



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

Processo nº 10140.720286/2010-82
Recurso nº 000.000
Resolução nº **2402-000.185 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 18 de Janeiro de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente CERAMICA PANTANAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal com base nos valores informados em RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, período de 07 a 12/2007. A fiscalização constatou que esses valores eram muito superiores aos registrados em folhas de pagamento, conforme relatório fiscal e discriminativo do débito. O lançamento foi realizado em 20/07/2010. Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal e acórdão recorrido:

Relatório Fiscal:

1.3.1 Trata-se o presente documento de crédito das seguintes contribuições:

a) Da empresa, destinadas à Previdência Social, lançadas por arbitramento, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

b) Da empresa, destinadas à Previdência Social, lançadas por arbitramento, para o financiamento do benefício previsto nos art. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados.

...

3.1 Com a apresentação do TIPF informamos ao contribuinte o período da auditoria fiscal, para o qual foram solicitados à empresa, além de outros documentos, os livros diário e razão, as folhas de pagamento de todos os segurados em meio papel e no padrão MANAD - Manual de Arquivos Digitais, estabelecido pela IN MPS/SRP nº 12 de 20/06/2006, conforme preconiza o art. 8º da lei 10.666, publicada no Diário Oficial da União- D.O.U. em 09/05/2003.

...

3.5 Neste Auto de Infração estão sendo lançadas apenas as contribuições a cargo da empresa, incidentes sobre os fatos relatados nos itens 3.1 a 3.4, arbitrado com base nas informações prestadas pela empresa à RAIS.

Acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008*

CERCEAMENTO DE DEFESA Inexiste cerceamento de defesa quando os fatos geradores das contribuições e os dispositivos legais que amparam o lançamento encontra-se discriminados no Relatório Fiscal e seus Anexos, possibilitando ao impugnante

identificar, com precisão, os valores apurados e, assim, permitindo-lhe o exercício do pleno direito de defesa.

ARBITRAMENTO Constatando-se que a escrituração contábil não registra os valores reais de remuneração, a fiscalização pode utilizar-se de método de aferição indireta para apurar as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Assim, autoriza o §6º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE Impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA E DOS JUROS A multa e os juros que encontram embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não podem ser alterados ou excluídos administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Conforme se pode verificar, através da Planilha de fl. 21, Anexo III, os valores informados pela empresa via Rais representam quase o triplo daqueles constantes das Folhas de Pagamento. Citamos, como exemplo, o levantamento feito na competência 09/2007, onde temos de remuneração: Rais = R\$ 93.179,80 e F. Pgto = R\$ 32.563,49.

Diante da falta de elementos que permitam a identificação dos reais valores de salário-de-contribuição, não resta à fiscalização outra alternativa senão se utilizar de método de aferição indireta na tentativa de apurar as contribuições previdenciárias devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, conforme autoriza o artigo 33 da Lei 8.212/1991, através de seu parágrafo 6º.

...

O argumento do contribuinte, ao alegar que os valores devidos podem ser averiguados pela contabilidade da empresa, não podendo esta ser desconsiderada, não pode ser acolhido por falta de elemento probante que lhe dê sustentação.

Assim, vê-se que resta incontestado o crédito lançado.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

– Existem vícios que maculam AI, apresentado-se suficientes a ensejar sua nulidade;

- a validade do instrumento de formalização de débito fiscal deve conter a indicação da origem e a natureza do crédito, conforme preceituam o art. 202 do CTN e o art. 2 da Lei 6.830/80. A partir disso, é preciso analisar o AI que ensejou a cobrança da tributação ora questionada.

- no AI e seus anexos não fica claro como o fiscal apurou o suposto débito tributário. Não está identificado o que efetivamente está sendo cobrado pela RFB;

- não há qualquer explicação e/ou descrição de como teria chegado à base de cálculo arbitrada sobre a qual fez incidir as alíquotas de tributação das contribuições sociais ora cobradas;

- sem a demonstração minuciosa da suposta obrigação imputada à recorrente, fica a mesma subordinada ao arbítrio do fisco, na medida em que não sabe exatamente a origem e a natureza do crédito tributário, sendo extremamente difícil elaborar qualquer defesa;

- as folhas de pagamento apresentadas e sobre as quais a tributação foi paga pela Impugnante, representam a integridade das relações jurídicas mantidas, representadas nos contratos firmados;

- constaram da RAIS outras informações que, apesar de relacionadas, não são base de cálculo para qualquer tributação. Tais fatos, podem ser averiguados pela contabilidade da empresa;

- ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, a contabilidade da empresa não poderia ter sido desconsiderada;

- quando comprovado ser possível a aferição da base de cálculo por outros meios, não será possível o arbitramento para a constituição do crédito tributário;

- é absolutamente irregular a aferição indireta levada a efeito pelo Fisco, sob a alegação da insuficiência de apresentação de documentos ou por haver mero descompasso entre a RAIS e a folha de pagamento, quando o contexto dos fatos, provam a regularidade da folha de pagamento e dos devidos recolhimentos havidos;

- a empresa, em momento algum deixou de demonstrar qualquer documentação exigida pela fiscalização, mostrando os Demonstrativos das Folhas de Pagamento as cópias das GRPS referentes aos recolhimentos feitos pela mesma ao INSS, diante disso, é flagrante a regularidade da contabilidade da empresa;

- a base de cálculo deve manter estrita correlação com o que receiptua a hipótese de incidência, sob pena de ir de encontro com comandos legais e constitucionais, tornando-os ineficazes;

- o auditor fiscal ao efetuar o ato de lançamento, não se atentou para tais imposições, fixando como base de cálculo do suposto crédito tributário, a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS;

- o Fisco não poderia eleger uma base de cálculo diferenciada, utilizando indiretamente as informações da RAIS, como base de cálculo do suposto crédito tributário, nem tampouco, utilizar-se de eventual

diferença apurada entre os valores nela apontados e os encontrados na folha de pagamento, para utilizar-se do recurso excepcional da aferição indireta.

- qualquer tentativa no sentido de considerar a RAIS isoladamente para efeito de aferir indiretamente a base de cálculo para o recolhimento das contribuições sociais, não tem visos de procedência, restando demonstrado que é absolutamente ilegal;

- A Constituição federal de 1988 garantiu expressamente aos empregados um seguro contra acidente do trabalho, às expensas do empregador. A regulamentação da respectiva cobrança observava o disposto no Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto 612/92. Tem-se que a classificação das atividades empresariais foi feita por meio de Decreto, o qual manteve os percentuais dispostos na lei. No entanto, criou a lista classificatória de enquadramento, isto é, estabeleceu paralelo entre os riscos de possíveis acidentes em confronto com a atividade desenvolvida pela empresa;

- o decreto 612/92 foi revogado pelo decreto 2.173, de 05 de março de 1997, no entanto, mantiveram, no que se refere ao SAT, as diretrizes básicas já existentes, afinados no mesmo diapasão;

- a Constituição Federal, dentre as normas que estabeleceu sobre o sistema tributário, circunscreveu o regime jurídico tributário ao princípio da legalidade, ou seja, um tributo só pode ser criado por lei;

- a lei 8.212/91 definiu como critério material da contribuição para o Seguro contra Acidentes do Trabalho-SAT, o fato de empresa, qualificada como empregadora, remunerar empregados e trabalhadores avulsos; logo, o comportamento descrito pela hipótese aproxima-se dos impostos, por não requerer atuação estatal com relação aos contribuintes, não existindo vínculo entre contribuinte e a finalidade a que se destina aquela contribuição;

- a contribuição para o SAT é uma contribuição social de natureza tributária, aproximando-se da espécie imposto, devendo, portanto, sujeitar-se aos ditames do regime jurídico tributário. E, é certo que, ao se impor a este, deve, necessariamente, respeitar as normas tributárias, e dentre estas, o fato de um tributo só poder ser criado mediante lei, onde todos os elementos da regra-matriz devem estar perfeitamente definidos por estarem sob reserva de lei, respeitando, ainda, alguns princípios basilares da criação de tributos;

- a lei 8212/91 ao criar a contribuição para o Seguro contra Acidentes do Trabalho, estabeleceu genericamente três alíquotas diferenciadas, fixando-as sem precisar a correspondente adequação de incidência à qualificação específica das empresas, que teriam a obrigatoriedade de pagar o quantum devido, face à atividade exercida;

- a lei instituidora, ao deixar de estabelecer critérios seguros para a incidência das diferentes alíquotas, ficou incompleta, isto é, não trouxe todos os elementos necessários da regra matriz para sua constituição válida;

- além da lacuna deixada pelo legislador, tem-se o fato do mesmo ter encarregado o Executivo de estabelecer ditas atividades empresariais, de forma a correlacioná-las à alíquota a ser aplicável à vista do grau de risco das mesmas, ou seja, houve delegação de tarefa daquele a este último, delegação esta flagrantemente inconstitucional, ferindo-se o princípio da legalidade, sendo inconcebível em nosso ordenamento jurídico;

- deu-se, deste modo, ao Executivo, a liberdade de fixar, a critério subjetivo, quais seriam as atividades empresarias destacadas da realidade, por livre escolha sua, sofrendo a sua análise pessoal, para que esta ou aquela empresa tenha a incidência das alíquotas de 1%, 2% ou 3%;

- deste modo, ser relegadas à simples supressão pelo aplicador da norma, sob pena de ferir-se todo o arcabouço constitucional-tributário estabelecido, gerando para o sujeito passivo da obrigação tributária incertezas e inseguranças, acarretando desestruturação da ordem jurídica positiva, pois a tributação deve ser realizada dentro das previsões normativas;

- a exigência de todo e qualquer tributo, como já se disse, deve ser feito conforme a lei instituidora, respeitando o princípio da legalidade tributária, corolário do regime jurídico tributário;

- Vê-se que a tributação exige um "maximum de legalidade", devendo a norma instituidora do tributo defini-lo cabalmente ou por outra lei ordinária, mas nunca delegar ao Executivo a função de integrar a norma jurídica tributária, isto é, dispor sobre os elementos da regra matriz tributária, tarefa esta circunscrita à lei instituidora da exação ou por complementação de outra lei ordinária;

- o chefe do Executivo quando da expedição de decretos regulamentares precisa ater-se ao princípio da legalidade, pois cabe ao decreto dar executividade à lei, em nada podendo inovar, vedando-se o emprego da discricionariedade pela Fazenda Pública;

- a alíquota é elemento essencial à fixação do "quantum" devido, fazendo parte da regra matriz padrão do tributo. Logo deve submeter-se ao princípio da estrita legalidade, devendo ser definida pela lei instituidora;

- somente o Legislativo poderá criar ou majorar tributo, pois a delegação, em nosso ordenamento, há de ser constitucionalmente prevista, não podendo o Legislativo determinar delegação de funções;

- as alíquotas incompletas da contribuição para o SAT não prosperam, pois não obedecem ao princípio da estrita legalidade, posto que só a União, "in casu" é a pessoa política competente para fixá-las, através do legislativo;

- A contribuição para o SAT teve seu "quantum debeatur" fixado pelo Executivo, fazendo-o através do Decreto 612/91, majorando o valor do tributo a ser pago pelas empresas, na medida em que burla o princípio da estrita legalidade, dispondo o Fisco de discricionariedade no que refere as alíquotas do SAT, pois, na medida em que altera as atividades

empresariais, ocasiona a majoração do tributo, evidenciando inconstitucionalidade, vez que essa majoração só pode ser feita pelo legislativo;

- o decreto 612/92 foi revogado pelo 2.173/97, no entanto, mantiveram-se afinados no mesmo diapasão, diferenciando-se na regulamentação das atividades empresariais;

- o decreto 612/92 estipulou a incidência por estabelecimento e não pela universalidade conceptual da empresa, logo a percentagem da contribuição seria compatível com o grau de risco ínsito à atividade desenvolvida em cada estabelecimento;

- o decreto 2173/97 considerou preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos residentes, abrangendo todos os estabelecimentos da pessoa jurídica;

- a contribuição questionada foi criada para custear as despesas referentes aos acidentes de trabalho, deste modo, deve haver nexo lógico entre a sua quantificação e a sua finalidade e, ao generalizar os graus de risco face a atividade preponderante, desarmoniza-se com a natureza jurídica da contribuição social de cunho acidentário, vez que tomada a atividade de risco preponderante não se teria mensurado adequadamente a alíquota incidente, devendo sim, caracterizar-se individualmente por estabelecimento;

- em que pese toda a argumentação até aqui desenvolvida, é de se ressaltar, por fim, a possibilidade dada por ambos os decretos, no sentido de ter-se a diminuição da alíquota, para o fim de estimular investimentos destinados a diminuir os riscos ambientais do trabalho (Decreto 612/91, artigo 27, permitindo novo enquadramento face aos recursos de prevenção e o Decreto 2.173/97, artigo 27, autorizando diminuição em até 50%;

- a impugnante deve ter a diminuição da alíquota incidente, face a sua atividade exercida, pois quando utiliza-se de equipamentos que amortizam os riscos de acidente do trabalho. Destarte, feita esta constatação pelo Ministério da Previdência e Assistência Social-MPAS, constitui-se o direito absoluto da mesma no referido abatimento, por expressa disposição legal.

- Fixando taxativamente o conteúdo constitucional, nenhuma exigência poderia ser cobrada dos empregados e empregadores visando a manutenção da seguridade social, pois se criou uma nova fonte que recai sobre o empregador, que já contribuía para a previdência. Pergunta-se por que a LC n.º 84/96 criou uma nova contribuição por parte dos empregadores, se tal contribuição já estava definida no inciso I, do art. 195 da Constituição Federal;

- é impossível, mesmo por meio de Lei Complementar, criar uma nova contribuição para os mesmos financiadores já contribuintes da seguridade social, em atenção ao § 4º, do art. 195 da CF, haja vista que não cabe ao legislador impor novas exigências ao argumento de que estaria mantendo ou expandindo a seguridade social, violando o princípio da capacidade contributiva e da segurança jurídica;

- a prestação de serviços diversos de autônomos às empresas está contida na competência privativa dos Municípios, eis que está sujeito ao ISS, estar-se-ia falando de competência privativa dos Municípios;
- tal interpretação em desconformidade com o Texto Constitucional dá-se porque a própria Constituição Federal vedou a exigência de outras contribuições sociais com fato gerador e base de cálculo própria de impostos já previstos no texto constitucional. Se nos termos da Constituição, o valor do preço do serviço é apropriado para quantificar a base de cálculo do ISS, não é lícito a contribuição, introduzida por meio da competência residual, valer-se do valor ou do preço do serviço;
- tanto para o imposto de renda quanto para a contribuição social exigida com base na LC n.º 84/96 são tributáveis o montante percebido ou pago a título de 'pro labore' dos administradores, o que significa expressa violação ao inciso I, do art. 154 da CF, que veda a criação de nova contribuição social com base de cálculo compatível com a do imposto de renda;
- a validade de qualquer ato normativo deve ser aferida a partir da interpretação sistemática dos princípios e das normas estabelecidas pela Constituição, pois qualquer resquício de incompatibilidade implicará invalidade total da norma inferior. Qualquer norma que vá de encontro direta ou indiretamente aos valores plasmados na CF nenhum valor jurídico possui;
- na obrigação principal concernente no pagamento do tributo o fisco tem por obrigação observar princípios como o do não confisco. Não há razão para que as mesmas limitações não sejam impostas ao tratar da multa decorrente de penalidade por atraso no adimplemento do débito fiscal;
- a incidência das multas não pode estar em descompasso com as regras norteadoras da tributação propriamente dita, sob pena de serem aquelas consideradas configurativas de confisco, violando o direito de propriedade quando o seu valor absorve o próprio patrimônio;
- há necessidade de se observar outros princípios que, conjuntamente, norteiam a atuação administrativa, logo, o valor cobrado a título de multa deve ser razoável e proporcional;
- o critério utilizado pela RFB desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade;
- deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger;
- resta demonstrada a impertinência da multa aplicada em porcentagens tão elevadas sobre o suposto débito, tratando-se de exigência abusiva e desproporcional, não obedecendo aos limites estabelecidos pela Constituição Federal, devendo ser afastada ou,

quando menos, diminuída consideravelmente a ponto de se adequar ao que seja razoável;

- A UFIR e/ou SELIC tratam-se de índices que não visam somente corrigir valores com o fito de manter o valor da moeda, evitando a sua desvalorização, mas trazem no seu bojo a cobrança de juros remuneratórios, o que é vedado em matéria tributária;

- desde a edição da lei 9250, de 26 de dezembro de 1995, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais (SELIC) tem sido aplicada indistintamente aos tributos federais. A lei 9430, de 27 de dezembro de 1996, é que dispôs acerca da aplicação da SELIC. No entanto, a utilização da referida "taxa" como juros ou correção é a um só tempo inconstitucional e ilegal;

- a inconstitucionalidade não reside apenas na ausência de definição legal da taxa SELIC, mas na falta de sua criação por lei, em sentido amplo que seja, mas lei, e não singela Circular de Banco Central. Por isso se predica pela sua inconstitucionalidade no que pertine a aplicação aos tributos;

- é indevida a aplicação da taxa SELIC, seja porque não se constitui em juros moratórios, único admitido pelo CTN que estabelece normas gerais de direito tributário, mas juros remuneratórios de todo inaplicáveis aos tributos, seja porque não há lei "dispondo de modo diverso" acerca de outros juros moratórios (como alude o §1º, do artº 161 do CTN), servindo ainda de argumento acerca da inexistência de lei definindo a SELIC;

- o tocante aos créditos tributários, conforme determina o art. 161 do CTN, somente podem ser cobrados juros moratórios, jamais juros remuneratórios, como está a ocorrer.

Submetido a julgamento, esta turma converteu o julgamento em diligência para que fossem esclarecidos alguns fatos. Segue transcrição da resolução:

Verifico no relatório fiscal e demais documentos que constituem o crédito que a fiscalização realizou arbitramento de contribuições previdenciárias tendo por fundamento discrepância entre os valores informados em RAIS – Relação Anual de Informações Sociais e os registrados em folhas de pagamento. Lançaram-se as diferenças de salários; no entanto, não há qualquer referência sobre o exame da escrituração contábil: as bases de cálculo escrituradas corresponderiam aos valores informados em quais documentos da empresa?

Ressalta-se que a recorrente foi intimada a apresentar os livros contábeis e não consta auto-de-infração pela não apresentação de documentos.

Para que esta instância julgadora possa se pronunciar sobre o procedimento fiscal, são necessários os seguintes esclarecimentos:

a) os livros contábeis foram regularmente apresentados?

b) os salários escriturados contabilmente correspondem a quais documentos da empresa? caso correspondam à RAIS, quais seriam as eventuais diferenças entre as bases informadas nesse último documento e as escrituradas?

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para as providências solicitadas. Após o retorno a este Conselho, seja oportunizado ao recorrente o direito de manifestação no prazo de 30 dias.

Em resposta esclareceu a fiscalização:

Em atendimento à solicitação da folha 193 do presente processo temos o seguinte a relatar:

Mesmo possuindo contabilidade regular, conforme informada na ficha 61b da DIPJ 2008, e tendo sido intimada a fazê-lo, a empresa não nos apresentou os Livros Diário e Razão, não sendo possível uma análise de sua escrituração contábil.

Não foi lavrado o AI CFL 38 pela não entrega dos livros contábeis tento em vista que a empresa estava dispensada da escrituração contábil por ser optante do lucro presumido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Ainda que cumprida a diligência, é necessário o retorno dos autos à origem para intimação do recorrente para, querendo, manifestar-se sobre a Informação Fiscal.

De fato, a resolução redigida por este relator solicitando a diligência contém um equívoco que acabara por gerar erro na tramitação do processo. A redação ficara assim:

*... **Após o retorno a este Conselho**, seja oportunizado ao recorrente o direito de manifestação no prazo de 30 dias.*

Quando o correto é:

*... **Antes do retorno a este Conselho**, seja oportunizado ao recorrente o direito de manifestação no prazo de 30 dias.*

Sendo assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que seja intimado o recorrente.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes