



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11046.001961/2008-97
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.009 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TELENTE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/11/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTABILIDADE
ELABORADA DE FORMA CENTRALIZADA. DESCONSIDERAÇÃO.
ARBITRAMENTO.

No caso de empresas que elaborem contabilidade de forma centralizada, uma vez constatada a existência de irregularidades nas demonstrações contábeis de determinada filial, em virtude da falta de registro, em títulos próprios, da real remuneração dos trabalhadores a seu serviço, tais irregularidades ensejam a desconsideração da contabilidade como um todo e possibilitam o arbitramento das contribuições previdenciárias e de terceiros.

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 ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2301-002.528, de recurso voluntário, integrado pelo acórdão 2301-004.944, de embargos de declaração, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) nulidade da autuação por arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias – filial com irregularidades; e (b) natureza do vício, se material ou formal. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam:

Ementa e decisão do acórdão de recurso voluntário

AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT deve ser feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual.

AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É nulo o lançamento que apresenta vício quanto aos próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira acompanharam a votação por suas conclusões.

Ementa e decisão do acórdão de embargos de declaração

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL

O vício material afeta os próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento, acarretando sua nulidade. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração, para suprir a omissão apontada, definindo o vício como material, devendo a

ementa ser rerratificada, nos seguintes termos: "AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT deve ser feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual. AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE. A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL O vício material afeta os próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento, acarretando sua nulidade. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada." Vencidos os conselheiros Júlio Cesar Vieira Gomes e Jorge Henrique Backes, que votaram por conhecer parcialmente dos embargos, para na parte na conhecida, suprir a omissão apontada, reconhecendo-se o vício material do lançamento.

Conforme relatório da notificação de lançamento, durante a ação fiscal realizada na filial da empresa no Paraná, teria sido constatado o pagamento de horas extras através de recibos paralelos, não lançadas em títulos próprios da contabilidade, o que autorizaria o arbitramento das contribuições, correspondentes à cota patronal e acidente do trabalho, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros), filial de Aracaju/SE. Já no entender da decisão recorrida, os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, para fins fiscais, como entes autônomos e a aferição indireta, por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática. E mais, o vício cometido pela autoridade autuante seria material, e não formal.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas acórdãos nº 230201.748 e 230201.747, inexistiria nulidade da autuação;
- conforme paradigmas acórdãos 2402-002.044 e 2803-00.340, o vício, se existente, será formal e não material.

O sujeito passivo foi intimado das decisões recorridas, do recurso especial da Fazenda Nacional e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o não conhecimento do recurso, ou, sucessivamente, o seu desprovimento.

Em face da dispensa, a pedido, do mandato da Conselheira Ana Paula Fernandes, os autos foram distribuídos a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o recurso deve ser conhecido.

A propósito, e a par da interpretação divergente, é importante frisar que os paradigmas 230201.748 e 230201.747 são do próprio sujeito passivo e originam-se da mesma ação fiscal e dos mesmos fatos, sendo cabível o presente apelo. Eventual dissonância entre os períodos de apuração dos paradigmas e do presente processo não inviabiliza o conhecimento do recurso, pois o que importa, para efeito de admissibilidade, é, basicamente, a tempestividade, a existência de similitude fático-jurídica e a existência de interpretações divergentes.

Como bem exposto no exame de admissibilidade:

efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se que irregularidades contábeis referentes a pagamentos efetivados na filial não são suficientes a justificar o lançamento em toda a empresa, no paradigma, referente ao mesmo contribuinte, firmou-se entendimento diverso, onde tal situação é bastante a fundamentar a aferição e o lançamento.

Sobre a segunda matéria, igualmente houve a demonstração da divergência, como bem delineado no exame prévio de admissibilidade:

O cotejo levado a cabo pela Recorrente permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se que irregularidades na aferição indireta informa vício material, no paradigma entendeu-se que tal situação configura vício formal.

2 Possibilidade de arbitramento

Discute-se nos autos se estava presente a possibilidade de arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias e se a autuação é nula. Caso seja nula, ainda se discute se o vício é material ou formal.

Segundo o relatório fiscal, em ação realizada na filial da empresa no Paraná, teria sido constatado o pagamento de horas extras através de recibos paralelos, não lançadas em títulos próprios da contabilidade, o que autorizaria o arbitramento das contribuições. A ação fiscal teria sido efetuada após provocação do Ministério Público do Trabalho-Procuradoria Regional do Trabalho da 9ª Região – Paraná.

