



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

**Processo n°** 35342.000863/2005-11  
**Recurso n°** 142.829 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-00.268 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2009  
**Matéria** Auto de Infração: Obrigações Acessórias em Geral  
**Recorrente** ORGANIZAÇÕES FARMACÉUTICAS PICHETTI LTDA.  
**Recorrida** DRP/FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 03/09/2004

**AUTO DE INFRAÇÃO. CONTABILIDADE. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. PROVA TESTEMUNHAL. ÚNICA PROVA.**

Não prevalece o auto de infração baseado unicamente em prova testemunhal produzida na fase de inquérito policial, notadamente quando retratada em juízo.

O auto de infração deve ser calcado em provas consistentes no sentido de demonstrar que a conduta adotada pelo contribuinte constitui violação à norma tributária.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Edgar Silva Vidal (Suplente), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Junior e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa Organizações Farmacéuticas Pichetti Ltda contra decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração lavrado em razão de a empresa não ter lançado em títulos próprios de sua contabilidade os pagamentos realizados a seus segurados empregados. Segundo o relatório, tal fato teria sido verificado com base em depoimentos dos segurados à Polícia Federal em que foi relatado recebimento de salários superiores aos registrados em CTPS.

2. A Decisão recorrida, rebatendo os argumentos da empresa autuada, restou assim ementada:

*“AUTO DE INFRAÇÃO. CONTABILIDADE. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.*

*Constitui infração deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*AUTUAÇÃO PROCEDENTE”*

3. O recorrente aduz, em suas razões recursais, sinteticamente os seguintes argumentos:

*a) preliminarmente, alega a ocorrência da decadência em relação ao período considerado pelo fisco para a lavratura do auto de infração;*

*b) a nulidade do auto de infração, ante a ausência de provas consistentes que garantam a autuação da empresa;*

*c) a fiscalização não analisou o conteúdo da contabilidade da recorrente, onde constava o controle de mão-de-obra e pagamentos de salários, se socorrendo comodamente nos depoimentos prestados no inquérito policial; defende que os depoimentos tomados em juízo foram diversos daqueles prestados no inquérito policial, com divergências em relação aos valores declarados como recebidos pelos empregados da recorrente, o que demonstraria o erro no auto de infração; assim, considerando a fragilidade dos elementos que compõem o auto de infração, requer seja declarada a sua nulidade.*

4. Juntamente com a peça recursal foram acostados aos autos novos documentos com o intuito de retificar o lançamento (fls. 98/122).

5. O fisco, por sua vez, apresentou informação fiscal complementar para defender o acerto do lançamento fiscal e contestar os documentos trazidos pelo contribuinte, argumentando, inclusive, que as retratações apresentadas pelos empregados em juízo e em cartório não possuem validade, pois os depoimentos apresentados na Delegacia de Polícia são suficientes para subsidiar o lançamento fiscal e foram ratificados pelo Judiciário (fls. 160/163).

6. Devidamente cientificado da informação fiscal, o contribuinte complementou a defesa, batalhando pela nulidade do lançamento (fls. 168/172).

7. Por fim, o fisco apresentou suas contra-razões para defender a decisão de primeira instância (fls. 174/176).

É o relatório.



## Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Relator

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

### DA DECADÊNCIA

2. Quanto aos argumentos da empresa recorrente relativos à decadência, não há como dar-lhe razão. É que a multa aplicada tem valor único e não se baseia, para a formação do **quantum**, no número de irregularidades apontadas no relatório do auditor autuante. De maneira que a discussão de eventual período atingido pela decadência nada influenciaria no presente processo.

### DO AUTO DE INFRAÇÃO - PRELIMINAR DE NULIDADE

3. Conforme relatado alhures, trata-se de auto de infração lavrado em razão de a empresa não ter lançado em títulos próprios de sua contabilidade os pagamentos realizados a seus segurados empregados. Segundo o relatório, tal fato teria sido verificado com base em depoimentos dos segurados à Polícia Federal em que foi relatado recebimento de salários superiores aos registrados em CTPS.

4. A empresa, por sua vez, batalha pela nulidade do procedimento fiscal, ante a ausência de provas consistentes que garantam a lavratura do auto de infração.

5. Sobre a matéria, apenas para melhor entendimento da questão posta, colho do relatório fiscal as seguintes informações:

*“3.1 – O presente lançamento foi efetuado através de AFERIÇÃO INDIRETA, tendo em vista o contido na denúncia do Ministério Público Federal conforme ofício nº 352/2004/PRM/CHAPECÓ/SC, datado de 06/08/2004.*

*3.2 – A aferição indireta, objeto da presente notificação, foi feita com base nos seguintes critérios, os quais passaremos a demonstrar:*

*3.2.1 – Em depoimento na Polícia Federal, da senhora IVANIR TEREZINHA PICHETI, SÓCIA-GERENTE da empresa, afirmou que:*

*“...comprava o referido medicamento sem nota fiscal, da mesma forma vendia-o sem nota fiscal; que não era dado entrada na contabilidade da empresa dos valores recebidos pela venda do medicamento...”*

*3.2.2 – Tal fato vem a confirmar-se com o depoimento do Sr. Celso Flores, representante comercial da empresa MARCHETTI, onde afirmou que*

“...não recebia nota fiscal da Farmácia MINERVA quando retirava os medicamentos; que o medicamento também era vendido sem nota fiscal; que pega os medicamentos na Farmácia em consignação, recebendo pelos medicamentos vendidos; que vende pelo valor de R\$ 18,00 a R\$ 21,00 cada caixa e recebe R\$ 4,00 a R\$ 7,00 por caixa; que faz o acerto dos medicamentos vendidos semanalmente, entregando em torno de R\$ 400,00 diretamente para OSCAR PICHETTI ou IVANIR PICHETTI.

3.2.3. – O empregado da farmácia, Adriano Cordova, em seu depoimento menciona:

‘que era utilizado o nome do depoente e de outros empregados da farmácia para constar como remetente de encomendas dos medicamentos; que o pagamento das encomendas dos medicamentos eram efetuados diretamente na conta corrente de Oscar Pichetti, mediante débito em conta’.

Temos neste depoimento, uma desobediência ao Princípio Fundamental da Contabilidade – Princípio da Entidade, estabelecido pela Resolução CFC 750/93.

3.2.4. – Em julho de 2004, a empresa possuía 12 empregados. Em depoimento dos funcionários da empresa é mencionado que oito destes recebem salário por fora da folha de pagamento normal. Nesta constatação são quase 70% dos empregados da empresa que mencionam a percepção de salário por fora. Menciono abaixo parte de cada depoimento:

- Antônio Leandro Rodrigues ‘o declarante recebe mensalmente em torno de R\$ 1000,00, sendo R\$ 400,00 devidamente registrado na carteira, e o valor aproximado de R\$ 60,0, sem registro’.

- Adriano Luiz Cordova, ‘que recebe em torno de 1.000,00 por mês, sendo que na carteira o salário normativo (em torno de R\$ 460,00) e mais comissão pela venda de medicamentos bonificados e manipulados; que a contribuição previdenciária era recolhida apenas sobre o salário normativo; que TEREZINHA CORONA, DILETA, TEREZINHA SOUTHER, ADRIANA, recebiam os seus salários nas mesmas condições do depoente.’

- DIVA MARIA BET MAGNATI. ‘que recebe mensalmente em torno de R\$ 800,00 a 1.000,00, estando registrado na carteira o salário normativo (R\$430,00) e o restante por fora.

- TERESINHA MARIA WINCKLER “que percebe mensalmente a importância de R\$ 1.300,00, sendo na CTPS o salário normativo (R\$ 430,00) e o restante por fora”.

4. Assim, de posse dessas informações, concluímos que a Farmácia Minerva, não contabiliza todas as suas receitas e despesas auferidas, utilizando a conta particular do sócio para transações comerciais, confundindo patrimônio particular com o da empresa, desrespeito grave ao princípio da entidade. Com isto, fica provada a irregularidade de sua escrituração contábil, que passa a não ser merecedora de fé, impõe-se a à Fiscalização

*efetuar o lançamento por meio de arbitramento, como forma de apuração do correto valor da contribuição social a ser recolhida para o órgão previdenciário, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, conforme determinado no artigo 148 do Código Tributário Nacional, do artigo 33, §3º, da Lei n.º 8.212/91 e o do artigo 235 do Decreto n.º 3.048/99.”*

(...)

5. Abaixo passo a demonstrar como foram apurados os valores para a aferição da remuneração dos empregados:

EMPREGADO	Remuneração Informada	Remuneração real	Diferença Notificada
ANTONIO LEANDRO RODRIGUES	427,22	1.000,00	572,78
DIVA MARIA BET MAGNANTI	853,59	1.000,00	146,41
TERESINHA MARIA WINCKLER	474,16	1.300,00	825,84
ADRIANO LUIZ CORDOVA	427,22	1.000,00	572,78
TOTAIS	2.182,19	4.3000,00	2117,81

*5.1 Em termos de percentuais, conclui-se que a remuneração declarada de 2.182,19, corresponde a 97,05% dos R\$ 2.117,81, valores que se estima que foram pagos por fora. Com base neste percentual, e da remuneração mês a mês de todos os empregados da empresa foi feito o lançamento referente a 97% da remuneração efetivamente informada.”*

6. Com base nos trechos do relatório fiscal acima transcrito, corroborado pela informação fiscal complementar, fica claro que a única prova substancial considerada pelo auditor fiscal para a formação da base de cálculo da contribuição está posta em torno dos depoimentos prestados pelos próprios empregados da empresa em interrogatórios na Delegacia de Polícia Federal e que, posteriormente foram modificados em juízo.

7. E não obstante tenha sido consignado na sentença judicial a negativa da retratação dos depoimentos prestados na Delegacia de Polícia os depoentes retificaram as informações iniciais. Nesse sentido, destacam-se dos depoimentos prestados em juízo (fls. 214/222):

*a) Adriano Luiz Cordova, devidamente compromissado, asseverou que: “o depoente percebe por seu trabalho na farmácia o que consta em folha R\$ 460,00; que como joga bocha pela cidade de Blumenau recebe R\$ 700,00; que o depoente está participando dos jogos abertos que tiveram início nesta data...”*

b) *Antônio Leandro Rodrigues, devidamente compromissado, asseverou: que o depoente explica que na Polícia Federal declarou que recebia R\$ 1.000,00, pois tem outro serviço, onde revende produtos Anil, no qual recebe 1.000,00, juntando com o salário da farmácia...*

c) *Teresinha Slothier, afirmou que: que a informante recebia na Farmácia cerca de R\$ 450,00;*

d) *Teresinha Maria Winckler, declarou em Cartório de Notas que: "é funcionária da empresa ORGANIZAÇÕES FARMACÊUTICAS PICHETTI LTDA, estabelecida na Avenida Porto Alegre n.º 183-D, Centro, nesta cidade de Chapecó-SC, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 83.948.265/0001-43. 2º) que recebe como remuneração a importância de R\$ 505,64 (quinhentos e cinco reais e sessenta e quatro centavos), conforme consta às folhas 27, de sua Carteira de Trabalho e Previdência Social. 3º) Que declara expressamente que não é verdadeira a declaração prestada na Polícia Federal em 21 de junho de 2004, de que recebe mensalmente a importância de R\$ 1.300,00 (um mil e trezentos reais), correspondente a R\$ 400,00 (quatrocentos reais) como salário normativo e o restante "por fora"."*

e) *Diva Maria Bet Magnanti, também declarou em Cartório de Notas que: "é funcionária da empresa ORGANIZAÇÕES FARMACÊUTICAS PICHETTI LTDA, estabelecida na Avenida Porto Alegre n.º 183-D, Centro, nesta cidade de Chapecó-SC, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 83.948.265/0001-43, desde 1º de julho de 1998. 2º) que recebe como remuneração a importância de R\$ 910,27 (novecentos e dez reais e vinte e sete centavos), conforme consta às folhas 25, de sua Carteira de Trabalho e Previdência Social. 3º) Que declara expressamente que não é verdadeira a declaração prestada na Polícia Federal em 20 de junho de 2004, onde consta que está registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social o salário normativo de R\$ 430,00 (quatrocentos e trinta reais) e de que recebe salário e/ou comissão "por fora", para atingir valor aproximado de R\$ 800,00 (oitocentos reais) a R\$ 1.000,00 (um mil reais) mensais."*

8. De maneira que os novos documentos carreados aos autos colocaram em xeque a autuação, uma vez que os valores considerados pelo fisco como remuneração paga, simplesmente com base em informações dos empregados da empresa, muito se aproximam da fragilidade. E a fiscalização poderia ter obtido informações adicionais para assegurar a ocorrência de infração à legislação previdenciária, ao invés de se contentar apenas com depoimentos de terceiros. Outras fontes de informação poderiam ter sido buscadas, tais como pesquisa em instituições bancárias com as quais a recorrente operava para realizar os pagamentos dos empregados, emissão de cheques aos funcionários (já que dispunha o auditor dos nomes dos empregados) e ações judiciais trabalhistas eventualmente propostas contra a empresa.

9. Frise-se, também, os depoimentos prestados perante a Polícia Federal e, mais tarde retratados em juízo, por si só, não são provas suficientes para autorizar a presunção de que os valores anunciados se referem a pagamentos "por fora" de remuneração. Deve a fiscalização aprofundar a investigação, redirecionando-a para o enquadramento e colheita de



outras provas convincentes no sentido de eventual irregularidade no recolhimento das contribuições previdenciárias.

10. Evidentemente que não estou aqui a desconsiderar a sentença prolatada pelo douto Juiz Federal que bem analisou o caso sob o aspecto penal, até porque o artigo 332 do CPC, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, prescreve que “todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou a defesa”. Razão pela qual, em termos gerais é perfeitamente válida a utilização de provas produzidas em outros processos, desde que evidentemente estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

11. Pela mesma razão deve-se ser admitida a prova carreada aos autos pelo recorrente, sendo descabida a simples desconsideração por parte do fisco, sem que elementos capazes de sustentar a infração fossem trazidos pela fiscalização.

12. E mais ainda: a sentença judicial proferida no âmbito penal e elevada a nível incontestável pelo auditor fiscal não tem o condão de declarar tributo, eis que proferida para efeito de condenação criminal dos réus. Até porque, no caso concreto, referida sentença não se baseou exclusivamente nos depoimentos de testemunhas, mas em todo num conjunto de prova documental. Nesse sentido, foi que o juiz sentenciante formou a sua convicção para condenar os réus. E para os efeitos fiscais, friso novamente, não considero o simples depoimento como prova cabal para que o auditor fiscal pudesse efetuar o lançamento de tributo.

13. É bom sempre lembrar que, como todo meio de prova que depende das percepções sensoriais do ser humano, a prova testemunhal é falível. Nesse diapasão, Cândido Rangel Dinamarco ensina que: “as distorções da realidade pela testemunha nem sempre são intencionais. Há fatos que acontecem de improviso, sem que a pessoa tivesse qualquer participação nem esperasse por eles, o que leva a ter uma percepção parcial e nem sempre correta do acontecido (acidente de veículos). Há caso em que o decurso do tempo e as fantasias que às vezes se criam em torno dos acontecimentos da via real são responsáveis pelo esquecimento daquilo que foi visto, ouvido, lido ou sentido. A experiência mostra ainda que as palavras da testemunha ao juiz nem sempre são suficientemente claras e nem sempre trazem ao espírito deste a correta representação da idéia que ela pretende transmitir”.

14. As lições de Sérgio Pinto Martins vão mais além ao destacar que a prova testemunhal é a pior prova que existe, justamente por ser a mais insegura (*In*, Direito Processual do Trabalho. 26ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006, p. 329). No mesmo sentido, o renomado Pincherli assevera que ‘... são muitas vezes, olhos que não vêem e ouvidos que não escutam...’ (*In*, A Prova Testemunhal no Processo Civil e no Processo do Trabalho. São Paulo: LTr, 2005, p. 31).

15. No processo administrativo fiscal, a regra é que as provas estão relacionadas quase que diretamente a documentos. Isto porque, no campo do direito tributário o leque é mais restrito que aquele previsto no Processo Civil.

16. Com efeito, a prova testemunhal largamente utilizada no processo civil, no penal, no trabalho, em geral não é tão utilizada no processo tributário, embora deva ser aceita, no entendimento desse relator, em respeito ao princípio da ampla defesa. E mesmo a confissão, que tem utilização prática no âmbito do direito tributário, deve ser verificada sempre como consequência do fato ocorrido, e não da vontade do sujeito passivo que confessou o fato capaz de gerar a incidência tributária. É dizer, o auditor fiscal deverá sempre apurar

cuidadosamente a relação de fato ligada à incidência do tributo, quando não baseado o lançamento em documentos fiscais do contribuinte.

17. A seu turno, os depoimentos trazidos aos autos, apesar de considerados na sentença proferida contra os sócios da empresa em ação penal movida pelo Ministério Público Federal, exatamente pela sua fragilidade, tanto que foram retratados posteriormente, necessitam, para efeitos fiscais, ser corroborados por outra forma probatória para a comprovação da ocorrência do fato gerador.

18. Não é demais dizer que o lançamento fiscal há de basear-se em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista, fundamentada em prova testemunhal, a qual deverá ser sempre examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir, no máximo, como um forte indicador da irregularidade e não como fato incontestável sujeito à incidência de tributo na esfera administrativa.

19. Em suma, não há como a fiscalização ter constatado que a contabilidade não registrava toda a movimentação real das remunerações pagas aos segurados que prestavam serviços à empresa, haja vista a ausência de outro elemento apto a comprovar as afirmações declaradas no relatório fiscal produzido pelo auditor fiscal. Talvez pudesse, no máximo, a informação fiscal demonstrar a ausência de contabilização do faturamento e do lucro da empresa, mas tal comprovação não geraria a incidência de contribuição previdenciária no que se refere ao débito ora em discussão.

#### **A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO NA FORMA COMO REALIZADA AFRONTA AO ARTIGO 142 DO CTN**

20. Destarte, se não há como admitir a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, nos termos do exigido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, muito menos poderemos admitir a acessória, visto que o contribuinte não descumpriu regra legal própria a ensejar infração.

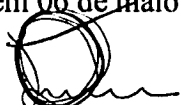
21. E não obstante a narrativa do auditor fiscal pretenda demonstrar a ocorrência da infração, os depoimentos e provas carreadas aos autos pelo contribuinte são no sentido oposto àquele inicialmente declarado pelos empregados na Delegacia de Polícia.

22. Assim, diante de tudo o que foi exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, eis que o auto de infração é desprovido de qualquer prova no sentido da certeza de sua lavratura.

#### **CONCLUSÃO**

23. Assim, voto por dar PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Ao contrário do entendimento do Conselheiro Relator não entendo que o lançamento deva ser anulado.

Como é cediço, os depoimentos são meios de prova admitidas em direito; e no presente caso o depoimento foi prestado por pessoa integrante do quadro societário da pessoa jurídica. A própria sócia-gerente afirmou perante a autoridade policial que os medicamentos eram adquiridos sem documento fiscal, não sendo contabilizados tais valores.

O depoimento da sócia-gerente foi corroborado pelo prestado pelo Sr. Celso Flores. Os empregados também prestaram depoimento informando a existência de pagamentos de verbas trabalhistas “por fora”.

Desse modo, com base em tais elementos é possível firmar a convicção que a contabilidade e demais documentos elaborados pela recorrente não correspondem à realidade. Uma vez que não merecem fé os documentos apresentados pelo sujeito passivo, a legislação tributária permite o arbitramento de valores, na forma do art. 148 do CTN.

O Conselheiro Relator informa que a única prova substancial são os depoimentos prestados; ora não interessa se a alegação do Auditor é lastreada em uma prova ou em diversas, o que interessa é que a prova seja suficiente. Entendo que o depoimento prestado por um integrante do quadro societário da empresa é prova suficiente para sustentar o arbitramento. Além do mais, a sentença judicial reconheceu a validade dos depoimentos perante a autoridade policial, assim a prova não se resume ao depoimento, mas também à decisão judicial, que apreciou o conjunto probatório colhido durante o inquérito policial, bem como os produzidos no curso da ação penal.

Não entendo que as informações utilizadas pela fiscalização se aproximam da fragilidade, como conclui o Relator. Os depoimentos foram colhidos em regular inquérito policial, e inclusive foram utilizados pela autoridade judicial, que reputou válidos os depoimentos, relegando as retratações produzidas em juízo.

A exigência que o Relator menciona em seu voto foge ao razoável. Como obter informações na contabilidade, que não foram contabilizadas; como obter cheques, se a empresa não efetuava os pagamentos em cheque, mas como informado em depoimento eram pagos “por fora”, sem registro em documentos fiscais.

Ao contrário do afirmado pelo Conselheiro Relator, a sentença judicial penal não declara o tributo, apenas respalda que a empresa não contabilizava todos os fatos, o que sustenta o arbitramento.

É verdade que a prova documental é a mais robusta, mas e na hipótese de o contribuinte não ter elaborado documentos, qual o motivo de não se considerar os depoimentos prestados em inquérito policial como meio de prova, bem como a sentença judicial.


O Relator transcreve a retratação dos depoimentos dos empregados da recorrente; entretanto não colaciona a retratação do depoimento da sócia-gerente, Sra. Ivanir Pichetti; justamente porque não há tal retratação. Logo, mesmo que se considerasse ineficazes os depoimentos dos empregados perante a autoridade policial, o que se faz somente a título de argumentação, ainda resta o depoimento da sócia-gerente que já é suficiente para embasar o arbitramento.

Pelo exposto entendo que o arbitramento foi corretamente realizado pela autoridade fiscal, e os argumentos trazidos pela recorrente não são suficientes para afastar o lançamento.

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É o voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

  
MARCOS ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Conselheiro

  
12