



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

Processo n° 16682.721022/2011-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.428 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria OBRA CONSTRUÇÃO CIVIL - ARBITRAMENTO
Recorrente DELTA CONSTRUÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/08/2008

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DEMONSTRAÇÃO IMPOSSIBILIDADE AFERIÇÃO DIRETA NOS DOCUMENTOS OFERTADOS PELA CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por arbitramento somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta da base de cálculo de tais tributos, em face da sonexação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples constatação de pequenos equívocos na escrituração contábil ou mesmo mínimas divergências nos valores informados em GFIP e folhas de pagamento, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento, mormente quando as GFIP's, instrumentos de confissão de dívida, apresentam valores de remunerações maiores do que aqueles informados em folhas de pagamento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

DELTA CONSTRUÇÕES S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 12ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão nº 12-47.847/2012, às fls. 376/383, que julgou procedentes os lançamentos fiscais, lavrados em 11/10/2011, referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela autuada, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados utilizados em obra de construção civil de sua responsabilidade, Matrícula CEI nº 34.960.02178/73, apuradas por aferição indireta, com espeque no artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 04/2008, 07/2008 e 08/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 07/22, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **AIOP nº 37.343.850-8** – Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho;

2) **AIOP nº 37.343.851-6** – Contribuições previdenciárias destinadas a Terceiros (INCRA, Salário Educação, SENAI, SESI e SEBRAE);

3) **AIOP nº 37.343.852-4** – Contribuições previdenciárias devida pelo segurado, mas de responsabilidade da empresa;

De conformidade com o Relatório Fiscal, o crédito tributário ora exigido fora constituído por aferição indireta, nos termos do artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, apurando-se os salários-de-contribuição com base no percentual de 14% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços de “execução de fundações profundas em estacas tipo hélice das obras de construção do prédio Sede do Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região”, consoante determina o artigo 605, *caput* e inciso V, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Informa, ainda, o fiscal autuante que o crédito previdenciário fora apurado a partir do arbitramento/aferição indireta, tendo em vista que *o arquivo digital da contabilidade não apresenta os lançamentos contábeis agrupados por centro de custos, bem como que o arquivo digital da folha de pagamento apresenta valores de remuneração de empregados menores do que os valores declarados na GFIP.*

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem julgar procedentes os lançamentos fiscais, afastando, porém, a imputação de arbitramento lastreada no § 3º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“[...]

17. Em face do exposto, forçoso concluir que não se justificou, pelo menos nesse aspecto, a aferição indireta das remunerações dos segurados com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei 8.212.91, porquanto a autoridade fiscal teve condições de apurar as reais bases de cálculo com base na escrituração contábil do contribuinte. [...]”

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 394/401, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Contrapõe-se ao arbitramento levado a efeito pelo fiscal autuante, alegando que referido procedimento só pode ser adotado em casos excepcionais de escrita imprestável ou ausência de apresentação de documentos, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte sempre colocou a disposição a contabilidade demonstrando sua regularidade. Em defesa de sua pretensão traz à colação doutrina e jurisprudência a propósito da matéria, corroborando seu entendimento.

Após breve relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, notadamente em relação ao arbitramento utilizado na constituição do crédito previdenciário, alegando ser totalmente injustificado e imotivado.

Assevera que a contribuinte nunca se recusou a prestar os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização no decorrer da ação fiscal, não se justificando a constituição do crédito previdenciário a partir de presunções (arbitramento) em detrimento da documentação ofertada pela autuada, ainda que contendo pequenos erros formais e/ou mínimas divergências, sendo dever do fisco comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado.

Enumera em sua peça recursal quais teriam sido as divergências apuradas entre as informações contidas nas folhas de pagamento e GFIP, concluindo que são ínfimas, *absolutamente naturais e justificáveis*, eis que em *um universo de cerca de 200 (duzentas) informações prestadas (em GFIP e em folha), foram constatadas apenas 12 (doze) incongruências após minucioso cotejo, as quais representaram uma diferença de apenas R\$ 15.483,66.*

Ressalta a boa-fé e a ausência de dano ao Erário em razão desses meros equívocos, que não têm o condão de ensejar a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte foram lavrados Autos de Infração em virtude da constatação de pretensas contribuições previdenciárias devidas, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados utilizados em obra de construção civil de sua responsabilidade, Matrícula CEI nº 34.960.02178/73, apuradas por aferição indireta, com espeque no artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 04/2008, 07/2008 e 08/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 07/22, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

