



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10980.005816/2007-71
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.029 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KRAFT FOODS BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/1998

NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO. LANÇAMENTO COM BASE DE AFERIÇÃO INDIRETA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o lançamento traz como fundamentação legal os dispositivos suficientes para justificar a apuração da base de cálculo pelo método do arbitramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe negou provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.029 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10980.005816/2007-71

Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD 35.005.809-1), para cobrança de contribuição previdenciária incidente na contratação de mão de obra. O lançamento foi lavrado com base na caracterização da solidariedade da Autuada haja vista que essa não comprovou o efetivo pagamento dos valores devidos pelos segurados que lhe prestaram serviço na condição de cessão de mão de obra. O lançamento se deu por arbitramento, tendo a fiscalização esclarecido no Relatório Fiscal de fls. 110 e seguintes que empresa não apresentou as notas fiscais de serviço emitidas pela contratada, as folhas de pagamento ou as respectivas GRPS. Ainda segundo o relatório fiscal:

5. Diante da não comprovação dos recolhimentos na forma como determinava as normas em vigor na época, aplicamos o que determinava a lei, o instituto da responsabilidade solidária, com a conseqüente lavratura da NFLD, aplicando-se para a apuração da remuneração o percentual estabelecido para o trabalho de mão-de-obra temporária, ou seja o percentual de 50%, (cinquenta por cento), sobre o valor das notas fiscais de serviço.

6. O débito foi apurado com base nos valores lançados na contabilidade das contas já mencionadas acima.

Após o trâmite processual a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em sessão de julgamento realizada em 02.06.2009, anulou o lançamento em razão da caracterização de vício formal. No entendimento do Colegiado a não apresentação de folhas de pagamento, das guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço e das respectivas notas fiscais dos serviços prestados, até permitira a utilização do arbitramento, mas para tanto deveria a fiscalização ter fundamentado sua aplicação a fim de respeitar o princípio da ampla defesa, demonstrando ao Contribuinte os motivos do lançamento. O acórdão 2301-00.412 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/1998

FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA. NULIDADE.

A fiscalização deverá lavrar de ofício lançamento, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, quando constatar atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas na Legislação.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso de contrariedade à lei com base no inciso II do art. 7º e art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007.

As razões recursais foram assim resumidas pelo despacho de admissibilidade de fls. 634/35: “A Fazenda Nacional afirma que não há que se falar em nulidade do auto de infração, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 foram observados quando da sua lavratura e que o auto de infração não se enquadra nos casos que acarretam a nulidade do lançamento enumerados no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/1993. Diz que não houve ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e a descrição dos fatos, contendo todas as explicações sobre os valores

considerados para fins de apuração do tributo devido e o enquadramento legal da infração estão contidos nas folhas que compõem o auto de infração, portanto, entende que todos os requisitos do art. 10 do citado diploma legal estão cumpridos. Alega também que o direito de defesa do contribuinte não foi cerceado”.

Intimado da decisão e do recurso especial o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Adotando as fundamentações do despacho de admissibilidade conheço do recurso.

Insurge-se a Fazenda Nacional contra decisão *a quo* que reconheceu a nulidade do lançamento por vício formal. No entendimento do Colegiado recorrido o lançamento não fundamentou a contento a razão para aplicação do arbitramento.

Quanto ao tema, compartilho do entendimento de que a eventual ausência de menção do ato normativo no lançamento não seria por si só, elemento determinante para declaração da nulidade. Há casos em que essa insuficiência pode ser suprimida por outros elementos contidos nos autos e os quais nos conduza a correta interpretação da autuação.

Ocorre que, no presente caso, a análise deve ser feita sob outro prisma. Temos aqui um lançamento baseado em critério excepcional de apuração de base de cálculo. O art. 148 do CTN é norma geral que permite a utilização do arbitramento, entretanto tal dispositivo é expresso ao condicionar sua aplicação à comprovação da ocorrência dos requisitos autorizativos, quais sejam: deixar o contribuinte de apresentar declarações ou esclarecimentos, deixar de expedir documentos obrigatórios ou, uma vez apresentados os documentos, declarações e esclarecimentos, esses não mereçam fé. Vejamos o teor do dispositivo citado:

Art. 148. 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 contraditória, administrativa ou judicial.

Ora, não se discute que se revela plenamente possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo agente fazendário competente sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os esclarecimentos, as declarações, os documentos ou os recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, mediante procedimento regular, por meio do qual arbitrará o valor na forma e nas condições regulamentares, entretanto, tais condições demonstram que se trata de metodologia cuja aplicação é excepcional.

O próprio princípio da verdade material inerente às demandas administrativas nos impõe concluir que o procedimento de arbitramento é realmente a última solução para o cálculo de um tributo, devendo ser adotado apenas depois de esgotados todos os outros meios de prova, quando não é possível, de maneira alguma, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade arbitrada.

Maria Rita Ferragut, em sua obra intitulada *Presunções no Direito Tributário*, ao definir o arbitramento nos traz exatamente esses esclarecimentos:

Já a segunda hipótese de significado diz respeito à base de cálculo originalmente substitutiva. A substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação - correspondente à perspectiva mensurável do critério material da regra-matriz de incidência construído a partir do texto constitucional - por outra subsidiária, dá-se em virtude da inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade dos mesmos fornecerem critérios seguros para mensuração do fato, casos em que a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

...

Diante dessas características, verifica-se, primeiramente, que o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Neste sentido, sendo o arbitramento um procedimento de aplicação condicionada, entendo ser imprescindível para validade do lançamento que a autoridade fiscal aponte e descreva os fundamentos legais, comprovando ainda os elementos ensejadores da sua aplicação.

No caso concreto, o ilustre Relator do acórdão recorrido concluiu que:

Como não ocorreu a apresentação de folhas de pagamento, guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço e as respectivas notas fiscais dos serviços prestados, a fiscalização possuía a possibilidade de utilizar a competência legal para a utilização do arbitramento, mas para tanto deveria ter fundamentado sua utilização, a fim de respeitar o Princípio da ampla defesa, demonstrando ao recorrente os motivos do lançamento.

Entretanto, da análise mais detida dos instrumentos que compõem o presente lançamento, entendo que os elementos do art. 142 e 148 do Código Tributário Nacional foram devidamente apresentados, havendo a clara fundamentação e justificação para aplicação do arbitramento. Consta dos “Fundamentos Legais do Débito”, às fls. 100:

RESPONSABILIDADE SOLIDARIA - CESSÃO DE MAO-DE-OBRA - GERAL

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 31, com as alterações do art. 2 da Lei nº 9.032, de 28.04.95 e alterações da Lei nº 9.528, de 10.12.97 - MP nº 1.523-7, de 30/04/97 e reedições; Decreto nº 2.173, de 05.03.97 – Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, art. 42.

LANÇAMENTO ARBITRADO - EMPRESAS EM GERAL

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 33, parágrafos 1, 2, 3, 6; Decreto nº 2.173, de 05.03.97 -

Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, arts. 50, 51, 52 e 54; Regulamento da Previdência Social - Dec. 3.048, de 86/05/1999, arts. 231, 232, 233, 234 e 235.

E consta do Relatório Fiscal, às fls. 110/119:

5. Diante da não comprovação dos recolhimentos na forma como determinava as normas em vigor na época, aplicamos o que determinava a lei, o instituto da responsabilidade solidária, com a conseqüente lavratura da NFLD, aplicando-se para a apuração da remuneração o percentual estabelecido para o trabalho de mão-de-obra temporária, ou seja o percentual de 50%, (cinquenta por cento), sobre o valor das notas fiscais de serviço.

6. O débito foi apurado com base nos valores lançados na contabilidade das contas já mencionadas acima.

7. DOS FUNDAMENTOS LEGAIS:

I. ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF N.º 087. DE 20 DE AGOSTO DE 1993

...

9. O crédito constante do lançamento encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de "Fundamentos Legais".

10. O Fato Gerador do Débito teve como base os valores que constam nas Notas fiscais de Serviço, e os valores lançados na contabilidade, tendo sido analisados os seguintes Livros: Livros Razão de novembro/97 a dezembro/98 e os Livros Diários, sendo o último apresentado o livro Diário n.º 770, autenticado na JUCERJA, em 10/10/00, sob o n.º 9263/00, escriturado até março de 2000.

Observamos, portanto, que o lançamento é expresso ao descrever que o arbitramento foi fundamentado no art. 33, §6º da Lei n.º 8.212/91, tendo a base de cálculo sido fixada segundo a norma regulamentar, a "Ordem de Serviço INSS/DAF N.º 087/1993", que no entendimento da fiscalização era a norma vigente quando da ocorrência do fato gerador. Neste sentido, houve o fiel cumprimento da exigência do art. 148 do CTN.

Vale destacar que o conteúdo do recurso especial ora analisado se litou à análise da existência de vício formal por ausência de fundamentação legal, razão pela qual não foram apreciadas quaisquer questões de mérito relativas à aplicabilidade do arbitramento no presente caso. Essa matéria, e outras, consta do Recurso Voluntário apresentado pela Autuada e não foi apreciada pelo Colegiado Recorrido.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso para afastar a nulidade, devendo o processo retornar à turma *a quo* para análise das demais questões de mérito suscitadas no Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

