



**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**  
RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.943 - AL (2013/0098898-0)

**RELATOR** : MINISTRO HUMBERTO MARTINS  
**RECORRENTE** : CONAÇO ENGENHARIA LTDA  
**ADVOGADOS** : FLÁVIO DE ALBUQUERQUE MOURA  
FRANCISCO ROSSITER DE MORAES  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**ADVOGADO** : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "*a correção das*



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.*

Recurso especial provido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dr(a). FLÁVIO DE ALBUQUERQUE MOURA, pela parte RECORRENTE: CONAÇO ENGENHARIA LTDA

Brasília (DF), 19 de setembro de 2013(Data do Julgamento).

**MINISTRO HUMBERTO MARTINS**

Relator



**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**  
**RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.943 - AL (2013/0098898-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO HUMBERTO MARTINS**  
**RECORRENTE** : **CONAÇO ENGENHARIA LTDA**  
**ADVOGADOS** : **FLÁVIO DE ALBUQUERQUE MOURA**  
                  : **FRANCISCO ROSSITER DE MORAES**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**  
**ADVOGADO** : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):**

Cuida-se de recurso especial interposto por CONAÇO ENGENHARIA LTDA., com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região que, ao julgar embargos infringentes, deu-lhes provimento nos termos da seguinte ementa (fls. 324/347, e-STJ):

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES EM APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. CONTABILIDADE IRREGULAR NO MOMENTO DA FISCALIZAÇÃO. RATIFICAÇÃO DA IRREGULARIDADE POR PROVA PERICIAL CLARA E SUFICIENTE. DESNECESSIDADE DE NOVO EXAME PERICIAL. APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL POR AFERIÇÃO INDIRETA. LEGALIDADE. ART. 33, § 6º, DA LEI Nº 8.212/91. CORREÇÃO DAS DISTORÇÕES EM MOMENTO POSTERIOR. IRRELEVÂNCIA. PROVIMENTO DO RECURSO.*

*1. Embargos infringentes interpostos contra acórdão não unânime de provimento da apelação, com a invalidação da sentença para que outra perícia seja realizada, com vistas à nova apreciação do pedido autoral em ação anulatória de notificação fiscal de lançamento de débito.*

*2. Termos da divergência:*

*2.1. voto condutor: a perícia realizada nos autos não teria explicado devidamente todos os fatos narrados no processo, especialmente no que diz respeito à primeira autuação fiscal com base nos documentos apresentados pela empresa, cotejada com a segunda autuação fiscal, pelo modo indireto, quando haveria registro nos autos de que as falhas documentais atinentes à contabilidade da empresa tinham sido sanadas. Ademais, o Relator para o acórdão*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*entendeu que a perícia judicial teria sido contraditória, ao asseverar simultaneamente que as irregularidades contábeis haviam sido solucionadas, mas entendendo correta a aferição indireta das contribuições devidas à Seguridade Social.*

*2.2. voto vencido: a perícia realizada nos autos seria coerente e satisfatória, apontando para a existência de uma única autuação, mas dividida em dois momentos, sendo que, no primeiro, teve-se a lavratura do possível de ser apurado ante os registros contábeis disponibilizados pela empresa, e, no segundo instante, por conta da insuficiência da documentação, a efetivação de apuração indireta do devido, deduzindo-se o apurado no primeiro momento fiscalizatório. Ademais, o Magistrado vencido consignou que a posterior regularização da documentação pela empresa autuada –que ocorreu em **31 de dezembro de 2004** (data consignada pela própria parte ora embargada) –, não poderia retroagir à fiscalização ocorrida no **primeiro semestre daquele ano de 2004**, de modo a permitir a invalidação da autuação pela consideração da perfeição contábil da fiscalizada.*

*3. A análise assentada no voto vencido é a que melhor retrata o contexto fático e jurídico estampado nos autos. Para a autora, a autoridade fiscal teria, inadmissivelmente, realizado duas fiscalizações em relação às mesmas contribuições à Seguridade Social e ao mesmo período de apuração, reconhecendo, na primeira, a regularidade contábil da empresa, que teria permitido a aferição direta, e desdizendo, na segunda, essa situação regular, ao utilizar o método de aferição indireta, sem considerar, inclusive, o saneamento das falhas contábeis constatadas pelo Fisco. O réu negou esse fato, asseverando que uma primeira NFLD (474-4) emitida corresponderia à contribuição apurada com base nos documentos apresentados, deduzidos os recolhimentos efetuados, ao passo que a segunda NFLD (535-0) expedida equivaleria à contribuição aferida indiretamente com abatimento do apurado na primeira NFLD, ou seja, estar-se-ia diante de uma única fiscalização. Ouvido, o perito judicial, ao examinar os três apensos, com a cópia integral dos procedimentos alusivos as duas NFLD, foi claro e suficiente em suas respostas: a) 'as falhas [na contabilidade da empresa] apontadas foram sanadas posteriormente à Ação Fiscal'; 'à época da atuação a empresa não mantinha escrituração contábil nos termos da Lei'; b) '[...] entendemos que o Fiscal Previdenciário, quando da segunda fiscalização, incluiu todo o período da primeira (NFLD 747-4), bem como os mesmos fatos geradores, foi pelo fato de que apenas no segundo momento descobriu que a contabilidade da empresa, apresentada na ação fiscal, não registrava o real movimento do faturamento e do lucro. Assim, reconhecendo sua falha, tratou de*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*corrigi-la utilizando-se dos dispositivos legais de que tratam a IN 100/2003; o Parecer da Procuradoria Jurídica do Ministério da Previdência Social nº 1067/1997; o art. 148 do Código Tributário Nacional, e o art. 33 da Lei nº 8.212/91. Face ao exposto, e mais especificamente o que consta às fls. 30/32 da Ação Ordinária, entendemos que o Fiscal da Previdência agiu acertadamente na utilização do procedimento de aferição indireta na NFLD 35.527.535-0'.*

*4. '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'(art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91). Por conseguinte, é legítima a adoção da sistemática de aferição indireta quando a contabilidade da empresa, no momento da fiscalização, mostra-se defeituosa ou incongruente.*

*5. A correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos."*

Sem embargos de declaração.

Nas razões do recurso especial, a empresa contribuinte alega violação do art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91. Sustenta que a aferição indireta legitimada pelo indigitado normativo admite também prova em contrário da escrituração contábil para aferição do valor real do tributo.

Sem contrarrazões (fl. 368, e-STJ), sobreveio o juízo de admissibilidade positivo da instância de origem (fl. 369, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.943 - AL (2013/0098898-0)

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que *"a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos"* se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recurso especial provido.

### VOTO

#### O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Na origem, por ocasião do julgamento da apelação, o voto vencedor reconheceu a nulidade da sentença, por considerar imprescindível nova perícia para verificar a higidez do lançamento efetuado na autuação fiscal. Vale a transcrição:

*"Trata-se de apelação de sentença que julgou improcedente o pedido de ajuizamento da ação cautelar preparatória proposta por Conaço Engenharia Ltda em desfavor do INSS, buscando a anulação da NFLD 35527535-0, tendo em vista as alegações de ilegalidade, incerteza e iliquidez da apuração do crédito previdenciário, por aferição indireta.*

*Observo que a despeito da possibilidade legal de realização de auditoria por aferição indireta, devo destacar que a perícia efetuada, fls 138/142, não trouxe as explicações devidas para os fatos apresentados no processo. O trabalho do expert designado pelo Juízo serviu de base para a prolação da sentença.*

*Note-se que, a aferição indireta decorreu de uma segunda auditoria efetivada pela Receita nas contas da empresa, em período que foi mais amplo e chegou a abranger uma perícia anterior efetuada com a análise de documentos da requerente.*

*Segundo alegações do auditor as falhas apontadas na primeira inspeção teriam sido sanadas posteriormente à ação fiscal, e mesmo assim a segunda auditoria foi efetivada pelo modo indireto em razão da falta de dados que já existiam na primeira inspeção e que foram efetivamente consertados, segundo alegações do próprio órgão público.*

*Entendo que para que se oferte uma ampla defesa à empresa requerente, uma nova perícia deve levar em consideração os fatos apontados no relatório juntado às fls 416/421 do procedimento administrativo relativo à NFLD 35527535-0, apontando com maior precisão se as falhas foram efetivamente supridas conforme alegado pela empresa em sua defesa administrativa.*

*Destaco que existe uma certa contradição entre os documentos juntados aos autos e algumas das respostas trazidas à colação pelo perito, como é possível verificar-se na resposta ofertada ao quesito 4, fls 140, onde o perito aponta que as falhas foram sanadas, ao mesmo tempo em que demonstra que houve a abrangência do período anterior, ao mesmo tempo em que a aferição indireta foi*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*efetivada em razão de problemas na primeira auditoria. Uma perícia mais profunda, demonstrando se tais falhas ainda persistiam ou não levariam à garantia do devido processo legal à requerente.*

*Assim, deveria a perícia referir-se a todos os fatos constantes do relatório de apuração das irregularidades identificadas pelo Fisco, com a descrição tal como efetivamente verificados, analisar os ajustes nos lançamentos contábeis realizados pelo contribuinte e, ao fim, aferir, expressa e justificadamente, declarando os passos de seu raciocínio, com a justificativa acerca da certeza ou não do lançamento fiscal combatido.*

*Desse modo, anulo a sentença, determinando a realização de uma nova perícia com a possibilidade de que novos quesitos sejam apresentados.*

*É como voto."*

Por seu turno, no julgamento de embargos infringentes, o Tribunal de origem, por maioria, considerou que a aferição indireta era legítima, pois a irregularidade contábil verificada não poderia ser regularizada após a fiscalização.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo a decisão proferida pelo Tribunal de origem:

*"Foram os seguintes os termos da divergência:*

*- voto condutor: a perícia realizada nos autos não teria explicado devidamente todos os fatos narrados no processo, especialmente no que diz respeito à primeira autuação fiscal com base nos documentos apresentados pela empresa, cotejada com a segunda autuação fiscal, pelo modo indireto, quando haveria registro nos autos de que as falhas documentais atinentes à contabilidade da empresa tinham sido sanadas. Ademais, o Relator para o acórdão entendeu que a perícia judicial teria sido contraditória, ao asseverar simultaneamente que as irregularidades contábeis haviam sido solucionadas, mas entendendo correta a aferição indireta das contribuições devidas à Seguridade Social.*

*- voto vencido: a perícia realizada nos autos seria coerente e satisfatória, apontando para a existência de uma única autuação, mas dividida em dois momentos, sendo que, no primeiro, teve-se a lavratura do possível de ser apurado ante os registros contábeis disponibilizados pela empresa, e, no segundo instante, por conta da insuficiência da documentação, a efetivação de apuração indireta do devido, deduzindo-se o apurado no primeiro momento fiscalizatório. Ademais, o Magistrado vencido consignou que a posterior regularização da documentação pela empresa autuada – que ocorreu em **31 de dezembro de 2004** (data consignada pela própria parte ora*





## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*embargada) –, não poderia retroagir à fiscalização ocorrida no primeiro semestre daquele ano de 2004, de modo a permitir a invalidação da autuação pela consideração da perfeição contábil da fiscalizada.*

*Penso que a análise assentada no voto vencido é a que melhor retrata o contexto fático e jurídico estampado nos autos.*

*Para a autora, a autoridade fiscal teria, inadmissivelmente, realizado duas fiscalizações em relação às mesmas contribuições à Seguridade Social e ao mesmo período de apuração, reconhecendo, na primeira, a regularidade contábil da empresa, que teria permitido a aferição direta, e desdizendo, na segunda, essa situação regular, ao utilizar o método de aferição indireta, sem considerar, inclusive, o saneamento das falhas contábeis constatadas pelo Fisco.*

*O réu negou esse fato, asseverando que uma primeira NFLD (474-4) emitida corresponderia à contribuição apurada com base nos documentos apresentados, deduzidos os recolhimentos efetuados, ao passo que a segunda NFLD (535-0) expedida equivaleria à contribuição aferida indiretamente com abatimento do apurado na primeira NFLD, ou seja, estar-se-ia diante de uma única fiscalização.*

*Ouvido, o perito judicial, ao examinar os três apensos, com a cópia integral dos procedimentos alusivos as duas NFLD, foi claro e suficiente em suas respostas: a) 'as falhas [na contabilidade da empresa] apontadas foram sanadas posteriormente à Ação Fiscal'; 'à época da atuação a empresa não mantinha escrituração contábil nos termos da Lei'; b) '[...] entendemos que o Fiscal Previdenciário, quando da segunda fiscalização, incluiu todo o período da primeira (NFLD 747-4), bem como os mesmos fatos geradores, foi pelo fato de que apenas no segundo momento descobriu que a contabilidade da empresa, apresentada na ação fiscal, não registrava o real movimento do faturamento e do lucro. Assim, reconhecendo sua falha, tratou de corrigi-la utilizando-se dos dispositivos legais de que tratam a IN 100/2003; o Parecer da Procuradoria Jurídica do Ministério da Previdência Social nº 1067/1997; o art. 148 do Código Tributário Nacional, e o art. 33 da Lei nº 8.212/91. Face ao exposto, e mais especificamente o que consta às fls. 30/32 da Ação Ordinária, entendemos que o Fiscal da Previdência agiu acertadamente na utilização do procedimento de aferição indireta na NFLD 35.527.535-0'.*

*A lei é clara: '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' (art. 33, § 6º, da*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Lei nº 8.212/91).

*Por conseguinte, é legítima a adoção da sistemática de aferição indireta quando a contabilidade da empresa, no momento da fiscalização, mostra-se defeituosa ou incongruente.*

***A correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos.***

*Com essas considerações, dou provimento aos embargos infringentes."*

Com efeito, é contra a conclusão do acórdão que se insurge a recorrente, alegando que o art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91, *in fine*, legitima o contribuinte a sanar as irregularidades para que, afastada a aferição indireta, seja constituído o crédito tributário pelo seu valor real.

Assim dispõe a norma em comento:

*"Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*(...)*

***§ 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."***

A apuração indireta do tributo prevista no indigitado normativo guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN (AgRg no REsp 1.175.241/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.8.2010), que estabelece:

***"Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação***



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*contraditória, administrativa ou judicial.*

A aferição indireta disciplinada pelos referidos normativos representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

Sobre o assunto leciona MISABEU DE ABREU MACHADO DERZI:

*"O arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. As modalidades de lançamento, previstas no Código Tributário Nacional, são apenas três: de ofício, com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiros e por homologação. O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica - inerente ao lançamento de ofício - para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé. Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte ou lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestados pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los de ofício. Sendo feito o lançamento de ofício ou a sua revisão nas hipóteses elencadas no art. 149 citado, poderá o Fisco servir-se da técnica do arbitramento, obedecidos os pressupostos e requisitos do art. 148, quais sejam:*

*a) prévia desonestidade do sujeito passivo nas informações prestadas, abalando-se a crença nos dados por ele oferecidos, erro ou omissão na escrita que impossibilite sua consideração, tornando-a imprestável;*

*b) avaliação contraditória administrativa ou judicial de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, em processo regular (devido processo legal);*

*c) utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis (preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial - pauta de valores; ou índice de produção pautado em valores utilizados, em período anterior, no desempenho habitual da empresa-contribuinte que sofre o arbitramento, etc.*

*O arbitramento é remédio sancionante que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar."*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(In Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord.: Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 390/391.)

No mesmo sentido:

*"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. MEDIDA EXCEPCIONAL. POSSIBILIDADE. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA SÚMULA 7/STJ.*

*1. A apuração indireta do valor das contribuições previdenciárias é providência excepcional que representa ruptura nos procedimentos rotineiros para a aferição do montante da obrigação tributária, justificada pela existência de irregularidades insanáveis na documentação contábil apresentada pela empresa.*

*(...)*

*3. Agravo Regimental não provido."*

*(AgRg no REsp 1263778/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/9/2011, DJe 16/9/2011.)*

Contudo, a aferição indireta perpetrada pelo Fisco não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

Os dispositivos elencados – além de outros existentes no campo normativo tributário – representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

A propósito:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO REALIZADO POR ARBITRAMENTO. CONTRADITÓRIO. POSSIBILIDADE. ART. 148 DO CTN. PROVA PERICIAL QUE DEMONSTRA A INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DA EXAÇÃO. REVOLVIMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ.*

*(...)*

*2. O art. 148 do Código Tributário Nacional, ao trazer normas gerais sobre a utilização do arbitramento como modalidade de*



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*lançamento tributário, assegurou expressamente a possibilidade de contestação pelo contribuinte dos valores arbitrados pelo Fisco, haja vista o respeito ao contraditório exercido no âmbito administrativo ou judicial.*

(...)

*4. Recurso especial não provido."*

(REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010.)

**"PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 131 e 535, I, DO CPC. ICMS. CONTESTAÇÃO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. ART. 148, DO CTN. PERÍCIA JUDICIAL. SÚMULA 7/STJ E PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 420 E SEQUINTE DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME. SÚMULA 284/STF. PRESENÇA DE VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. SÚMULA 98/STJ.**

(...)

*4. Muito embora seja possível à Administração Tributária produzir lançamento por arbitramento, na forma do art. 148, do CTN, não se pode olvidar que esse lançamento pode ser contestado por avaliação administrativa ou judicial, desse modo, fundamentado o acórdão recorrido em perícia judicial realizada, os limites do conhecimento do recurso especial ditados pela Súmula 7/STJ e pelo princípio da verdade real afastam a exigência de tributo de forma dissonante da realidade da produção da empresa.*

(...)

*6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido."*

(REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010.)

**"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.**

*1. A presunção juris tantum de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima utile per inutile non vitiatur.*

*2. O princípio da verdade real se sobrepõe à presunção legis, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. Aplicação do princípio da verdade material.

3. Outrossim, ainda neste segmento, concluiu a perícia judicial pela inexistência de prejuízo ao Fisco.

4. Deveras, procedido o lançamento com base nos autos de infração, infirmados por perícia judicial conclusiva, constituiu-se o crédito tributário principal, mercê de o mesmo ter sido oferecido à tributação, por isso que inequívoco que o resultado judicial gerará bis in idem quanto à exação in foco.

(...)

8. Recurso Especial provido, imputando-se a sucumbência ao recorrente."

(REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008.)

**"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 399, IV, E 400, § 6º, DO RIR/80). INVIABILIDADE.**

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atraindo, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

2. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.

3. É pressuposto de admissibilidade do recurso especial a adequada indicação da questão controvertida, com informações sobre o modo como teria ocorrido a violação a dispositivos de lei federal. Súmula 284/STF.

4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando 'a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude (art. 399, IV do RIR/80 - Decreto 85.450/80). Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80. **Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN, art. 148; Súmula 76/TFR).**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

5. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.*"

(REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1º.10.2007, p. 212.)

Neste diapasão, observa-se que a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "*a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos*" se contrapõe ao entendimento colacionado exposto, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto, como é o caso dos autos.

É claro que o exercício dessa faculdade do contribuinte (de fazer prova, na fase judicial ou administrativa, para infirmar a presunção legitimamente considerada pela autoridade fiscal) não pode acarretar indevido prejuízo do Fisco (que, repita-se, agiu legitimamente, nas circunstâncias então apresentadas), nem pode privilegiar indevidamente o contribuinte (que, destaca-se, descumpriu sua obrigação acessória de manter escrituração regular de suas operações).

Assim, a eventual decretação judicial da nulidade do lançamento, decorrente da prova judicial supervenientemente produzida, não pode ter o efeito de livrar o contribuinte de responder pelo descumprimento da obrigação acessória, nem pode impedir que o Fisco, no prazo de cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença, promova novo lançamento do tributo devido, calculado com base nos novos elementos de prova. Não há falar, aqui, em prazo decadencial, já que o prazo para lançar teve seu curso interrompido por força da citação, conforme estabelece o art. 220 do CPC.

Conseqüentemente, entendo que a conclusão exarada pelo acórdão vencedor no julgamento da apelação melhor se alinha com o entendimento desta Corte, pois determina que a perícia seja conclusiva quanto à possibilidade de aferição do valor real do tributo, concluindo, por lógico, quanto à higidez do lançamento indireto.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial, para restabelecer o voto vencedor da apelação.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS  
Relator



# SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2013/0098898-0      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.377.943 / AL**

Números Origem: 200680000019648 200680000054971 20068000005497101 473614

PAUTA: 05/09/2013

JULGADO: 19/09/2013

### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CONAÇO ENGENHARIA LTDA  
ADVOGADOS : FLÁVIO DE ALBUQUERQUE MOURA  
FRANCISCO ROSSITER DE MORAES  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). FLÁVIO DE ALBUQUERQUE MOURA, pela parte RECORRENTE: CONAÇO ENGENHARIA LTDA

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.