- 1) **AIOP nº 37.343.850-8** – Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho;
- 2) **AIOP nº 37.343.851-6** – Contribuições previdenciárias destinadas a Terceiros (INCRA, Salário Educação, SENAI, SESI e SEBRAE);
- 3) **AIOP nº 37.343.852-4** – Contribuições previdenciárias devida pelo segurado, mas de responsabilidade da empresa;

De acordo com o Relatório Fiscal, o crédito tributário ora exigido fora constituído por aferição indireta, nos termos do artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, apurando-se os salários-de-contribuição com base no percentual de 14% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços de “execução de fundações profundas em estacas tipo hélice das obras de construção do prédio Sede do Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região”, consoante determina o artigo 605, *caput* e inciso V, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Esclarece, ainda, o fiscal autuante que o crédito previdenciária fora apurado a partir do arbitramento/aferição indireta, tendo em vista que *o arquivo digital da contabilidade não apresenta os lançamentos contábeis agrupados por centro de custos, bem como que o arquivo digital da folha de pagamento apresenta valores de remuneração de empregados menores do que os valores declarados na GFIP.*

Em face do apensamento das autuações, diante do nexo de causa e efeito que os vincula, a contribuinte apresentou defesa inaugural, que fora rechaçada pela autoridade lançadora de primeira instância e, posteriormente, recurso voluntário, insurgindo-se basicamente contra o arbitramento levado a efeito na constituição do crédito.

Contrapõe-se ao arbitramento levado a efeito pelo fiscal autuante, alegando que referido procedimento só pode ser adotado em casos excepcionais de escrita imprestável ou ausência de apresentação de documentos, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte sempre colocou a disposição a contabilidade demonstrando sua

regularidade. Em defesa de sua pretensão traz à colação doutrina e jurisprudência a propósito da matéria, corroborando seu entendimento.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que o procedimento eleito pela fiscalização – aferição indireta – na apuração das contribuições previdenciárias sob análise se apresenta totalmente injustificado e imotivado, mormente em razão de a contribuinte nunca ter se recusado a prestar os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização no decorrer da ação fiscal, não se justificando a constituição do crédito previdenciário a partir de presunções (arbitramento) em detrimento da documentação ofertada pela autuada, ainda que contendo pequenos erros formais e/ou mínimas divergências, sendo dever do fisco comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação quais teriam sido as divergências apuradas entre as informações contidas nas folhas de pagamento e GFIP, concluindo que são ínfimas, *absolutamente naturais e justificáveis*, eis que em *um universo de cerca de 200 (duzentas) informações prestadas (em GFIP e em folha), foram constatadas apenas 12 (doze) incongruências após minucioso cotejo, as quais representaram uma diferença de apenas R\$ 15.483,66.*

Por derradeiro, ressalta a boa-fé e a ausência de dano ao Erário em razão desses meros equívocos, que não têm o condão de ensejar a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Como se observa dos autos, o fiscal autuante entendeu por bem apurar o débito por aferição indireta/arbitramento, utilizando como supedâneo à sua empreitada o artigo 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram 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.

Inobstante à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente 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 precípuo 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 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 sub-sidiariedade 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, *in verbis*:

“[...]”

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 06/21, dez/03

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.”

Mais a mais, 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, *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 Autuação, 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:

“[...] 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 conseqüente 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:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

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

songação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35273.000238/2007-94, Acórdão nº 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

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 *sub examine*, conclui-se que o fiscal atuante edificou uma presunção legal, lançando crédito que entendeu devido, com base nos valores constantes das Notas Fiscais de prestação de serviços, suscitando ter promovido o arbitramento das contribuições lançadas, invertendo, assim, o ônus da prova a contribuinte.

Com mais especificidade, o presente lançamento encontra-se escorado nos seguintes fundamentos e fatos:

- a) **Artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91** – Em face de a fiscalização haver constatado que os registros contábeis do arquivo digital entregue não apresentam os centros de custos, impossibilitando, portanto, identificar quais lançamentos contábeis se referem à obra em questão;
- b) **Artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91** – Diante da constatação de que os valores de remunerações de empregados constantes das GFIP's se apresentam maiores do que aqueles inseridos nas folhas de pagamento;

Em sua defesa inaugural, a contribuinte manifestou insurgimento contra o arbitramento levado a efeito no presente lançamento, aduzindo, em síntese, que à época o sistema da RFB de recebimento de informações contábeis em meio digital não permitia aos contribuintes a discriminação das informações por obras e/ou centro de custos, razão pela qual a sua escrituração contábil física (Livros Diário e Razão), a qual fora disponibilizada à fiscalização, contemplava aludida discriminação, inexistindo, assim, motivos para se proceder à apuração do crédito via aferição indireta.

Ao analisar a demanda, o julgador recorrido achou por bem manter a exigência fiscal em sua plenitude, rechaçando, porém, o argumento da fiscalização escorado no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, pelas seguintes razões de fato e de direito:

“ 13. Assim, conclui-se que não será qualquer documento ou informação omitida; qualquer formalidade legal descumprida ou qualquer fato omitido, que ensejará o procedimento de aferição das bases de cálculo. A aplicação literal e irrestrita da norma em exame levaria a verdadeiros absurdos. Por exemplo, seria legítimo se aferir as remunerações do segurados em razão da simples falta de autenticação do Livro Diário ou pela recusa na apresentação da folha de pagamento de uma única competência. Certamente não foi essa a intenção do legislador ao conceber os aludidos dispositivos.

14. Com base nessa perspectiva, se a inobservância dos deveres formais elencados nos §§ 3º e 4º do art. 33 da Lei 8.212/91, por parte do contribuinte, é suficiente para justificar a

aferição indireta das remunerações dos segurados, é evidente que a finalidade da norma é garantir que a fiscalização possa apurar as bases de cálculo ainda que por estimativa mesmo diante de uma situação concreta criada pelo administrado que, em princípio, lhe impossibilitaria ou demandaria um esforço demasiado para alcançar tal objetivo, representando verdadeiro obstáculo à atividade de fiscalização.

15. Desse modo, contrario sensu, se a fiscalização teve condições de apurar as efetivas bases de cálculo, isto é, se a conduta do contribuinte, por si só, não foi suficiente para impossibilitar ou dificultar em demasia esta apuração, não se justifica o procedimento de aferição indireta, haja vista seu carácter subsidiário. No caso sob exame, os Livros Diário e Razão, como já se concluiu anteriormente, foram disponibilizados à autoridade fiscal, sendo que esta, em seu relatório, em momento algum censurou a forma como a empresa os escriturou. O contribuinte, por sua vez, assevera que seus registros contábeis foram individualizados por centros de custo. Assim, não há como se presumir que as alegações da defesa sejam inverídicas nesse aspecto, já que não há qualquer afirmação em sentido contrário.

[...]

17. Em face do exposto, forçoso concluir que não se justificou, pelo menos nesse aspecto, a aferição indireta das remunerações dos segurados com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91, porquanto a autoridade fiscal teve condições de apurar as reais bases de cálculo com base na escrituração contábil do contribuinte. [...]" (grifamos)

Extrai-se do excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, acima transcrito, que a manutenção do feito se deu exclusivamente com arrimo no artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

[...]

18. O mesmo não ocorreu, no entanto, no caso do segundo fundamento invocado pela fiscalização, qual seja, de que faltou prova regular e formalizada dos salários pagos pela execução da obra, uma vez que as remunerações declaradas em GFIP eram superiores às informadas nas folhas de pagamentos. Ressalte-se que, nesse ponto, não houve impugnação por parte da defesa. Entretanto, para que não paire dúvidas, é prudente que se faça algumas breves considerações a respeito.

19. O § 4º do art. 33 da Lei 8.212/91 diz que também ensejará a aferição indireta a “falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo” do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil. Com base em tudo que já foi explanado alhures, a norma em questão também deve ser interpretada tendo-se em conta a sua instrumentalidade. Mais uma vez o legislador se preocupou em garantir a apuração

de um caso de iminente impossibilidade ou extrema dificuldade, como sói ocorrer na falta de elementos comprobatórios. Vale dizer, se o contribuinte não apresenta prova idônea capaz de demonstrar as efetivas remunerações por ele pagas aos seus segurados, não poderia se valer de sua própria torpeza para lograr proveito pessoal, obstaculizando, por consequência, a atividade de fiscalização. [...]"

Olvidou-se, porém, o nobre julgador de primeira instância que a mesma premissa utilizada para afastar o fundamento constante do § 3º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, se presta para rechaçar o § 4º, daquela norma legal.

Isto porque, no decisório combatido, partiu-se da premissa de que a mera ausência de individualização dos centros de custos nos arquivos magnéticos, não teria o condão de oferecer prejuízo na apuração das contribuições previdenciárias devidas, mormente em razão de aludida providência ter sido observada na escrituração contábil física (Livros Diário e Razão), ofertada à fiscalização.

Ora, se a contabilidade da contribuinte ofereceu condições para se apurar as contribuições previdenciárias eventualmente devidas, ou seja, se não impediu a aferição direta de tais tributos, seja em razão da ausência de centralização dos custos ou mesmo diante de pequenas divergências entre a folha de pagamento e as GFIP's, não se pode cogitar em proceder ao arbitramento.

Mais a mais, o procedimento do arbitramento/aferição indireta é único e, se não cabe diante da possibilidade da constatação das contribuições devidas na escrituração contábil da empresa, inexistente razão para adotá-lo diante de outras pequenas irregularidades, como se conclui das divergências entre as GFIP's e a folha de pagamento apresentadas.

Não bastasse isso, o que torna ainda mais digno de realce é que na GFIP, instrumento de confissão de dívida, os valores informados foram maiores do que na folha de pagamento, o que possibilitaria somente considerar as remunerações daquelas guias e promover o lançamento ou mesmo a execução do crédito.

Aliás, tal constatação se apresenta como uma novidade para este Conselheiro, uma vez que nos deparamos na maioria das vezes com remunerações em maiores valores informadas em folhas de pagamento e menores em GFIP's, o que justificaria o lançamento da diferença.

In casu, como na GFIP as remunerações foram informadas em montante maior, impossibilitou o lançamento da diferença, partindo o fiscal autuante para o arbitramento, desprezando toda contabilidade e, bem assim, as próprias guias, para se apoiar em simples presunção legal, invertendo o ônus da prova ao contribuinte.

Entrementes, torna-se uma tarefa ingrata ao contribuinte comprovar o contrário presumido, uma vez que os documentos hábeis e idôneos para tanto (contabilidade e GFIP's, por exemplo) foram apresentados, sem que tenha havido qualquer atribuição de máculas em suas formalidades.

Assim, como poderia o contribuinte comprovar o contrário presumido? Quais seriam os documentos passíveis de afastar a presunção legal eleita pela autoridade fiscal? Em nosso entender, inexistente documentação capaz de rechaçar o indevido arbitramento, senão aquela já ofertada durante a fiscalização, que não declinou qualquer impedimento em aferir **diretamente as contribuições ora lançadas.**

Dessa forma, com a devida vênia ao ilustre fiscal autuante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de arbitramento.

Destarte, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento a partir do permissivo legal inscrito no artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o arbitramento fora conduzido em razão da constatação de divergência entre a GFIP (maior valor) e folhas de pagamento (menor valor).

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante comprovar que a contabilidade da contribuinte não oferece condições de demonstrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, ou seja, a real movimentação das remunerações de seus segurados, na forma que exige o artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se constata, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da contabilidade de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida da imprestabilidade da escrita contábil, *in casu*, para fins previdenciários, 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.

Em outras palavras, não basta à indicação de erros e/ou vícios na contabilidade, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal de que os documentos fornecidos pelas contribuintes não se prestam a demonstrar a real movimentação da remuneração de seus segurados, impossibilitando a aferição direta da base de cálculo de referidos tributos.

A presunção legal inserida no artigo 33, § 4º, 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.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face de equívocos nos registros contábeis vinculados às contribuições previdenciárias, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexistente razão para o arbitramento/aferição indireta adotado nos autos.

Com efeito, em nosso entender, os motivos aventados pela fiscalização, sem que haja um aprofundamento maior no tema (arbitramento), com provas mais robustas e indicação do efetivo prejuízo na seara do direito previdenciário, não é capaz de fazer florescer a hipótese de incidência admitida pela fiscalização. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência tributária.

Não bastasse isso, *in casu*, reitera-se, o que reforça o pleito da contribuinte é que a fiscalização não demonstrou a impossibilidade de se aferir diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, de maneira a justificar o arbitramento operado na

constituição do crédito tributário. Ora, o arbitramento só faz sentido e tem fundamento legal se a autoridade fazendária não tiver condições de extrair a base de cálculo dos tributos a serem lançados nos documentos que dispõe ou ofertados pela contribuinte.

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, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de apuração dos fatos geradores e/ou base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente nas folhas de pagamento, GFIP's e contabilidade da contribuinte, 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.

Por todo o exposto, estando os Autos de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência do presente lançamento fiscal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.