



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

Processo nº 19991.000159/2007-11
Recurso nº 260.180 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.328 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2011
Matéria CONT. PREV- NFLD - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente RONALDO LOYOLA E OU FAZ DA MATA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2005

AFERIÇÃO INDIRETA MOTIVADA POR NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E/OU LIVROS. AFASTAMENTO NO CASO DE IMPOSSIBILIDADE MATERIAL. PRAZO EXÍGUO PARA ATENDIMENTO DO SOLICITADO CARACTERIZA IMPOSSIBILIDADE MATERIAL.

O art. 19 da Lei 3.470/58 determina o afastamento da multa por não atendimento da fiscalização no caso de impossibilidade material de cumprimento do solicitado. Embora pertencente ao regime jurídico do imposto sobre a renda, pode ser aplicado em relação às infrações da lei 8.212/91 por analogia e equidade. No caso de prazo exíguo para atendimento do solicitado se considerado o volume de documentos, temos caracterizada a impossibilidade material. O prazo a ser considerado nessa análise, no entanto, deve considerar o prazo desde a intimação até o momento da lavratura da multa. Inexistente o motivo para a multa, de igual modo tal fato não pode servir de fundamento para a aferição indireta.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes e Bernadete de Oliveira Barros.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros – Declaração de Voto

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Declaração de Voto

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.829.858-0, lavrada em 15/08/2005, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração de empregados apurada por aferição indireta tomando por base a RAIS, no período de 01/2004 a 07/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 20.607,86, fls. 01

A fiscalização intimou a recorrente em 07/07/2005 a apresentar documentos de 03/1995 a 05/2005, concedendo prazo de quatro dias. Não tendo sido apresentado qualquer documento até 15/08/2005, utilizou a aferição indireta para o lançamento.

Após tomar ciência postal da autuação em 18/08/2005, fls.35, a recorrente apresentou impugnação, fls. 37/61, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do Recurso Voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, no Acórdão de fls. 71/81, julgou o lançamento procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 06/02/2008, fls. 86.

O recurso voluntário, apresentado em 05/03/2008, fls. 87/93, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Inicia tratando da nulidade da autuação por não ter havido motivo para aferição indireta. A RAIS seria documento imprestável para apurar o fato gerador.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Aferição indireta motivada por não apresentação de documentos

Conforme prevê o art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991, o contribuinte é obrigado a exhibir os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, *in verbis*:

Art.33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. II, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. II, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº10.256, de 9/07/2001)

...

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

O prazo para atendimento de exigências da fiscalização, quando não expressamente previsto na legislação, deve ser compatível com o volume e a complexidade dos

documentos requisitados. A exigência de que seja concedido um prazo razoável para atendimento das intimações decorre dos imperativos da boa-fé e da moralidade administrativa que devem nortear a ação do agente estatal. É o que determina o *caput* do art. 37 da Constituição Federal (CF), bem como o *caput* e inciso IV do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99, *in verbis*:

Art 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

...

Por seu turno, a jurisprudência deste Tribunal Administrativo já contempla a exigência de um prazo razoável para atendimento das intimações, conforme podemos extrair dos julgados a seguir transcritos:

IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCROS – APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – CONCESSÃO DE PRAZO -
Incabível o arbitramento do lucro tributável motivado pela falta de apresentação de livros, documentos e demonstrativos contábeis e fiscais, base para a tributação pelo lucro real, quando o Fisco não concede prazo razoável para o atendimento à intimação que exigia tais elementos. (Acórdão 108-09574)

ARBITRAMENTO. VÍCIOS NA ESCRITURAÇÃO DE LIVROS FISCAIS.
Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando comprovado que a autoridade administrativa não tinha alternativa por ocasião da lavratura do Auto de Infração. Feita intimação para que a contribuinte corrija as irregularidades em sua escrita em prazo razoável, não como aceitar a escrita em fase processual administrativa. (Acórdão CSRF/01-05.519)

Assim, no caso em concreto há que ser observado se a fiscalização concedeu o prazo previsto na legislação ou que, na ausência de tal previsão, este era razoável para que o sujeito passivo cumprisse o exigido.

A lei 8.212/91 estabelece a obrigação de exhibir livros e documentos, mas não indica o prazo que a fiscalização deve conceder para tanto. Nesse aspecto podemos aplicar, por

analogia e podemos dizer até mesmo por equidade, o art. 19 da Lei 3.470/58 que trata do Imposto sobre a Renda:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

*§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o **caput** será de cinco dias úteis. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)*

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

Assim, não pode haver penalização do contribuinte que deixa de apresentar documentos que não estejam sob sua responsabilidade ou que deixa de atender à fiscalização por impossibilidade material. O prazo exíguo pode, sem dúvida, caracterizar impossibilidade material, devendo, no entanto, ser considerado o prazo desde a intimação até a lavratura da autuação.

No caso dos autos estamos convencidos de que o prazo concedido entre a intimação e a autuação – pouco mais de um mês – foi exíguo para a documentação exigida de 03/1995 a 05/2005 de todos os estabelecimentos da empresa, caracterizando a impossibilidade material de apresentação dos documentos.

Acrescentamos que o arbitramento exige maiores cautelas e um maior esforço da fiscalização para intimar e reintimar o contribuinte esgotando, o máximo possível, as possibilidades de realizar o lançamento sem esse recurso excepcional. Sem dúvida, apenas uma tentativa de intimação não configura que a fiscalização tenha esgotado os meios possíveis para efetuar o lançamento por meios diretos.

No mérito, se superada a preliminar de nulidade acatando-se a aferição indireta, a recorrente reclama da adoção da RAIS e da Taxa Selic.

Ao contrário da recorrente, entendemos que a RAIS é um documento que pode servir de base para a aferição indireta pois possui informações sobre os empregados que a ela prestaram serviço.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

Permito-me divergir do entendimento manifestado pelo Conselheiro Relator, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota dar provimento ao recurso por estar convencido de que o prazo concedido entre a intimação e a autuação foi exíguo para a apresentação da documentação exigida pela auditoria fiscal.

Argumenta que a lei 8.212/91 estabelece a obrigação de exhibir livros e documentos, mas não indica o prazo que a fiscalização deve conceder para tanto e que, na omissão da legislação, deve-se aplicar, por analogia, o art. 19 da Lei 3.470/58 que trata do Imposto sobre a Renda

Ocorre que a legislação previdenciária não é omissa quanto ao prazo de apresentação de documentos solicitados por meio do TIAD.

O art. 592, da IN 03/2005, dispõe que

Art.592. O TIAD será emitido privativamente pelo AFPS, no pleno exercício de suas funções, quando da solicitação de documentos ao sujeito passivo em ações fiscais.

§1º O sujeito passivo deverá apresentar a documentação e as informações no prazo fixado pelo AFPS, que será de, no máximo, dez dias úteis, contados da data da ciência do respectivo TIAD.

§2º A não apresentação dos documentos no prazo fixado no TIAD ensejará a lavratura do competente Auto de Infração, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades previstas em lei.

Assim, a fiscalização observou o prazo previsto na legislação que trata da matéria.

Em relação ao entendimento de que houve impossibilidade material de apresentação dos documentos, vale observar que a notificada teve mais de um mês para apresentar a documentação solicitada pela fiscalização, conforme estabelecido em TIAD, ou seja, mais de o tempo máximo fixado pela legislação que trata da matéria.

Ademais, se a empresa notificada contestou os valores aferidos, poderia ter trazido, aos autos, a documentação solicitada pela fiscalização, comprovando, assim, suas alegações ou a improcedência do valor lançado.

Verifica-se, dos autos, que a notificada tomou ciência da NFLD em 18/08/2005, conforme AR de fls. 35, e da decisão de primeira instância em 06/02/2006 (AR fls. 86).

Ou seja, a recorrente teve quase 06 (seis) meses para a juntada de elementos que demonstrassem a real base de cálculo da contribuição previdenciária.

Todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ter sido comprovadas por meio da juntada de documentos, conforme disposto no relatório IPC, ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Todavia, a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho que demonstrassem a veracidade de suas afirmações.

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados aos autos. Daí a necessidade de se juntar elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Dessa forma, entendo que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. O nobre Conselheiro relator deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, por entender que o prazo exíguo concedido para apresentação da documentação enseja hipótese de impossibilidade material, o que justifica o afastamento da multa, conforme art. 19 da Lei 3.470/58.

2. Corroborando o entendimento do Conselheiro peço licença para acrescentar o meu posicionamento sobre tal questão.

3. O agente público, no exercício da sua função, tem o dever de observar os princípios constitucionais da administração pública, tal como é estabelecido pela Constituição Federal. A Carta Magna em seu artigo 37 elenca alguns princípios que a administração pública deverá obedecer em suas condutas, porém o rol não é taxativo e há princípios que apesar de não constarem expressamente no texto constitucional, devem ser seguidos pelo agente público.

4. É o caso do princípio da razoabilidade, que figura como princípio implícito no texto constitucional todavia, está elencado expressamente no rol de princípios da administração pública da Lei 9.784/99, que rege o processo administrativo. Diante disso, cumpre destacar o posicionamento da professora Fernanda Marinela de Sousa Santos em sua obra *“Direito administrativo”*. Ed. JusPodivm: 2009.pg. (...) no tocante ao tema, *in verbis*:

“O princípio da razoabilidade não visa substituir a vontade da lei pela do julgador, visto que cada norma tem uma razão de ser. Entretanto, ele

representa um limite para a discricionariedade do administrador, exigindo uma relação de pertinência entre oportunidade de conveniência, de um lado e finalidade legal do outro. Agir discricionariamente não significa agir desarrazoadamente, de maneira ilógica, incongruente”.

5. Quanto à obrigatoriedade da observância do princípio da razoabilidade nas condutas praticadas no âmbito administrativo, cumpre destacar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como segue:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado. (grifo nosso)

(STJ - Resp nº 728.999 - PR(2005/0033114-8) RELATOR :MINISTRO LUIZ FUX)

6. *In casu*, o prazo estabelecido pelo fiscal para apresentação de documentação não é ato vinculado e fica a cargo do agente público tal delimitação (ato discricionário). Com isso há que se exigir do fiscal atenção para o princípio da razoabilidade, para que o prazo não seja desarrazoado, considerando o volume de documentação que seria apresentada referente ao período de 03/1995 a 05/2005(quase 10 anos),no prazo de pouco mais de um mês.

7. Cabe ressaltar que para os doutrinadores Hely Lopes Meirelles e Maria Sylvia Zanella o princípio da proporcionalidade de que trata o art. 2º da Lei 9.784/99 é considerado como um subprincípio do princípio da razoabilidade. No mesmo sentido, não houve proporcionalidade quanto ao tempo para apresentação da documentação e o volume real dessa.

8. Outro princípio importante que a fiscalização deveria ter atendido é o princípio da ampla defesa. Esse princípio deve assegurar à parte a garantia de defesa, conferindo ao cidadão o direito de alegar e provar o que alega, podendo se valer de **todos** os meios e recursos disponibilizados para a busca da verdade real, proibindo-se taxativamente, qualquer cerceamento de defesa.

9. Com efeito, prazo tão curto para que fossem apresentados todos os documentos de regularização teve ressonância na fase processual, cerceando o pleno exercício da ampla defesa, tendo em vista que o contribuinte não teve prazo hábil para munir-se de todos os meios de prova a seu favor.

10. Feitas essas considerações, do mesmo modo que o Conselheiro relator, **voto em dar PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte.**

Processo nº 19991.000159/2007-11
Acórdão n.º **2301-02.328**

S2-C3T1
Fl. 103

(assinado digitalmente)

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes