 seja destinado à nova ação fiscal, pois os devedores, não foram citados separadamente como se entende na atual conjuntura. Também ainda com relação a despesas feitas com serviços de terceiros em período de solidariedade, está também aí parte dos recursos estimados para a realização dos serviços enquanto obras materiais;
- Nesta nova ação fiscal poderemos melhor avaliar possíveis salários indiretos que também afetariam os valores de salário de contribuição aferidos, confirmando-os.
- Também é necessária retificação de valores de retenção e de notas fiscais de empreiteiros não utilizados na redução da mão de obra aferida. Aqueles até aqui apresentados e outros a apurar na contabilidade e demonstrativos completos destas contas.
- Ressaltamos que o objetivo essencial é de fato completar em qualidade e valor correto o que de fato seja devido, numa fiscalização que se apresentou bastante complexa.

Como se vê – e indo direto ao ponto – apesar da relativa falta de clareza e/ou confusão da Revisão de Informação Fiscal em análise, o preposto fiscal autuante expressamente informou que o Auto de Infração nº 35.312.785-0 (fundamento legal 34), cuja lavratura embasaria a adoção da sistemática da aferição indireta no caso vertente, tendo sido lavrado com base em alguns exemplos de “não contabilização” foi fortemente abalado, porque diversos documentos foram justamente localizados em demonstrativos auxiliares.

O AFRFB expressamente declarou ainda que seria necessária uma nova ação fiscal, pois os devedores não foram citados separadamente como se entende na atual conjuntura, sendo certo que, com relação às despesas feitas com serviços de terceiros em período de solidariedade, está aí, também, parte dos recursos estimados para a realização dos serviços.

Esclareceu o Fiscal autuante / diligente que, por meio da nova ação fiscal, poderá melhor avaliar possíveis salários indiretos que também afetariam os valores de salário de contribuição aferidos, sendo necessária também a retificação de valores de retenção e de notas fiscais de empreiteiros não utilizados na redução da mão de obra aferida.

Destacou, por fim, que o objetivo essencial, da nova ação fiscal, é de fato completar em qualidade e valor correto o que de fato seja devido, numa fiscalização que se apresentou bastante complexa.

Vê-se, pois, que nem o próprio fiscal autuante tem certeza do montante supostamente devido pela Contribuinte a título de contribuição previdenciária no caso em análise, o que somente seria possível apurar, conforme exposto linhas acima, mediante a realização de uma nova ação fiscal.

Falta, pois, ao crédito tributário ora exigido, um dos pressupostos de validade, qual seja: o binômio de certeza e liquidez.

De fato, prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional que 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** (...).

Assim, na atividade do lançamento, a caracterização da matéria tributável e o seu correlacionado montante devem restar perfeitamente configurados, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido sequer o fato gerador. E, esta caracterização é mister da autoridade administrativa, a quem compete a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Ricardo Mariz de Oliveira, em “Presunções no Direito Tributário” (Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 9, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991) preleciona que:

Das mesmas regras legais fundamentais evidencia-se a impossibilidade de presumir a ocorrência efetiva do fato gerador descrito em tese na lei. Isto é, não só o legislador ordinário não pode declarar como fato gerador, por ficção ou presunção, algo que concretamente não se acomode aos conceitos fundamentais da Constituição e do CTN, ou que efetivamente não tenha ocorrido tal como previsto nas leis maiores, como também o aplicador da lei ordinária não pode presumir que o fato descrito como hipótese na lei ordinária tenha ocorrido realmente?

Registre-se, pela sua importância que, a falta de certeza e liquidez do crédito tributário exigido por meio do presente lançamento restou expressamente reconhecida pelo próprio fiscal autuante, quando este afirma, no final da sua Revisão de Informação Fiscal, que uma nova ação fiscal tem como objetivo essencial **completar em qualidade e valor correto o que de fato seja devido**, numa fiscalização que se apresentou bastante complexa.

A inexistência de liquidez e certeza do crédito tributário, vale dizer, o quê e o quanto do negócio jurídico, contaminam o lançamento fiscal pela via da insegurança da relação jurídica, retirando-lhe a sua exigibilidade.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário, vez que despidos dos atributos da certeza e liquidez que devem nortear as conclusões das ações fiscais, restando prejudicada a análise das demais razões recursais.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior