



<b>Processo nº</b>	17546.000995/2007-29
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-008.209 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	4 de março de 2020
<b>Recorrente</b>	CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA COSTA NORTE LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso.

(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, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Ana Cláudia Borges de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5<sup>a</sup> Tuma da DRJ/BSA, consubstanciada no Acórdão nº 03-28.515 (fl. 567), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Autuado.

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

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária — SRP, contra a empresa em epígrafe, cujo montante consolidado em 07/11/2006, com a ciência do contribuinte em 13/11/2006, é de R\$ 685.586,65, referentes à competência: 05/2006.

De acordo com o relatório fiscal, fls. nº 42/46, os valores lançados na presente notificação são referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte patronal; parte do segurado (não descontada), para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e as destinadas a terceiros: Salário Educação, INCRA, SESI/SENAI /SEBRAE, incidentes sobre remuneração devida a empregados em obra de construção civil.

Ainda conforme o relatório fiscal, os valores que representam os fatos geradores da presente notificação, e que constam no Relatório Discriminativo Analítico de Débito — DAD, foram apurados por aferição indireta, com base na área construída e no padrão de execução das obras, tendo em vista a desconsideração da contabilidade da empresa ante as irregularidades constatadas e descritas nos itens 3 a 6 do referido Relatório.

Em decorrência das irregularidades na escrituração contábil a empresa foi autuada por meio do AI — DEBCAD nº 37.036.949-1, de 26 de outubro de 2006.

### Da Impugnação

Dentro do prazo regulamentar o contribuinte contestou o lançamento, através do instrumento de fls. 88/112, cujas razões de defesa são as seguintes:

Dispõe tratar-se de uma empresa de construção civil, optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido e que a obra objeto da fiscalização refere-se a incorporação por empreitada, conforme documentos em anexo.

### Preliminarmente

Em preliminar, alega que, ulteriormente, o Agente Fiscal desclassificou a contabilidade da Impugnante sem aplicar a metodologia adequada, infringindo aos mais elementares procedimentos: legais, contábeis, mercantis, de aferição patrimonial.

Dessa forma, requer a nulidade do lançamento fiscal alegando que o ato administrativo que culminou com a descaracterização da contabilidade feriu o princípio da legalidade.

Que, com referência aos itens 5.2 e 5.3 do Relatório Fiscal, o valor de R\$900.000,00, que suportou a aquisição do terreno no valor de R\$ 930.669,07, encontra-se devidamente contabilizado no Livro Diário Geral e Razão Analítico, conforme demonstra às fls. 95 e com documentos anexos às fls. 277/280. Inexistindo qualquer lógica, contábil, mercantil ou de ordem civil que imponha a "desclassificação" contábil.

Quanto ao contrato de mútuo, entre a Impugnante e seu sócio quotista, onde o Agente Fiscal insurgiu-se contra aquele sob o simples argumento de que o credor sócio exonerou a Impugnante do pagamento de juros, dispõe que não há obrigação legal, seja de ordem civil, tributária ou previdenciária, que imponha ao sócio a cobrança de juros na referida relação jurídica (doc. 16). E que o empréstimo e sua respectiva devolução foram devidamente contabilizados no Livro Diário (fls. 228) e no Livro Razão, fls. 83 (docs. 11 e 13).

Com referência ao item 5.3 do Relatório Fiscal, a suposta diminuição do balanço patrimonial de 2004 para 2005, corresponde a ajuste no preço de custo dos imóveis e

transferência para uma única conta, apenas para simplificar o plano de contas, adequando a contabilidade à realidade fática, em especial do "andamento" da obra a longo prazo; pois a construtora, que entregará em data futura unidades do empreendimento, recebe antecipadamente, a título de permuta, com ou sem torno (dinheiro), outro imóvel que, por vezes, o valor do momento não condiz com o valor da unidade imobiliária — custo, adquirida para entrega futura.

Assim, há que se fazer o ajuste contabilizando proporcionalmente o valor do bem imóvel de terceiro recebido em permuta.

Que, com relação à permuta existe norma específica, em especial a Instrução Normativa n.º 107/88 da SRF — Secretaria da Receita Federal (docs. 18/19), dispondo sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis.

Dessa forma, o Auditor Fiscal não observou as especificidades da atividade da Impugnante, que detêm regramentos apropriados, inclusive da própria Administração Tributária, o que torna a NFLD em questão, nula de pleno direito.

Argumenta, ainda que, com referência ao item 5.4 do Relatório Fiscal: "da descrição sucinta de imóveis e utilização de Registros Paralelos com descrição de cada imóvel", novamente equivoca-se o Agente Fiscal Previdenciário.

A Impugnante novamente, seguindo orientação da Administração Tributária, em especial a IN n.º 84, de 20 de dezembro de 1979, da SRF, registra seu estoque de forma sucinta no Livro Diário e, de forma ampliativa e individualmente, relata os imóveis na conta analítica do Razão, valendo-se de ficha sintética ou da ficha analítica dos lançamentos respectivos para suprimento do registro permanente.

Prosegue com a arguição de nulidade entendendo que houve cerceamento do direito de defesa, visto que o Relatório Fiscal não descreve de forma clara e precisa os motivos que levaram a fiscalização a descharacterizar a contabilidade da empresa.

### **Do Mérito**

No mérito, aduz que a fiscalização elaborou suas conclusões sem delinear qual o critério utilizado para se apurar a área de construção que embasa a quantificação do custo global da obra e do custo da mão-de-obra, considerando a totalidade da área construída.

Que, a metodologia utilizada não atende ao exigido às empresas de Construção Civil, nos moldes das Leis Federais n.º 4.591/64 e 4.864/65, somadas à norma da ABNT — Associação Brasileira de Normas Técnicas, NBR sob o n.º 12721.

Esclarece que elaborou, conforme a lei, a discriminação da área de construção, quantificou o custo global e promoveu o arquivamento dos "quadros discriminadores" no Registro de Imóveis local.

Que a área equivalente e a área equivalente de construção são estimadas para que se possa apurar o custo global da obra, vez que não é crível que o CUB — Custo Unitário Básico, incida em uma área construída de jardim, garagem, playground (menos elaborada), da mesma forma que em uma área de cozinha, banheiro, sala — mais elaborada.

Que o Auditor Fiscal, por mera liberalidade, ao arreio das normas suso mencionadas e/ou sem discriminar a metodologia utilizada, diz ter considerado com área total: 12.633,94 m<sup>2</sup>, imputando a regularização de uma área de 7.269,12 m<sup>2</sup>, o que se consagraria em verdadeiro excesso de exação.

Dispõe, ainda, que a própria IN n.º 3, da SRP — Secretaria da Previdência Social faz menção expressa às diferentes modalidades de construção, e que respectivas especificações, não foram apreciadas pelo Auditor Fiscal, ou relatadas em seu arbitramento, o que também impõe total rejeição à NFLD impugnada.

### **Da Diligência Fiscal**

Tendo em vista que a Impugnante anexou aos autos vasta documentação contábil bem como a falta de clareza quanto aos motivos que levaram a fiscalização a desconsiderá-la os autos baixados em diligência, por meio do Despacho n.º 10, de 18 de fevereiro de 2008 (fls. 423/426), para que o auditor autuante se manifestasse quanto as mesmas.

Em resposta à solicitação de diligência, o Auditor emitiu Relatório Fiscal (fls. 435/440), no qual dispõe que as alegações apresentadas pela empresa não modificam o fato descritivo do auto-de-infração, uma vez que a desconsideração da contabilidade ocorreu devido à constatação de situações que comprometem a escrituração contábil, por não refletir a real situação dos negócios da empresa, ferindo os princípios e convenções contábeis geralmente aceitos.

Acrescenta que, a boa técnica contábil determina que os lançamentos contábeis devam registrar fielmente os fatos administrativos das empresas, estando presentes os mais elementares princípios de comprehensibilidade, da relevância, da confiabilidade e da comparabilidade, consubstanciados em registros apropriados. E, uma vez comprovada a omissão de lançamentos através da verificação de documentos, a contabilidade perde sua credibilidade, deixando de fazer prova a favor da empresa.

Que a escrituração contábil deveria ser executada obedecendo a ordem cronológica de dia, mês e ano, entretanto, conforme exemplos descritos no item 3, as irregularidades subsistem.

Exemplo: Pela escritura de compra e venda, anexada às fls. 46, foi efetuada a compra de imóvel, em 20/08/2003, pelo valor de R\$ 900.000,00 +27.000,00 (ITBI) + 3.699,07 (despesas com registro) = 930.699,07. A empresa registrou na contabilidade, em 30/09/2003, o valor de R\$ 930.699,07 (pg.16), com omissão contábil por 40 dias, através da conta caixa, contrariando o princípio cronológico da escrituração contábil.

Em seguida, analisa uma a uma, as alegações da Impugnante.

Com relação à aferição da mão-de-obra da construção civil informa que foram deduzidas as remunerações informadas nas GFIP's, com os respectivos recolhimentos em GPS, atualizados no ARO.

Que a falta de mão-de-obra registrada se evidencia quando se compara o custo da obra, apurado em função da área construída, aplicando-se sobre ela os índices da Tabela de Custos Unitários Básicos, com a massa salarial inclusa na folha de pagamento da empresa no período de 07/2003 a 04/2006

Assim, pelas características da obra, a mesma foi enquadrada, de acordo com a IN-03/2005, no padrão alto, pois possui 21 pavimentos, com 42 unidades com até 03 quartos.

Em relação ao tipo, foi enquadrada no 11 — alvenaria. E, em relação à área considerada no cálculo da massa salarial arbitrada foram aplicados diversos redutores, conforme quadro apresentado às fls. 439, que em resumo são os seguintes:

- Área total: 12.633,94 m<sup>2</sup>
- sem redução: 10.267,64 m<sup>2</sup>;
- com redução de 50%: 2.316,55 m<sup>2</sup>;
- com redução de 75%: 49,75 m<sup>2</sup>.

Dessa forma, procedeu-se o cálculo com base nas folhas de pagamento e GFIP, referente ao período da obra: 07/2003 a 04/2006 e notas fiscais de concreto utilizado na construção, informado pela empresa na DISO, o que regularizou uma área de 5.364,81 m<sup>2</sup>, restando a diferença de 7.269,12, na competência 05/2006, conforme ARO.

O contribuinte tomou ciência do Relatório Fiscal, em 31 de julho de 2008, apresentando adendo à Impugnação inicial, tempestivamente, fls. 482/491, no qual reitera a defesa apresentada anteriormente e acrescenta, em síntese:

Que a contabilidade que o agente fiscal entende ser desconsiderada foi a mesma utilizada para apuração dos impostos e contribuições federais, estaduais e municipais. Dessa forma, com a preocupação de provar o contrário do que o agente fiscalizador interpreta, ao observar bem as páginas do livro diário geral n.º 8, é fácil verificar que os lançamentos respeitam uma ordem cronológica, com o seu respectivo registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo, sob o n.º 124708, em 23/07/2004.

Que o fato interpretado como irregular, que compromete a escrituração, não refletindo a real situação dos negócios da empresa, ao ser comparado, conforme cópia do balancete de verificação (docs. 1 e 2 anexos), com data já alterada, conforme desejado pelo agente fiscal, não altera o ativo circulante da empresa.

Entretanto, ao contrário do que parece ser, foi providenciada a retificação prevista na N.B.C. T-2.4.6 da resolução do CFC n.º 596/85, de 14 de junho de 1985, dos referidos lançamentos e a substituição do diário geral n.º 8, na repartição pública responsável pelo arquivo dos registros do mesmo.

Anexa, ainda, notas explicativas quanto aos Imóveis de Terceiros, esclarecendo contabilmente e anexando documentos comprobatórios (fls.157/162).

No que se refere à DISO alega que os parâmetros definidos na Instrução Normativa n.º 03/05 difere totalmente daquela definida pela NBR 12721, item 5.7, o que faz com que o resultado obtido seja totalmente distorcido.

Que a empresa vem desenvolvendo métodos de redução de custos com materiais e mão-de-obra, como por exemplo, a utilização de formas plásticas (pré-fabricadas), para a execução de toda a estrutura do edifício, onde teve grande redução, principalmente de mão-de-obra.

Assim, utilizando-se os parâmetros da norma, a DISO ficaria conforme descrito abaixo:

- Área equivalente de 7.052,43 m<sup>2</sup>
- CUB padrão normal — 788,34 R\$/m<sup>2</sup> de área equivalente.

Como no cálculo já feito foram regularizados 5.364,81 m<sup>2</sup>, com utilização do CUB padrão alto, de R\$ 951,04, tem-se regularizado um custo de obra de 5.361,81 x R\$ 951,04 = R\$ 5.102.148,90. Esse custo de obra para o CUB normal, de R\$ 788,34, dá uma área regularizada de R\$ 5.102.148,90/788,34 = 6.472,01 m<sup>2</sup>.

Requer, dessa forma, seja a DISO refeita, utilizando-se os parâmetros definidos na lei de incorporações e na NBR 12721, devendo a área equivalente de construção ser a da coluna 18 do Quadro I — padrão normal.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 03-28.515 (fl. 567), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração:01/05/2006 a 31/05/2006

NFLD n.º 37.036.950-5 (AIOP)

CONSTRUÇÃO CIVIL - ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra, quando a empresa não apresentar a contabilidade ou a apresentar de forma deficiente.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 595, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

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 à Seguridade Social, correspondente à parte patronal; parte do segurado (não descontada), para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e às destinadas a terceiros: Salário Educação, INCRA, Sesi/SENAI /SEBRAE, incidentes sobre remuneração devida a empregados em obra de construção civil.

Os valores que representam os fatos geradores da presente notificação, e que constam no Relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, foram apurados por aferição indireta, com base na área construída e no padrão de execução das obras, tendo em vista a desconsideração da contabilidade da empresa ante as irregularidades constatadas e descritas nos itens 3 a 6 do referido Relatório.

A Contribuinte, conforme igualmente informado linhas acima, apresentou o recurso voluntário de fl. 595, esgrimindo suas razões recursais nos seguintes pontos, em síntese: (i) nulidade do lançamento fiscal, (ii) insubsistência da autuação em face da regularidade dos registros contábeis e (iii) erro na quantificação do crédito tributário.

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

### **Da Nulidade do Lançamento**

Em sede de preliminar, a Recorrente defende a nulidade da autuação fiscal, questionando a desconsideração de sua contabilidade pela Fiscalização, alegando que todos os lançamentos estão adequados e de acordo com princípios e convenções aplicáveis às ciências contábeis.

Após rechaçar cada uma das irregularidades apontadas pela Fiscalização para desconsiderar a sua contabilidade, a Recorrente conclui que houve cerceamento do seu direito de defesa, visto que o Relatório Fiscal não descreve de forma clara e precisa os motivos que levaram a fiscalização a descharacterizar a contabilidade da empresa.

Sobre o tema, a DRJ concluiu que:

Conforme se pode observar do Relatório Fiscal, e do relatório decorrente da diligência fiscal, a contabilidade da empresa não está tão regular quanto pretende fazer entender, nem está de acordo com os princípios e convenções contábeis.

Conforme dispõe o auditor fiscal, houve a omissão de lançamentos, comprovada por meio da verificação de documentos e os mesmos não foram executados obedecendo a ordem cronológica de dia, mês e ano.

(...)

Vale ressaltar que foi lavrado Auto-de-Infração de n.º 37.036.949-1 pelo fato de a empresa não prestar à fiscalização todos os esclarecimentos necessários à mesma, motivo pelo qual foi desconsiderada a contabilidade, e que o mesmo foi julgado

procedente por esta 6<sup>a</sup> Turma de Julgamento, por meio do Acórdão de n.º 28.516, em 16 de dezembro de 2008.

Como se vê, no entendimento do órgão julgador de primeira instância, a contabilidade da Contribuinte “não está tão regular quanto pretende fazer entender, nem está de acordo com os princípios e convenções contábeis”.

Embasa tal assertiva na informação do auditor fiscal, no sentido de que “houve a omissão de lançamentos, comprovada por meio da verificação de documentos e os mesmos não foram executados obedecendo a ordem cronológica de dia, mês e ano”.

Destaca ainda, aquele Colegiado, que foi lavrado Auto-de-Infração de n.º 37.036.949-1 pelo fato de a empresa não prestar à fiscalização todos os esclarecimentos necessários à mesma, motivo pelo qual foi desconsiderada a contabilidade, e que o mesmo foi julgado procedente por aquela 6<sup>a</sup> Turma de Julgamento, por meio do Acórdão de n.º 28.516, em 16 de dezembro de 2008.

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.

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 no 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 TORRES<sup>1</sup>, 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

<sup>1</sup> TORRES, Héleno 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

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 n.º 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 n.º 2402-00.714

#### 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, consequentemente, 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 eminentíssima jurista MARIA RITA FERRAGUT<sup>2</sup>, 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 discretionaryidade 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

<sup>2</sup> FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161.

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 a descrição das irregularidades supostamente existentes na contabilidade da Contribuinte se revelou deveras lacônica, impondo ao órgão julgador de primeira instância a conversão do julgamento do presente processo, naquela oportunidade, em diligência, para que o auditor fiscal autuante esclarecesse *os motivos que o levaram a desconsiderar a contabilidade da empresa, o que poderia acarretar a nulidade da NFLD e do referido AI, por cerceamento do direito de defesa* (vide Despacho nº 10 da 6ª Turma da DRJ/BSA, fl. 458).

Ora, ao converter o processo em diligência para que a Fiscalização esclareça os motivos que a levaram a desconsiderar a contabilidade da empresa, pode-se dizer que a DRJ, por vias transversas, afirmou que o relatório fiscal não está devidamente fundamentado, motivado. Pois, caso estivesse – e deveria estar, nos termos já demonstrados linhas acima – não seria necessária a realização da susodita diligência fiscal.

Longe de se tratarem de meras assertivas, assim se manifestou o Colegiado de primeira instância, quando baixou os autos em diligência (fl. 460):

Tendo em vista que no Relatório Fiscal o auditor ressalta que os lançamentos mencionados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos **representam apenas uma amostragem do que deveria ser comprovado pela impugnante**, bem como que a apropriação das quantias não foram apoiadas em documentação contábil; porém não relaciona os erros a que se refere;

Considerando que a Impugnante anexou aos autos **vasta documentação** a respeito da escrita contábil **desconsiderada pela fiscalização**:

Considerando, ainda, que **não ficou claro nos autos os motivos que levaram o auditor fiscal a desconsiderar a contabilidade da empresa, o que poderia acarretar a nulidade da NFLD e do referido AI, por cerceamento do direito de defesa;**

(destaquei)

Neste mesmo sentido, confira-se o excerto abaixo reproduzido do relatório do Acórdão ora recorrido (fl. 570):

Da Diligência Fiscal

Tendo em vista que a Impugnante anexou aos autos vasta documentação contábil **bem como a falta de clareza quanto aos motivos que levaram a fiscalização a desconsiderá-la** os autos baixados em diligência, por meio do Despacho n.º 10, de 18 de fevereiro de 2008 (fls. 423/426), para que o auditor autuante se manifestasse quanto as mesmas.

(destaquei)

Como se vê, no caso em análise, o órgão julgador de primeira instância reconhece, mais de uma vez, que houve falta de clareza por parte da Fiscalização quanto aos motivos que a levaram a desconsiderar a contabilidade da empresa.

Dessa forma, ao baixar o processo em diligência, a DRJ “abriu prazo” para a Fiscalização fazer aquilo que deveria ter feito e não fez: apresentar um relatório fiscal devidamente fundamentado e motivado.

Observe-se que, a própria Fiscalização informa em seu relatório fiscal e a DRJ reconhece esse fato no relatório do seu acórdão, que as supostas irregularidades apontadas no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos representam apenas uma amostragem do que deveria ser comprovado pela Contribuinte.

Ora, tratando-se lançamento fiscal com apuração do crédito tributário por arbitramento, afigura-se inadmissível a fundamentação / motivação da acusação fiscal por amostragem.

Registre-se, pela sua importância que a DRJ foi expressa ao consignar que a Fiscalização “não relaciona aos erros a que se refere”.

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 da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípicio dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

Observe-se, pela sua importância, o quadro comparativo abaixo com os fatos e fundamentos apresentados pela Fiscalização no relatório fiscal e os fatos e fundamentos apresentados pela mesma Fiscalização no relatório de diligência fiscal:

Relatório Fiscal		Relatório de Diligência	
Fato	Justificativa pq a Contabilidade foi Desconsiderada	Fato	Justificativa pq a Contabilidade foi Desconsiderada
-	-	Compra do imóvel, em 20/08/2003 pelo valor de 900.000,00; - Despesas com ITBI: 27.000,00 - Despesas com Registros: 3.699,07, - Total despendido: 930.699,07	A empresa registrou na contabilidade em 30/09/2003, o valor de 930.699,07, com omissão do lançamento contábil por 40 dias, através da conta: Caixa, contrariando o princípio cronológico da escrituração contábil.
QUANTO AO VALOR REGISTRADO NA CONTABILIDADE DE 300.000,00, REFERENTE A EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS, FOI VERIFICADO NO INSTRUMENTO PARATÍCULAR DE EMPRÉSTIMO QUE NÃO HÁ PAGAMENTO DE JUROS E CONFORME CLÁUSULA DO RESPECTIVO INSTRUMENTO, A PROVA SE DARÁ POR MEIO DE DEPÓSITO BANCÁRIO	-	Empréstimo do sócio José Renato Dias Fedato (mutuante) para a Empresa (mutuária), no valor de 300.000,00, conforme prova o depósito bancário realizado pelo mutuante em conta corrente da mutuária, datado em 01/08/2003.	A empresa registrou na contabilidade em 08/12/2003, através da conta: Caixa, com omissão de lançamento contábil por 128 dias, não obedecendo também o princípio cronológico da escrituração contábil. Além disso o valor deveria ser registrado através da conta: Bancos, já que foi realizado por depósito bancário.
A EMPRESA NÃO COMPROVOU POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBIL O VALOR DE 600.000,00 REGISTRADOS NA CONTABILIDADE	-	Transferência de numerário sem comprovação. A empresa limitou-se a esclarecer o lançamento descrito na contabilidade, alegando que o valor 600.000,00 foi para cobertura da compra de terreno, Conta: Banco (Cx. Econômica Federal), para Conta: Caixa	A empresa não foi preciso no histórico para identificar como se deu a transferência do valor de 600.000,00, limitando-se a descrever:-VR. QUE SE TRANSFERE. Sendo o correto discriminar no histórico contábil o número do cheque emitido, uma vez que a empresa registrou o valor a débito da conta Caixa em contrapartida da Conta Banco, apresentando cópia ou contracapa do cheque à fiscalização para efeito de confiabilidade do registro na contabilidade.
NO BALANÇO PATRIMONIAL DE 2004 PARA 2005, TIVERAM SEUS VALORES DIMINUÍDOS EM 593.071,25, OU SEJA: 728.587,00 MENOS 135.515,75, SEM OS RESPECTIVOS LANÇAMENTOS NA CONTABILIDADE DA EMPRESA	-	Redução do Ativo da empresa correspondente ao valor de 593.071,25 do exercício de 2004 para 2005 em algumas subcontas	Os registros contábeis não refletem os valores que estavam nos documentos, e ainda foram contabilizados em 2005 com valores inferiores, o que repercutiu numa diminuição do Ativo de 593.071,25.
CONSTA NO LIVRO DIÁRIO/2005, CONTA 1.1.1.02.0010 - IMÓVEIS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS, NO VALOR DE 448.476,73, COM HISTÓRICO "TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS, CONFORME PÁGINA 87 DO LIVRO DIÁRIO Nº 10, ANO 2005, SEM IDENTIFICAÇÃO DO IMÓVEL, APENAS CONSTANDO NA FOLHA DO RAZÃO ANALÍTICO	-	-	-

No que tange à lavratura do Auto de Infração referente ao DEBCAD nº 37.036.949-1 pelo fato de a empresa não prestar à fiscalização todos os esclarecimentos necessários à mesma, motivo pelo qual foi desconsiderada a contabilidade e, em relação ao qual, a DRJ destacou que o mesmo foi julgado procedente em primeira instância, por meio do Acórdão de n.º 28.516, em 16 de dezembro de 2008, insta observar que o mesmo foi cancelado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 2ª Seção, na sessão de julgamento realizada em 11 de julho de 2012, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos do seu Acórdão nº 2401-002.553, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, *in verbis*:

(...)

Pelos documentos presentes nos autos a autoridade fiscal em procedimento fiscal realizado junto ao recorrente, procedeu a autuação consubstanciado no seguinte dispositivo legal:

No presente caso, a obrigação acessória descrita pelo auditor na aplicação do presente auto de infração está prevista na Lei nº 8.212/1991 em seu artigo 32, III, nestas palavras:

Art.32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e ao Departamento da Receita Federal- DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de

interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

(...)

Face os argumentos trazidos na peça defensiva foi o processo baixado em diligência para manifestação da autoridade lançadora, tendo a mesma se manifestado às fls. 150 a 152:

As alegações apresentadas pela empresa não modifica o fato descrito no Auto de Infração, fls. 06 a 08, deste processo, pelo seguinte motivo:

1 A contabilidade foi desconsiderada por constatação da existência de situações que comprometem a escrituração contábil não refletindo a real situação dos negócios da mesma, ferindo os princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, conforme resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

A boa técnica contábil determina que os lançamentos contábeis devem registrar fielmente os fatos administrativos das empresas, presentes os mais elementares princípios comprehensibilidade, da relevância, da confiabilidade e da comparabilidade, consubstanciados em registros apropriados. Porém comprovada a omissão de lançamentos através da verificação de documentos, a contabilidade perde sua credibilidade, deixando de fazer prova a favor da empresa, cabendo a sua desconsideração e a lavratura do auto de infração.(...)

O art. 293 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Contudo, ao contrário do entendimento da autoridade julgadora de primeira instância não vislumbro que a situação fática descrita, subsumi-se a falta imputada ao recorrente pela autoridade fiscal. Ao leremos o relatório fiscal observamos que a base para autuação é deixar de atender à solicitação fiscal ao não prestar as informações cadastrais, financeiras e contábeis abaixo relacionadas, na forma estabelecida nos atos legais e normativos que disciplinam o assunto.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, 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, 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, em face da ausência de motivação para desconsiderar a contabilidade da empresa, ou seja, vício material, e, por conseguinte, realizar o presente lançamento por aferição indireta.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior