



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

Processo nº 35600.003683/2006-76
Recurso nº 257.864 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2402-001.941 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrentes SETEP TOPOGRAFIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/1995 a 31/08/2004

ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA. CÁLCULO DO TRIBUTO.
AFERIÇÃO INDIRETA

Não se considera que houve erro material no lançamento anulado se este foi efetuado por aferição indireta em razão da própria empresa não ter possibilitado a verificação do montante do tributo devido e, em sede de defesa, vir apresenta documentos que levam à necessidade de correção, a qual, se levada a efeito, prejudicaria a própria compreensão do lançamento

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de produção de prova pericial, quando as razões esposadas pelo contribuinte já foram exaustivamente apreciadas, atendendo aos princípios do contraditório e da ampla defesa, podendo se concluir que o presente litígio não exige a opinião específica de um terceiro profissional qualificado, mormente quando não se trata de matéria estranha àquelas julgadas por este órgão colegiado.

Recurso Voluntário Negado.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Lourenço Ferreira do Prado que davam provimento parcial. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo De Lima Macedo, Tiago Gomes De Carvalho Pinto, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Lourenço Ferreira Do Prado.

Relatório

Trata-se de NFLD constituída em 23/12/2005 para exigir o valor de R\$ 6.028.960,88, em virtude da falta de recolhimento da contribuição previdenciária cota patronal, contribuição dos segurados, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações aferidas indiretamente com base nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, no período de 03/1995 a 08/2004.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 1156/1680) requerendo a total improcedência da autuação.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Florianópolis determinou fosse realizada diligência para se apurar as divergências apontadas pela auditoria contratada pela Recorrente para auditar os valores presentes neste lançamento (fls. 1205/1280), bem como sobre a possível utilização de alíquota equivocada para o arbitramento da base de cálculo concernente aos valores pagos em decorrência do Contrato nº 111/98 – SER/SC (fl. 1683).

A Auditoria Fiscal da Previdência Social apresentou Informação Fiscal respondendo às questões propostas (fls. 1685/1715), mencionando que: (i) o relatório de auditoria apontou, no que se refere à forma de apuração das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos feitos aos freteiros autônomos (utilizados como dedução no presente lançamento), valores de medição inferiores ao valor contido no “razão”, o que não se admite; (ii) há afirmações inverídicas no Relatório da Auditoria, em ofensa às normas brasileiras de contabilidade que regem a auditoria independente; (iii) a Auditoria Externa desprezou a norma legal que impõe o dever da empresa reter 11% sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais; (iv) a empresa tem o hábito de protelar a exibição dos documentos, e de apresentá-los de forma deficiente; (v) o contribuinte foi intimado a apresentar todas as guias de recolhimento a serem consideradas para abater o débito exigido; (vi) foram considerados pagamentos identificados no sistema do INSS que não estavam presentes no momento da fiscalização; (vii) todas as compensações apontadas pelo sujeito passivo já haviam sido creditadas; (viii) os percentuais aplicados sobre o faturamento para aferição da mão de obra foram os vigentes na época dos fatos geradores, constantes na OS INSS/DAF nº 51/1992, OS INSS/DAF nº 165/1997, IN INSS/DC nº 18/2000, IN INSS/DC nº 69/2002 e IN INSS/DC nº 100/2003; (ix) o Contrato nº 111/98 – DER/SC possui aditivos que não foram apresentados à fiscalização; (x) o referido contrato não discrimina o montante de cada espécie de serviço; (xi) não foram exibidas as medições correspondentes aos serviços contidos em cada nota fiscal; (xii) todas as notas fiscais apresentadas foram aferidas, bem como houve casos de não apresentação de nota fiscal, ou de apresentação de nota fiscal anulada desacompanhada de todas as vias; (xiii) há prova material nos autos de que havia funcionários não registrados na contabilidade da empresa; (xiv) há folha de pagamento clandestina durante todo o período examinado, a qual foi totalmente desconsiderada pela auditoria independente contratada pela Recorrente; (xv) foi constada a existência de dois cartões de ponto; (xvi) para aferição da base de cálculo referente aos valores pagos aos prestadores de serviços, a Recorrente aplicou os

percentuais sobre o total do faturamento declarado em cada contrato, desconsiderando os aditivos que fazem parte deles; (xvii) os documentos juntados aos autos em junho/2006 tratam apenas de material de trabalho de empresa de auditoria contratada pela Recorrente, não havendo nenhum documento contemporâneo que pudesse modificar os lançamentos anteriormente efetuados.

A Recorrente apresentou manifestação à informação fiscal alegando que (fls. 1724/1733): (i) não existem aditivos ao Contrato nº 111/98 – DER/SC; (ii) os documentos de folhas 1568/1570 são documentos internos, não fazendo parte do referido contrato; (iii) o auditor fiscal considerou apenas os meses em que restou consignado saldo devedor de contribuições previdenciárias, desprezando os créditos decorrentes de pagamento a maior apurado em outros períodos; (iv) a fiscalização acatou as contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa com base na folha de pagamento, não podendo, assim, ser aplicada a aferição indireta; (v) a desclassificação contábil ocorreu com base em fatos presumidamente ocorridos entre 04/1995 a 07/1995, período este já totalmente abarcado pela decadência; (vi) a “folha clandestina” e os erros apontados como de “praxe” pela fiscalização se baseiam em fatos inverídicos, não podendo servir como subsídio para se desconsiderar sua contabilidade; (vii) as expressões utilizadas pela fiscalização “omissões eventuais”, “supressão ocorrida mês a mês durante 10 anos”, “registros inverídicos em todos os meses”, “folha clandestina” não podem ser considerados no âmbito do processo administrativo, posto que são comentários de cunho pessoal da autoridade fiscal; (viii) o fiscal deveria ter dado prazo para a Recorrente refazer sua contabilidade; (ix) o lançamento fiscal é nulo, pois a matéria tributável está equivocada.

Após, a Recorrente apresentou os anexos do “Relatório de Auditoria Externa” juntado no momento da impugnação e os quesitos formulados por seu perito, bem como considerações acerca do processo, a título de Memorial (fls. 1736/1867).

A Delegacia da Receita Previdenciária em Florianópolis proferiu despacho informando que o direito da Recorrente apresentar novos documentos está precluso, bem como remetendo os documentos à Seção de Fiscalização responsável para eventual revisão de ofício do lançamento (fl. 1869).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis requereu nova diligência para que a fiscalização retificasse as bases de cálculo, levando-se em consideração a retificação existente no tocante à base de cálculo relativa à remuneração dos engenheiros e dos transportadores autônomos (freteiros) consubstanciada na NFLD nº 37.002.143-6 (PAF nº 13963.000297/2007-51), ressaltando, apenas, que a retificação deveria se dar apenas para reduzir o montante devido, haja vista que naquele momento não cabia mais lançamento complementar (fl. 1872).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, em resposta à solicitação de diligência (fls. 1877/1878), informou que houve alterações feitas na NFLD nº 31.002.143-6, mas que tais alterações não poderiam ser efetivadas neste processo, pois resultariam na majoração da exigência, bem como listou os valores que deverão abater o débito abarcado neste processo.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, ao analisar o presente caso (fls. 1920/1941), julgou o lançamento parcialmente procedente, sob o argumento de que:

- a) O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos;

- b) O procedimento de aferição indireta adotado pela fiscalização está correto;
- c) Não há nulidade do lançamento quando o encerramento da ação fiscal ocorreu dentro do prazo fixado no MPF;
- d) As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente, não podendo apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade;
- e) É possível a revisão do lançamento quando constatada a existência de erro material ou recolhimento não considerado quando da lavratura na notificação fiscal.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1946/2137), alegando que: (i) o presente processo deve ser julgado simultaneamente aos demais lançamentos efetuados no mesmo procedimento de fiscalização; (ii) deve ser oportunizada a produção de prova pericial; (iii) o presente lançamento é nulo, pois seu procedimento de fiscalização foi encerrado após transcorrido o prazo máximo permitido pela legislação, não podendo surtir quaisquer efeitos; (iv) parte do crédito tributário está decaído; (v) a desclassificação da escrituração contábil da Recorrente é descabida; (vi) houve ofensa ao art. 148 do CTN, na medida em que não foi dado prazo para a regularização da escrituração contábil; (vii) os relatórios da auditoria externa devem ser analisados, em atenção ao princípio da verdade material.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar o processo (fls. 2139/2146) anulou a decisão de 1ª instância, tendo em vista que o contribuinte não foi intimado para se manifestar acerca da diligência de fls. 1877/1878.

Intimada a se manifestar sobre a diligência (fls. 2156/2160), a Recorrente defende que os créditos tributários não poderiam ser revistos e alterados após o encerramento do procedimento de fiscalização, devendo ser reconhecida a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, ao analisar novamente o processo (fls. 2168/2190), julgou o lançamento parcialmente procedente, aplicando a Súmula Vinculante nº 08 do STF e anulando as exigências consubstanciadas nos períodos 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003, por vício formal, determinando, por fim, a remessa *ex officio* para julgamento desta Corte Administrativa.

A Recorrente interpôs novo recurso voluntário (fls. 2195/2220), alegando que: (i) deve ser oportunizada a produção de prova pericial; (ii) o presente lançamento é nulo, pois seu procedimento de fiscalização foi encerrado após transcorrido o prazo máximo permitido pela legislação, não podendo surtir quaisquer efeitos; (iii) a desclassificação da escrituração contábil da Recorrente é descabida; (iv) os requisitos necessários para se efetuar o arbitramento da base de cálculo das contribuições não foram preenchidos; (v) os relatórios da auditoria externa devem ser analisados, em atenção ao princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o recurso de ofício preenche os requisitos legais que tornam válido seu conhecimento, bem como que o recurso voluntário é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

Por entender ser o ponto central da questão, passo a analisar, inicialmente, o conceito de vício material, para após tecer as considerações cabíveis sobre o presente caso.

Analizando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “*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.*”

Tais procedimentos fazem parte do lançamento e resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário, posto que, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”¹ do ato, resultando na sua nulidade.

Assim, quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen²: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior acabará alterando seus elementos substanciais, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situações que não podem se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

¹ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)

² Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010, p. 194.

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) – destacou-se

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”*** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

Feitas essas considerações acerca do conceito de vício material, passo a apreciá-las à luz do presente caso.

Analisando os autos, é possível verificar que a Recorrente entregou à fiscalização todos os comprovantes de recolhimento (DARF/GRPS/GPS) e comprovantes de recolhimento que originaram os créditos que foram compensados, conforme TIAD de fls. 105/106, não havendo nenhuma informação nos autos de que estes documentos não tenham sido recebidos pela fiscalização, conforme reconhecido, inclusive, pela d. DRJ (fl. 2188).

Destarte, constata-se que o auditor fiscal somente efetuou uma análise detida dos créditos da Recorrente após a lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, como se pode depreender do resultado da diligência de fl. 1877 e da leitura da decisão de 1ª instância, cujos trechos seguem abaixo transcritos:

Resultado da Diligência (fl. 1877):

“Há guias de recolhimento anteriormente creditadas que devem ser retiradas e outras, incluídas.”

Decisão de 1ª instância (fls. 2168/2190):

“O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 1966, ao tratar da competência para constituição do crédito tributário, também lista os requisitos essenciais que compõem o lançamento:

*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. (grifei) (...)*

*Como comentado no item supra, **somente por ocasião da diligência na empresa, ou seja, posteriormente à ação fiscal, foi verificado que diversas GPS apropriadas aos lançamentos resultantes da ação fiscal haviam sido erroneamente consideradas como crédito, bem como algumas não haviam sido consideradas no cálculo do montante devido.** (...)*

As alterações pontuais que se fazem necessárias nas competências referidas, se efetivadas nesses mesmos autos, tomariam o crédito de difícil compreensão, e, além disso, não se verificaria a adequação do lançamento, em todas as competências, ao montante efetivamente devido pelo contribuinte.

Assim, na competência 04/2001, a revisão ensejaria o agravamento da exigência tributária, pois se verifica a exclusão de créditos na planilha de "exclusão e inclusão" para essa competência.

Em outras hipóteses, caso consideradas apenas as guias não apresentadas na ação fiscal, apropriando esse valor ao crédito, o valor consolidado não representaria a contribuição previdenciária efetivamente devida, pois, como visto, permaneceriam apropriados como créditos valores que na verdade são devidos pela empresa.” (destacou-se)

Assim, considerando que há créditos tributários que foram objetos de reduções e majorações, simultaneamente, e que não é mais possível perpetrar as majorações propostas pela fiscalização (exclusão de guias indevidamente apropriadas pela fiscalização), o valor alcançado após o abatimento dos “novos” créditos considerados pela fiscalização jamais resultaria na certeza e precisão que norteia a procedência dos créditos tributários, tendo em vista que restaria claro que se estaria exigindo do contribuinte crédito tributário incorreto.

Portanto, verifica-se que houve, *in casu*, elaboração equivocada do cálculo do montante devido, resultando na exigência de valores que não condizem com a realidade, situação esta que macula elemento substancial/intrínseco do lançamento, qual seja, o cálculo do montante devido, incorrendo em flagrante vício material.

Para a Recorrente, uma vez constituído o lançamento, ele não pode ser posteriormente alterado com base em constatações efetuadas no curso do processo administrativo, devendo ser o ato administrativo cancelado em sua totalidade.

Entendo, no entanto, que caso o lançamento não esteja revestido de todas as formalidades legais e/ou caso haja algum aperfeiçoamento a ser feito, ele pode ser revisto, nos estritos termos dos arts. 145 e 149 do CTN, desde que não seja caso de nulidade.

O ocorre que, no presente caso, as correções propostas pela fiscalização evidenciam que há dúvida, incerteza e imprecisão quanto à quantia que o contribuinte deve recolher, efetivamente, aos cofres públicos, o que resulta em patente nulidade.

Não obstante o vício apontado acima, ao compor a base de cálculo obtida por meio de aferição indireta neste processo, **a fiscalização considerou, como redução do valor bruto das notas fiscais e dos contratos de prestação de serviço, o montante pago aos transportadores autônomos, os quais foram objeto da NFLD nº 37.002.143-6**, também calculada com base em aferição indireta.

Contudo, em que pese haver vinculação entre os valores autuados neste processo e aqueles exigidos na NFLD nº 37.002.143-6, qualquer alteração efetuada na mencionada NFLD não poderia surtir efeitos no presente caso, posto que resultaria na majoração do presente crédito tributário, o que não se admite.

Tal fato, por si só, cria incertezas quanto à procedência dos valores autuados neste processo, na medida em que considera um **elemento duvidoso/incerto** como redução no cálculo do arbitramento deste crédito tributário.

Nesse sentido, mas se afastando do plano das possibilidades, o auditor fiscal informou que houve reduções no salário de contribuição consignado na NFLD nº 37.002.143-6 (as quais foram realizadas pela própria fiscalização), como se pode depreender do resultado de diligência de fl. 1877, abaixo transcrito:

“Os valores apurados referentes aos transportadores autônomos, consignados na notificação fiscal nr. 37.002.143-6, compuseram a base de cálculo para aferição das obras de construção civil do sujeito passivo como dedução. Portanto, competências que foram excluídas da aferição pelo fato de termos considerado um valor correspondente aos fretes maior que o verificado na análise de documentos não exibidos na ação fiscal e juntados aos autos na impugnação deveriam ser incluídas. Entretanto, face a impossibilidade de levantar esses valores nesta notificação, destacamos o fato, alertando para a existência de débitos a serem constituídos.”

Desta forma, fica evidente que os valores pagos aos transportadores autônomos e considerados como redução neste processo, para fins de apuração da base de cálculo do arbitramento, não correspondem, na verdade, àquilo que é efetivamente devido pela empresa, o que resulta, conseqüentemente, na total incerteza e imprecisão do presente crédito tributário.

Diante disso, fica claro que o auditor fiscal não cumpriu com os requisitos previstos no art. 142 do CTN para a constituição do lançamento, notadamente no que se refere ao cálculo do montante do tributo devido, incorrendo em flagrante vício material.

Considerando o exposto acima, não sendo permitido formar a convicção de que estão sendo exigidos da empresa todos os débitos apurados, após descontados todos os créditos existentes, fato imprescindível para a constituição do presente débito, e que, portanto, há grande incerteza sobre a correção dos valores lançados através da presente notificação, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo jurídico.

Cabe ressaltar que eventual lançamento passível de ser constituído posteriormente, em virtude da anulação da presente NFLD, seria totalmente dissociado desta autuação, posto que demandaria uma nova fiscalização e apuração dos montantes porventura devidos, levando-se em consideração o que restou aqui consignado, certamente com valores diversos da presente autuação, razão pela qual entendo estarmos diante de um vício material.

Não obstante o meu entendimento pessoal, no sentido de que a presente autuação deve ser anulada por vício material, passo a analisar as demais questões suscitadas no processo, haja vista esta Colenda Turma rejeitou, por maioria de votos, a preliminar acima.

A Recorrente defende que o lançamento é nulo, tendo em vista que sua ciência quanto à autuação somente foi dada em 03/01/2006, após o prazo estabelecido para a conclusão dos procedimentos fiscais, de acordo com o art. 1º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 5.614/2005, *in verbis*:

“Art. 1º O planejamento e a execução dos procedimentos fiscais de que trata o Decreto no 3.969, de 15 de outubro de 2001, deverão observar as regras estabelecidas em ato do Secretário da Receita Previdenciária.

§ 1º Os procedimentos fiscais a que se refere o caput, iniciados antes de 15 de agosto de 2005, deverão ser concluídos até 31 de dezembro de 2005.

§ 2º Os procedimentos fiscais a que se refere o caput, iniciados entre 15 de agosto e 18 de novembro de 2005, durante a vigência da Medida Provisória no 258, de 21 de julho de 2005, deverão ser concluídos até 31 de dezembro de 2005.

§ 3º Na impossibilidade de cumprimento dos prazos estabelecidos nos §§ 1º e 2º deste artigo, os procedimentos fiscais terão continuidade, observadas as normas expedidas pelo Secretário da Receita Previdenciária.”

Sustenta também que o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, ao estender o prazo para conclusão do procedimento fiscal até 17/01/2006, extrapolou o prazo previsto no Decreto nº 5.614/2005 para que os procedimentos de fiscalização fossem encerrados (31/12/2005), razão pela qual o lançamento deveria ser anulado.

Entretanto, cumpre esclarecer que o procedimento de fiscalização não se encerra com a ciência do contribuinte da notificação de débito, mas sim com o registro, em termo próprio, da conclusão do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 15 do Decreto nº 3.969/2001, abaixo transcrito:

“ Art.15.O MPF se extingue:

I- pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II- pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art.16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.”

Para que não parem dúvidas, em que pese haver MPF com vencimento em 07/12/2005 (fl. 103), e MPF Complementar com vencimento em 17/01/2006 (fl. 104), o procedimento de fiscalização se encerrou, efetivamente, em 23/12/2005, conforme registro em termo próprio (fl. 117), ou seja, dentro do prazo previsto no Decreto nº 5.614/2005.

O fato de o MPF-C possuir data de vencimento posterior ao prazo previsto no Decreto nº 5.614/2005 se deu, provavelmente, pelo fato de ter sido lavrado em 18/11/2005, ou seja, em momento anterior à data de publicação do referido Decreto, que ocorreu em 14/12/2005.

Assim, verifica-se que o Decreto nº 5.614/2005 não foi infringido, motivo pelo qual as alegações da Recorrente não merecem guarida.

A Recorrente sustenta que sua contabilidade não poderia ter sido desconsiderada para fins de arbitramento das contribuições previdenciárias, tendo em vista que os fatos que subsidiaram tal arbitramento estão relacionados com período já alcançado pela decadência, bem como que não houve a devida comprovação de que a contabilidade é imprestável.

Nesse sentido, argumenta que apenas omissões ou imperfeições graves na contabilidade, que impossibilitem o Fisco de considerá-la para fins tributários, autorizaria a utilização do arbitramento.

Contudo, ao analisar o relatório fiscal elaborado pela fiscalização, constata-se que: (i) as irregularidades apontadas na contabilidade da Recorrente se referem aos anos de 1995 a 2004, e não somente ao período alcançado pela decadência, conforme pode se depreender da simples leitura do relatório fiscal de fls. 119 e seguintes; (ii) o auditor fiscal não tinha condições de identificar os fatos geradores e respectivas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, mormente quando havia funcionários não registrados, omissão de remunerações pagas a segurados empregados e ofensa a princípios fundamentais de contabilidade; (iii) havia pagamentos não escriturados (fl. 124); (iv) havia movimentação expressiva de vales-acampamento (adiantamentos para despesas) escriturados em contas do ativo circulante, em nome de sócios ou funcionários, para os quais não foram apresentados os documentos comprobatórios dos pagamentos destas rubricas (fl. 127); (v) as receitas de venda de brita, óleo diesel, lubrificante e gasolina efetuada aos transportadores autônomos não foram contabilizadas; (vi) havia diversas notas fiscais anuladas/canceladas que foram apresentadas de forma deficiente, sem a presença de todas as vias necessárias, bem como de notas fiscais tidas como extraviadas, desacompanhadas de boletim de ocorrência (fl. 128/129).

Além disso, constata-se que as considerações realizadas pelos auditores independentes revelam, em muitos casos, que as constatações da fiscalização são pertinentes e refletem aquilo que foi encontrado na empresa, como já destacado pela d. DRJ (fl. 2179).

Não obstante, cumpre mencionar que, ao passo em que a Recorrente defende que sua contabilidade não poderia ter sido desconsiderada, se contradiz quando protesta por concessão de prazo para refazer sua escrituração contábil (fl. 1727).

Diante disso, me filio ao entendimento consignado na decisão de 1ª instância, no sentido de que a instauração do arbitramento foi dada de forma fundamentada, bem como que a Recorrente não obteve êxito em demonstrar que a sua contabilidade possuía credibilidade a ponto de impedir a aplicação deste método excepcional.

Apenas para que não parem dúvidas, cabe esclarecer que através dessas minhas considerações não estou contradizendo o meu entendimento quanto à existência de vício material no lançamento, o que restou fundamentado na primeira parte do voto, mas apenas que os elementos levantados pela fiscalização subsidiaram a instauração do arbitramento, o qual, no entanto, pela forma como foi conduzido, gerou diversas incertezas e dúvidas quanto ao crédito tributário, notadamente pelo fato de que este se utilizou de elementos variáveis atrelados ao desfecho de outro processo administrativo, conforme exposto na já referida primeira parte do meu voto. Assim, segundo entendo, o problema não está no fato de a fiscalização ter decidido pelo arbitramento, mas sim nos procedimentos que a fiscalização adotou para calcular a matéria tributável através do arbitramento.

A Recorrente menciona também que o relatório da auditoria apresentado, o qual foi acompanhado de mais de 5 mil documentos, evidencia as inúmeras divergências apontadas acerca do resultado obtido pelo auditor fiscal.

Ao analisar o relatório elaborado pela auditoria externa, verifica-se que os períodos objetos da autuação não abrangidos pela decadência foram revisados, sendo possível concluir que a auditoria encontrou uma forma de apuração do crédito tributário diversa daquela adotada pela fiscalização.

Contudo, os documentos juntados pela auditoria externa não objetivaram demonstrar que as contribuições previdenciárias exigidas por meio de aferição indireta eram improcedentes, mas sim demonstrar que o método adotado pela fiscalização poderia ter sido realizado de outra forma, utilizando-se bases de cálculo diversas (que no entender da empresa, condiz melhor com a realidade), situação esta insuficiente para se anular a cobrança do crédito tributário.

Isto porque, como o procedimento de arbitramento leva em conta a imprestabilidade da contabilidade, e só pode ser afastado mediante comprovação robusta pela empresa, nos termos do art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/1991, não é possível que a fiscalização se subsuma aos métodos de aferição tidos como mais convenientes pela empresa, posto se tratar, por natureza, de medida excepcional.

Ao dar oportunidade às partes para que houvesse a devida ampla defesa e contraditório acerca do relatório da auditoria externa, verifica-se que a Recorrente não obteve êxito em rechaçar, objetivamente, todas as constatações levantadas pela fiscalização às fls. 1685/1715, tais como o fato de o relatório da auditoria não ter considerado os valores que a empresa não escriturou em sua contabilidade, relativos a funcionários não registrados (“folha clandestina”), se resumindo a tecer alegações genéricas sem embasamento documental, conforme verifica-se da leitura da manifestação de fls. 1724/1733.

Destarte, é possível concluir que as divergências apontadas pela auditoria externa não possuem o condão de baixar os créditos tributários.

A Recorrente menciona também que nos períodos em que houve recolhimentos a maior de contribuições previdenciárias, quando comparado com o montante encontrado por meio de aferição indireta, a fiscalização deveria considerar estes créditos para se abater com outros períodos (fl. 1726).

Entretanto, a Recorrente não buscou demonstrar quais seriam os períodos que houve créditos não considerados, mormente quando houve a posterior retificação do lançamento para considerar créditos antes desconsiderados, não havendo como se dar provimento a esta alegação do contribuinte, que, diante dos fatos ocorridos neste processo e pela forma como foi elaborada, se torna inócua.

A Recorrente sustenta também que restou caracterizado *bis in idem*, na medida em que existem lançamentos feitos em duplicidade nos “*itens relativos ao Sr. Ivo Scotti, aos sócios Ademir Locks e José Locks, aos fretes, etc.*”

No entanto, os lançamentos efetuados contra a Recorrente versam sobre matérias totalmente distintas, conforme pode verificar na descrição dada pela d. DRJ (fl. 2185):

“• NFLD nº 37.002.142-8, no montante de R\$ 65.862,61 (sessenta e cinco mil e oitocentos e sessenta e dois reais e sessenta e um centavos), consolidado em 21/12/2005, referente à contribuições devidas à Seguridade Social, não recolhidas em época própria, correspondentes à parte da empresa e às arrecadadas mediante desconto da remuneração a partir de 03/2003, incidentes sobre a remuneração do segurado contribuinte individual Ivo Scotti, no período compreendido entre as competências 05/1996 a 12/2004. As bases de cálculo desse lançamento foram aferidas indiretamente.

• NFLD nº 37.002.143-6 - no montante de R\$ 1.699.172,43 (um milhão e seiscentos e noventa e nove mil e cento e setenta e dois reais e quarenta e três centavos), referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais (sócios, advogados e engenheiros) nas competências 01/1995 a 12/2004, também aferidas indiretamente.

• NFLD nº 37.002.144-4 no montante de R\$ 1.077.265,40 (um milhão e setenta e sete mil e duzentos e sessenta e cinco reais e quarenta centavos), consolidado em 21/12/2005, referente às contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais (transportadores autônomos), relativas a parte da empresa e às arrecadadas mediante desconto de suas contribuições, no período de 05/1996 a 12/2004.”

Assim, conclui-se que a alegação genérica da Recorrente, no sentido de que houve *bis in idem*, é insubsistente.

Outro ponto defendido pela Recorrente é que, no momento da impugnação, não tinha a mínima condição de apresentar os quesitos visando à produção de prova pericial, tendo em vista o prazo exíguo concedido para impugnar todos os lançamentos efetuados no

procedimento de fiscalização, considerando que teve que esperar sete dias para ter acesso às cópias integrais dos respectivos processos (fl. 2197).

Nesse sentido, alega que o prazo regulamentar de 15 dias para impugnar o lançamento não foi respeitado, cerceando, assim, seu direito de defesa.

Sustenta também que os laudos da auditoria contábil e fiscal externa, anexos à impugnação, evidenciaram as discrepâncias existentes nos critérios legais adotados pela fiscalização para se aferir indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo imprescindível o deferimento da produção de prova pericial para dirimir as divergências apontadas.

Contudo, cabe ressaltar que os laudos de auditoria trazidos aos autos pela Recorrente constituem prova tendente a ensejar a análise pormenorizada da fiscalização, como de fato foi, conforme se pode depreender do resultado da diligência fiscal de fls. 1685/1702.

Não obstante, ao analisar o referido resultado de diligência fiscal, vislumbro que não há necessidade de produção de prova pericial, tendo em vista que as razões espostas pela Recorrente já foram exaustivamente apreciadas, atendendo aos princípios do contraditório e da ampla defesa, podendo se concluir que o presente litígio não exige a opinião específica de um terceiro profissional qualificado, mormente quando não se trata de matéria estranha àquelas julgadas por este órgão colegiado. Nesse sentido, segue abaixo posicionamento já exarado por este CARF sobre o cabimento de pedido de perícia:

“(...) PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Somente é cabível a produção de prova pericial quando a questão objeto do litígio exija a opinião específica de profissional qualificado, não se enquadrando em tal hipótese a comprovação de erros na apuração. (...)” (CARF, 3ª Seção, 2ª Turma da 3ª Câmara, PAF nº 13603.720074/2006-12, RV nº 152.268, Acórdão nº 3302-00.169, Sessão de 18/09/2009)

“(...) PERÍCIA - NÃO COMPROVAÇÃO DA IMPRESCINDIBILIDADE REJEIÇÃO

A prova pericial surge como meio para suprir a carência de conhecimentos técnicos do julgador para solução do litígio. Afinal, não é admissível que o julgador seja detentor de conhecimentos universais para examinar cientificamente todos os fenômenos possíveis de figurar na seara tributária. Entretanto, o sujeito passivo deve comprovar de forma detalhada a necessidade da perícia, com confecção dos quesitos pertinentes, sob pena de assim não proceder, ter sua pretensão indeferida. (...)” (CARF, 3ª Seção, 1ª Turma da 4ª Câmara, PAF nº 11060.000241/2003-11, RV nº 155.899, Acórdão nº 3401-00.074, Sessão de 01/06/2009)

Entendo, portanto, que o pedido de produção de prova pericial deve ser indeferido.

Passo, agora, a analisar a remessa de ofício proposta pelos julgadores de 1ª instância.

Cumpra brevemente ressaltar que após a decisão de 1ª instância, o crédito tributário reduziu de R\$ 5.342.431,78 para R\$ 686.529,10, ou seja, o montante excluído do

lançamento e objeto deste recurso de ofício soma a quantia de R\$ 4.655.902,68, o que é muito superior ao mínimo estabelecido para o seu conhecimento.

O lançamento foi cientificado ao contribuinte em 03/01/2006 para exigir contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores compreendidos no período de 03/1995 a 08/2004.

A d. DRJ aplicou a Súmula Vinculante nº 08 do STF para extinguir os créditos tributários relativos ao período de **03/1995 a 12/1999 pela decadência, independentemente da regra decadencial presente no Código Tributário Nacional aplicada, bem como para extinguir os créditos tributários presentes nos períodos de 01/2000 a 12/2000, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a ocorrência de pagamentos antecipados nestes períodos, listados às fls. 48 a 50.**

Tratando sobre a regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (objetos do presente caso), o E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, afetado como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os referidos tributos é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado do tributo, conforme disposto no art. 173, inc. I, do CTN, ou de 5 anos a contar da data do fato gerador, caso tenha havido o pagamento antecipado do tributo, consoante art. 150, § 4º, do CTN.

Desta forma, entendo que a decadência aplicada pela d. DRJ está em consonância com a orientação adotada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, não merecendo qualquer reparo.

Ainda no que tange ao recurso de ofício, cabe ressaltar que a r. decisão recorrida anulou, por vício formal, as exigências relativas às competências de 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003.

No entender dos julgadores de 1ª instância (fl. 2188), *“somente por ocasião da diligência na empresa, ou seja, posteriormente à ação fiscal, foi verificado que diversas GPS apropriadas aos lançamentos resultantes da ação fiscal haviam sido erroneamente consideradas como crédito, bem como algumas não haviam sido consideradas no cálculo do montante devido.”*

Asseveram ainda que *“somente por ocasião da diligência a autoridade lançadora efetuou uma análise detida sobre os documentos de créditos da empresa, concluindo por alterações substanciais no que refere aos créditos apresentados. É o que demonstra a planilha de fls. 1181/1187, resultante da diligência, onde a autoridade lançadora fez observações para cada documento de crédito a ser considerado ou excluído, motivando a exclusão ou exclusão do crédito”*.

Assim, pontuaram que: (i) com relação às competências onde não haviam sido considerados os créditos, ou que somente foram consideradas aquelas GPS já arroladas nos relatórios RDA e RADA, é possível proceder com a apropriação do crédito e exigir a quantia remanescente; e (ii) com relação às competências 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003, afigura-se inexecutável as alterações propostas pela autoridade fiscalizadora, haja vista que consistem em considerar alguns créditos e excluir

outros, situação esta que causa grandes dúvidas e imprecisões acerca do lançamento e não está prevista dentre as alternativas aptas a ensejar a revisão do lançamento, nos termos do art. 145 c/c 149, do CTN.

Como já exposto acima, entendo que os erros encontrados no lançamento com relação aos períodos acima mencionados, acrescidos do fato da fiscalização ter considerado, como redução do valor bruto das notas fiscais e dos contratos de prestação de serviço, o montante pago aos transportadores autônomos, os quais foram objeto da NFLD nº 37.002.143-6, maculam a integralidade do lançamento, em patente vício material.

Destarte, embora os fundamentos expostos na r. decisão recorrida estejam corretos, divirjo das conclusões dos i. julgadores de 1ª instância, tão-somente quanto à espécie de vício no qual o presente caso se enquadra (no meu entendimento, vício material).

Sendo assim, considerando que a preliminar relativa à total anulação do lançamento por vício material acima foi, por maioria de votos, vencida, entendo que deve ser dado provimento ao recurso de ofício para que, apenas com relação às competências 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003, seja reconhecida a anulação por vício material, e não por vício formal.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, bem como pelo **CONHECIMENTO** do recurso de ofício para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, apenas para que as competências de 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003 sejam anuladas por vício material, e não por vício formal.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Declaração de voto

Solicitei vistas dos presentes autos, a fim de estudar o vício material apontado pelo Conselheiro Relator que o levou a dar provimento parcial ao recurso de ofício no sentido de definir que o vício que levou a decisão de primeira instância a retirar do lançamento os valores correspondentes às competências indicadas seria de natureza material.

Entendeu o Relator que houve elaboração equivocada do cálculo do montante devido, resultando na exigência de valores que não condizem com a realidade, situação esta que macularia o elemento substancial/intrínseco do lançamento, qual seja, o cálculo do montante devido, incorrendo em flagrante vício material.

Cumpre dizer que o Conselheiro Relator descreveu com muita propriedade, em tese, o que se caracterizaria como vício material.

No caso concreto, tem-se a seguinte situação.

O lançamento foi feito por aferição indireta com base nas notas fiscais emitidas pela própria notificada, utilizando-se os percentuais estabelecidos pelas normativas do órgão de acordo com o tipo de serviço prestado.

O que levou a auditoria fiscal a utilizar tal expediente foi o fato de a escrituração contábil da recorrente ter sido desconsiderada, haja vista a verificação de várias irregularidades tais como:

- Existência de funcionários não registrados;
- Omissão de remunerações de segurados empregados na folha de pagamento;
- Não contabilização de valores pagos a prestadores de serviços;
- Contabilização a menor de importâncias despendidas a pessoas físicas sem vínculo empregatício;
- Não contabilização dos serviços prestados a tomadores (faturamento);

Além disso, a contabilidade da empresa não permitiu apurar os custos por obra, conforme previsto na legislação (Art. 225, II e o seu §13, I e II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº3.048, de 05 de maio de 1999).

Em razão das irregularidades verificadas, a auditoria fiscal utilizou-se da prerrogativa de que dispõe o parágrafo 6º do art. 33, 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. (...)

§ 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.

Da leitura do dispositivo depreende-se que ao mesmo tempo em que autoriza o fisco a fazer a apuração por meio de aferição indireta no caso de contabilidade não merecedora de fé, o legislador, invertendo o ônus da prova, oferece ao contribuinte a possibilidade de demonstrar qual seria a real base de cálculo.

No caso dos autos, a notificada procurou exercer esse direito acostando aos autos documentos, incluindo um relatório especial de auditoria, os quais foram encaminhados à auditoria fiscal para apreciação.

Após a apreciação dos documentos a auditoria fiscal concluiu que o lançamento deveria ser alterado em razão de haver guias de recolhimento que deveriam ser incluídas e outras que deveriam ser excluídas.

De fato, a autoridade fiscal tem o dever de efetuar o lançamento observando os quesitos constantes do art. 142 do CTN.

No entanto, não se pode olvidar que estamos diante de um lançamento efetuado por aferição indireta em razão da desconsideração da contabilidade da recorrente pelas razões já apresentadas.

Após a realização da diligência, a auditoria fiscal apresentou informação (fls. 1889/1890) onde informa o seguinte:

Guias não apresentadas na época da fiscalização e que constavam como recolhimento para o sujeito passivo no sistema do INSS foram consideradas.

Várias guias, agora apuramos, indevidamente, pois se referem a:

- reclamatórias trabalhistas (código 2909) erroneamente recolhidas no código 2100, como se fossem folha de pagamento;*
- guias não exibidas à fiscalização em momento algum, apesar de reiteradamente intimado;*
- GPS não exibidas e não localizadas na contabilidade da empresa;*
- GPS incorretamente recolhidas no CNPJ ou na matrícula CEI da SETEP pelos prestadores de serviços;*
- erro de digitação pelo Banco arrecadador;*
- erro de preenchimento pelo sujeito passivo;*

- retenção creditada em duplicidade por erro de preenchimento do código de recolhimento (correto 2640/2682 e não 2100/2208);

- etc.

Os valores não creditados na fiscalização, cujas guias foram acostadas aos autos ou exibidas durante a diligência, estão sendo consideradas. Constatamos serem:

- guias não exibidas na fiscalização,- - recolhidas com identificador ou código de recolhimento indevidos;

- recolhidas em matrícula CEI não pertencente à SETEP, como foi o caso das GPS creditadas à CESBE S/A Engenharia e Empreendimentos e à Ivaí Engenharia de Obras S.A., onde a SETEP, inclusive, fez GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) nas matrículas das empresas citadas;

- retenção não destacada nas notas fiscais, cujo recolhimento ora está sendo comprovado;

- GPS recolhidas em matrículas CEI da SETEP, porém pagas pela Construtora Locks e não exibidas na fiscalização;

- etc.

2. Numa mesma competência encontramos valores retidos pela SETEP de seus prestadores de serviços e recolhidas no seu CNPJ ou em matrículas CEI de sua responsabilidade e outras recolhidas corretamente (no CNPJ do prestador).

Todos os valores destacados em notas fiscais estão considerados, independente do efetivo recolhimento por parte do tomador dos serviços.

Os valores não destacados foram considerados mediante comprovação do recolhimento, consoante as instruções.

Os extratos bancários entendemos não serem hábeis para comprovar o recolhimento. Evidenciam somente os valores recebidos pela Setep através daquela • conta bancária naquele momento.

3. Face o acima relatado, há guias a serem incluídas e outras para exclusão

Observa-se que, em sede de defesa e, posteriormente, durante a diligência foram apresentadas guias que, embora não apresentadas fisicamente à fiscalização durante a ação fiscal, foram consideradas como crédito para a empresa com base no valor constante no sistema informatizado da Previdência Social.

Ocorre que com a apresentação posterior da guia foi possível efetuar as corretas apropriações, o que resultou em diferenças a menor e também a maior, as quais foram demonstradas em planilha elaborada pela auditoria fiscal.

A decisão de primeira instância entendeu por declarar a nulidade do lançamento nas competências 02/2001, 06/2002, 09/2002, 10/2002, 05/2003, 07/2003 e 08/2003, uma vez que em tais competências verificou-se a exclusão e inclusão simultânea de créditos de GPS e a correção das mesmas comprometeria a compreensão do crédito.

A meu ver, não se vislumbra o alegado vício material. A uma porque o lançamento foi feito por aferição indireta, cuja causa foi dada pelo próprio sujeito passivo em razão de sua contabilidade irregular e, um lançamento efetuado dessa forma, ainda que utilize um critério que aproxime ao máximo a base de cálculo arbitrada da base real, não corresponde ao valor exato que poderia ser obtido com uma escrituração contábil regular.

A duas porque se a auditoria fiscal chegou à conclusão da necessidade de retificação, o fez após analisar documentos não apresentados durante a ação fiscal, mas em sede de defesa e durante realização de diligência, quando o contribuinte, a quem cabia o ônus da prova, haja vista o que dispõe o § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, apresentou novos documentos.

No entanto, haja vista que as alterações nas competências em questão poderia vir a prejudicar a compreensão do lançamento, a primeira instância entendeu por bem excluí-las do lançamento.

No entanto, a decisão de retirar tais competência do lançamento não significa que a auditoria fiscal efetuou-o em desacordo com o que dispõe o art. 142 do CTN, pois quem deu causa à situação que levou a auditoria fiscal a efetuar o lançamento por arbitramento e posteriormente efetuar correções foi a própria notificada.

Diante do exposto, manifesto-me por negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Ana Maria Bandeira