Pois bem. Conforme preceitua o art. 148 do Código Tributário Nacional, o arbitramento da base de cálculo dos tributos é excepcional e admitido, em processo regular, quando *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*.

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.

Nesse mesmo sentido, o § 3º do art. 33 da Lei 8212/91 preleciona que ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. Como se conclui, esse dispositivo está baseado no art. 148 do Código, o qual tem *status* de lei complementar e competência para estabelecer normas gerais sobre lançamento, conforme estabelece o art. 146, III, c, da Constituição Federal.

No presente caso, entendo ser inadmissível, em primeiro lugar, o arbitramento das contribuições para todos os estabelecimentos da empresa (matriz e filiais), se o relatório fiscal demonstra a existência de irregularidades apenas na filial de Curitiba – PR. Como se vê no anexo “GPR – GUIAS DE RECOLHIMENTOS REGISTRADAS”, a empresa tinha matriz e várias filiais, as quais, em conjunto, sofreram lançamento através de aferição por notas fiscais, ao passo que o relatório fiscal, contudo, demonstrou a existência de pagamentos de horas extras, fora da contabilidade, apenas no estabelecimento situado em Curitiba. Tal modo de proceder viola o princípio da autonomia dos estabelecimentos, instituído pela legislação e reconhecido pela jurisprudência.

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória, portanto, por parte deste Conselho (art. 62 do Regimento Interno do CARF), firmou o entendimento de que as filiais são unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal e que a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária. Isto é, embora a filial faça parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, o princípio da autonomia dos estabelecimentos impõe, para efeitos fiscais e para fins de mensuração do eventual descumprimento de obrigações tributárias, que as filiais sejam consideradas como unidades autônomas. Expressando-se de outra forma, para fins processuais, o lançamento pode (deve) ser realizado na matriz, mas a aferição das obrigações tributárias deve ser realizada de forma individualizada para cada estabelecimento, sendo incabível generalizar eventuais irregularidades de uma das filiais para todos os estabelecimentos do contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

[...]

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda

porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

(REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)

O Superior Tribunal de Justiça reconhece a existência do princípio da autonomia dos estabelecimentos, inclusive com conteúdo normativo, segundo o qual os estabelecimentos devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal. Esse princípio atua com força e vigor nas relações relativas às contribuições previdenciárias e ao IPI.

Com efeito, e exemplificativamente, o art. 47, III e VIII, da IN RFB 971/09, preleciona que a empresa é obrigada a elaborar folhas de pagamento por estabelecimento e também emitir a GFIP por estabelecimento.

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

III - elaborar folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de forma coletiva por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização e resumo geral, nela constando:

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

A Súmula 351 do STJ determina que *"a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro"*, a qual deu azo à Solução de Consulta COSIT 180/15, que reforça o princípio da autonomia dos estabelecimentos ao determinar, por exemplo, que *"cabará a aplicação do código FPAS 507, em relação à folha de salários dos empregados que atuam na indústria, e do FPAS 515, relativamente à folha de salários dos empregados que atuam no comércio, na hipótese de a consulente exercer essas atividades sem que nenhuma delas caracterize-se como preponderante"*.

No tocante ao IPI, vale transcrever os seguintes precedentes deste CARF, que demonstram a atuação do princípio da autonomia dos estabelecimentos:

IPI. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. MATRIZ E FILIAL.

À luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no regulamento do imposto, cada um dos estabelecimentos de uma mesma empresa deve cumprir separadamente suas obrigações tributárias.

(CARF, Nº Acórdão 3402-003.305, julgado em 28/09/2016)

.....
IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. INVALIDADE. VÍCIO DE FORMA. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Constitui vício formal a consignação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial na identificação do sujeito passivo que deu causa aos fatos geradores tomados em conta para o lançamento do tributo devido. Toma-se o vício como sendo de forma em decorrência de ser a matriz elemento partícipe da obrigação tributária uma vez aplicado o princípio da universalidade patrimonial.

(CARF, Nº Acórdão 3201-002.079, julgado em 24/02/2016)

Tratando das contribuições previdenciárias, pode ser citado o seguinte precedente:

AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT deve ser feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual.

(CARF, acórdão 2301-004.944, julgado em 09/02/2017).

Logo, como os estabelecimentos são considerados como unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias, inclusive para efeito do cumprimento das obrigações impostas pelas diferentes normas que compõem a legislação federal, deve a autoridade fiscal, ao fazer o lançamento, detalhar quais obrigações teriam sido descumpridas pela matriz e pelas filiais, inclusive para viabilizar o direito de defesa por parte do contribuinte.

Sendo incontroverso que a irregularidade relativa às horas extras fora constatada apenas na filial de Curitiba – PR, é descabido o arbitramento, com base em notas fiscais, para todos os estabelecimentos da empresa, de modo que a decisão recorrida é incensurável neste particular e deve ser mantida a declaração de nulidade da autuação.

Em segundo lugar, a doutrina e a jurisprudência são uníssonas no sentido de que é incabível o arbitramento quando a autoridade dispõe de elementos para fixar o valor real da base de cálculo da tributação, mormente porque o lançamento está intrinsecamente ligado ao princípio da legalidade e seu consectário princípio da verdade real. Nesse sentido, o art. 142, parágrafo único, do Código, preceitua que lançamento é atividade administrativa vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Mário Velloso, ensina que não pode o Fisco, *“enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade, para proceder ao cálculo do tributo, aplicar o recurso do arbitramento, nos moldes do CTN, art. 148”*¹. O doutrinador e magistrado federal Leandro Paulsen igualmente assevera que:

Se o Fisco pode, sem fazer uso da desclassificação ou desconsideração da escrituração contábil e, conseqüentemente, aferição indireta ou arbitramento, dimensionar o seu crédito tributário com base nos elementos contábeis existentes, cuja confiabilidade não restou infirmada por decisão motivada, e na correção das conseqüências quantitativas das irregularidades praticadas pelo contribuinte, deve ele, por evidente, seguir essa última forma de atuação, que não traz qualquer prejuízo à sua função arrecadatória e

¹ VELLOSO, Carlos Mário. *Revista de direito tributário* nº 63. São Paulo : Malheiros Editores, p. 186.

que, além disso, melhor se coaduna com a submissão de sua atividade ao princípio da legalidade (excerto de sentença do Juiz Emiliano Zapata de Miranda Leitão nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 2001.72.01.001723-8, em tramitação na 1ª Vara Federal de Joinville, em dez/02)²

De igual modo, Maria Rita Ferragut afirma:

O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigar, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não³.

Heleno Taveira Tôres também sustenta que:

[...] qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter pro prejudicada sua aplicação.

[...] a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória⁴.

Deve ser lembrado, nesse contexto, que a autoridade administrativa tem amplos poderes instrutórios e que *“quanto maiores e mais amplos forem os poderes atribuídos à autoridade para a apuração dos fatos, tanto mais cogente deverá ser a prova exigida para a comprovação da hipótese”*⁵, de modo que é incabível partir-se para presunções e arbitramentos quando se é possível aferir a realidade dos fatos e a base de cálculo da imposição tributária.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é nesse mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ.

[...]

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

4. A Corte de origem entendeu que a escrituração contábil da empresa é suficiente para afastar tal excepcionalidade. A revisão deste entendimento esbarra na Súmula 7/STJ.

5. Recurso especial não conhecido.

(REsp 644.183/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2006, DJ 17/05/2006, p. 116)

.....
TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO

² PAULSEN, LEANDRO. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 998.

³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 161.

⁴ TÔRES, Heleno Taveira. *Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação*. RFDT 06/21, dez/03.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória*. Revista de Processo, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018, p. 121.

IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 399, IV, E 400, § 6º, DO RIR/80). INVIABILIDADE.

[...]

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).**

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

(REsp 549.921/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2007, DJ 01/10/2007, p. 212)

Confira-se, ainda, o seguinte precedente deste Conselho, julgado por unanimidade de votos:

Número do Processo 15563.720236/2017-14

Contribuinte CARMAX COMERCIAL LTDA.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/03/2020

Relator(a) LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES

Nº Acórdão 1402-004.587

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

[...]

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL

O arbitramento do lucro é uma medida extrema e excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de se apurar o imposto por outro regime de tributação. Assim, quando estão presentes nos autos, desde a auditoria fiscal, documentos que permitam apurar o imposto pelos regimes tradicionais mostra-se incorreta a utilização do arbitramento do lucro, devendo ser considerado para o lançamento efetuado o regime de tributação adotado pelo contribuinte, no caso, o Lucro Real.

Neste caso concreto, a par do que foi dito acerca da autonomia dos estabelecimentos, o próprio relatório fiscal registra que foram apresentados os recibos paralelos do pagamento das horas extras, ao passo que a autoridade lançadora, em nenhum momento, sequer afirmou estar impossibilitada de proceder à aferição direta das contribuições com base em tais recibos. Após mencionar que, na filial de Curitiba – PR, teria havido o pagamento de horas extras não contabilizadas, o relatório fiscal faz uma espécie de salto argumentativo, para, de forma injustificada, fazer a aferição indireta das contribuições.

Ora, somente é cabível a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o fisco se veja impossibilitado de apurar as remunerações com base nos documentos apresentados pela empresa. Na espécie, não se registrou a falta de apresentação de documentos necessários à

quantificação das horas extras pagas fora da contabilidade, e sequer se anunciou que o sujeito passivo teria pago outros tipos de rubricas tributáveis. Ao que parece, o Fisco tinha total possibilidade de aferir, diretamente, a base de cálculo.

Em sendo assim, integro ao presente voto o seguinte trecho da fundamentação do acórdão 2301-002.527, utilizado como paradigma, pelo sujeito passivo, no processo 18050.003728/2008-29:

Embora reconhecido o fato de que o lançamento pelo Fisco realizado deveria ser restrito à empresa filial localizada na cidade Curitiba-PR, cabe, aqui, destacar o fato de aquele ato administrativo encontra-se contaminado por incontestáveis vícios, relativo aos requisitos necessários à metodologia do lançamento aplicado, à configuração do descumprimento da obrigação, no caso principal, e à quantificação do montante devido pela empresa. Em outras palavras, refere-se ao próprio conteúdo do lançamento.

No caso do presente processo, constata-se o vício nuclear que contamina o lançamento pelo Fisco realizado quando se considera o fato de que, mesmo tendo a Recorrente realizado os pagamentos dos valores a título de horas extras em recibos paralelos aos oficiais, poderia perfeitamente o Fisco, ao analisar os referidos documentos, constituir o crédito tributário a partir dos valores discriminados naqueles recibos, o que tornaria absolutamente desnecessária a desconsideração da contabilidade da quer apenas da empresa Filial, quer de todo grupo empresarial.

Assim, são condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada, a qual, neste caso, será esboçada por meio de aferição indireta com base em dispositivos legais que mais se adequem ao quadro fiscal e contábil analisado.

Todavia, não é esta a situação do presente processo, uma vez que, conforme já afirmado, mesmo não sendo oficiais, os recibos paralelos referentes aos valores repassados a título de horas extras poderiam ter sido utilizados para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido pela Recorrente, uma vez que registram, de alguma forma, a movimentação financeira da empresa autuada.

Diante dos referidos pressupostos, foi totalmente equivocada a metodologia pelo Fisco aplicada no processo de constituição do crédito tributário nestes autos discutido, em razão de não ser a aferição o critério mais adequado para a apuração do valor devido pela Recorrente, além de ser o mais distante da realidade fática, o que enseja a anulação do lançamento realizado em virtude do grave vício nele verificado.

Sobre a natureza do vício, ele é material, e não formal. O erro, na hipótese, não é relativo apenas ao descumprimento de formalidades e ao documento que formalizou o crédito tributário pelo lançamento, mas sim inerente à aferição da própria base de cálculo das contribuições e, portanto, intrínseco à materialidade do tributo, em um de seus aspectos mais essenciais: seu elemento quantitativo. Ao generalizar a problemática de uma das filiais para todos os estabelecimentos da empresa, a autoridade lançadora afetou o próprio critério quantitativo da regra matriz de incidência, produzindo um vício de natureza material.

A doutrina administrativa ensina que os vícios de ilegalidade podem atingir cinco elementos do ato: (i) o sujeito; (ii) a forma; (iii) o objeto; (iv) o motivo; e (v) a finalidade. Já se vê, inicialmente, que a doutrina identifica a existência de vício de forma, sendo esse o vício a que alude o art. 173, II, do Código Tributário Nacional, sem defini-lo expressamente. Veja-se:

No Direito Administrativo, também, os vícios podem atingir os cinco elementos do ato, caracterizando os vícios quanto à competência e à capacidade (em relação ao sujeito), à forma, ao objeto, ao motivo e à finalidade⁶.

Embora o Código Tributário Nacional não defina e nem mencione o que se compreenderia por vício formal, esses cinco vícios, inclusive o formal, estão definidos na Lei 4717/65, que regula a ação popular e é aplicável ao processo tributário por força de interpretação sistemática e porque o direito, embora possa ser subdividido para fins didáticos, legislativos e científicos, tem unicidade e raiz constitucional. Segundo Humberto Ávila, o argumento sistemático é *“baseado no conjunto normativo, de acordo com o qual o significado a ser escolhido deve ser aquele amparado pelo sistema ou o âmbito de aplicação da norma deve conter casos suportados pelo sistema”*⁷, de forma que os significados de tais vícios estão mais fortemente amparados na Lei 4717/65, que em seu art. 2º prevê o seguinte:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;

e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Já conforme a doutrina tributária, vício formal seria mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material seria aquele relativo à validade e à incidência da lei. Segundo Leandro Paulsen, *“os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei”*⁸. Aparentemente nesse mesmo sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López propõem que *“vício de Forma consiste no defeito em que um ato jurídico que decorre da omissão de requisito ou de desatenção à solenidade necessária à sua validade ou eficácia*

⁶ DI PIETRO. Obra citada, p. 273.

⁷ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 29, 2013, p. 193.

⁸ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

jurídica”, isto é, “as incorreções ou omissões de forma na prática do ato, bem como as falhas ou omissões quanto a formalidades necessárias na feitura do lançamento”⁹.

Tratar-se-ia de nulidade é formal se não ficasse comprometida a materialidade do fato jurídico-tributário (ou fato gerador) ou a validade e incidência da lei, mas apenas o procedimento ou a forma de exteriorização do ato ou procedimento de lançamento. Seria formal caso não se comprometesse o fato ou a validade e a incidência da lei, mas o processo em si. Em se tratando, entretanto, de erro por aferição da base de cálculo das contribuições, a ilegalidade consiste em violação de lei, regulamento ou ato normativo.

O art. 2º, parágrafo único, “c”, da Lei 4717/65, define vício por ilegalidade do objeto (e não de forma) quando o resultado do ato importa em *violação de lei, regulamento ou outro ato normativo*. Tratar-se-ia de simples de vício de forma na hipótese de omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (art. 2º, parágrafo único, “b”, da Lei 4717/65), o que não é o caso dos autos.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma, quanto aos vícios relativos ao objeto, que *“o objeto deve ser lícito, possível (de fato e de direito), moral e determinado. Assim, haverá vício em relação ao objeto quando qualquer desses requisitos deixar de ser observado, o que ocorrerá quando for [...] diverso do previsto na lei”¹⁰.*

Logo, embora o Código Tributário Nacional careça de definição acerca do vício formal, a lei é expressa ao afastar tal natureza de ilegalidade no caso concreto, vez que se trata de ilegalidade por violação de lei ou ato normativo, que afetou o critério quantitativo da regra matriz de incidência.

Nesse contexto, entendo que o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

⁹ NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo : Dialética, 2002, pp. 132-133.

¹⁰ Obra citada, p. 276.

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, relativamente ao mérito, delas divirjo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

De acordo com o Relatório Fiscal, a autuação resultou de representação feita ao INSS pelo Ministério Público do Trabalho.

No curso do procedimento fiscal, restou constatado que a empresa pagava horas extras por meio de recibos paralelos e que tais parcelas não eram lançadas em títulos próprios de sua contabilidade, motivo pelo qual a escrita contábil não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

A Turma *a quo* considerou o procedimento de apuração pela via do arbitramento abusivo porque as irregularidades apuradas se restringiram a um único estabelecimento da empresa, razão pela qual não haveria motivo para desconsiderar a contabilidade dos demais estabelecimento. De acordo com a decisão recorrida, inexistente exigência para que a contabilidade seja feita de forma centralizada, uma vez que cada estabelecimento pode ter seus próprios livros de escrituração comercial e realizar a apuração e as demonstrações financeiras independentemente dos registros confeccionados pela matriz.

Ainda nos termos do acórdão fustigado, os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados para fins fiscais, como entes autônomos. Tal entendimento, segundo se infere, estaria pacificado pela jurisprudência pátria.

Em virtude disso, o Colegiado Ordinário, sob o argumento de que o Sujeito Passivo organiza sua contabilidade de forma descentralizada, exarou decisão segundo a qual *“não haveria razão, em decorrência da autonomia contábil das empresas filiais, a desconsideração total dos livros comerciais de todo o grupo empresarial para a realização do procedimento de aferição indireta em virtude das irregularidades encontradas apenas na filial localizada em Curitiba/PR”*.

Em virtude das razões expostas na decisão em comento, o lançamento foi anulado, sendo que, pelo Acórdão de Embargos nº 2301-004.944, considerou-se que o vício era de índole material.

O Relator segue a mesma linha do que foi posto na decisão recorrida, quanto à impossibilidade de se desconsiderar a contabilidade de toda a empresa e, no que se refere à autonomia dos estabelecimentos filiais, suscita decisões administrativas e repetitivo do STJ.

A Fazenda Nacional, por sua vez, aduz que uma vez constatado que o contribuinte deixou de escriturar o movimento de todas as suas transações, contrariando a legislação, tem-se, como consequência, que sua contabilidade não merece fé, eis que não registra com fidelidade os fatos administrativos e contábeis sobre os quais deve incidir o tributo. Logo, estaria autorizada a utilização do arbitramento para aferição do montante do tributo devido, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 33, caput e §§ da lei nº 8.212/91.

Em relação às matérias em discussão, a Contribuinte, em sede de contrarrazões, alega basicamente que a constatação de irregularidade pela inspeção trabalhista na filial da empresa no Estado do Paraná não serve de motivação para se desconsiderar os registros

contábeis de todas as suas filiais e, por conseguinte, para proceder ao arbitramento das contribuições de toda a empresa.

Pois bem.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, a despeito de todos os argumentos trazidos em sede de contrarrazões, o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido exclusivamente para a rediscussão da ausência de nulidade em virtude do arbitramento levado a cabo pela Fiscalização e, alternativamente, da natureza do vício que teria maculado o lançamento.

Em vista disso, e considerando que os acórdãos de recurso voluntário e de embargos, ora recorridos, se detiveram ao exame destas questões, não se pode, sob pena de supressão de instância, adentrar à análise de temas diversos. Significa dizer que, uma vez reconhecida a regularidade do arbitramento, os autos deverão retornar ao Colegiado Ordinário, para apreciação das demais matérias suscitadas no Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte.

De outra parte, peço vênia ao i Relator para divergir de seu entendimento quanto à decisão do STJ no REsp 1355812/RS. A meu ver, esse julgado não tem o alcance que se lhe pretende atribuir, ou seja, referida decisão não permite concluir que a autonomia gozada pelos estabelecimentos de determinada pessoa jurídica apresente-se como restrição ao regular desenvolvimento da atividade tributária, tampouco que o lançamento de eventuais créditos tenha que ser realizado considerando cada estabelecimento como se fosse uma empresa independente.

Ademais, referida decisão está inserida no contexto de um processo de execução fiscal e é clara no sentido de que o princípio da autonomia dos estabelecimentos preceitua que esses devem ser considerados na forma da legislação específica de cada tributo.

Não se pode olvidar que o repetitivo do STJ trata de situação referente a Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que tem características que em nada se assemelham com aquelas relacionadas às contribuições previdenciárias.

Em vista disso, ainda que fosse plausível considerar cada estabelecimento de determinada empresa como um ente autônomo para fins tributários em relação ao IPI, essa constatação não poderia ser aplicada indistintamente em relação a todos os demais tributos, sobretudo em relação às contribuições previdenciárias, que têm, dentre outros, fato gerador, base de cálculo e sistemática de apuração completamente distinta daquelas atribuídas ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

Do mesmo modo, a Súmula nº 351 do STJ, a qual determina que a “*a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro*” trata-se, como se extrai de seu conteúdo, de decisão voltada exclusivamente à contribuição destinada ao Seguro Acidente de Trabalho, a qual segue regras próprias e absolutamente distintas daquelas associadas às demais contribuições destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social. Aliás, não há entre os precedentes que fundamentaram a edição de citada súmula nenhuma decisão que enseje sua aplicação a contribuições diversas daquela atribuída ao Seguro Acidente de Trabalho.

A despeito disso, meu entendimento converge com o do r. Relator no sentido de que irregularidades constatadas na contabilidade de determinado estabelecimento não serve de fundamento para o arbitramento das contribuições de todos os estabelecimentos da empresa. No entanto, consoante destacado no Acórdão nº 2301-004.944, reproduzido no voto vencido, esse

entendimento somente é aplicável “Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada”.

Ocorre que, no caso que ora se examina, está bastante claro que, ao revés do que consta da decisão recorrida, a contabilidade da empresa foi desconsiderada como um todo porque foi confeccionada de forma centralizada e isso está expressamente consignado na Informação Fiscal de fls. 196/200 e na decisão de primeira instância administrativa (fls. 203/213). Vejamos:

Informação Fiscal

5. Com relação A alegação da empresa de que a fiscalização "abandona o roteiro normal de Auditoria" (?) e arbitrou o débito para todos os seus estabelecimentos, **informamos que a contabilidade da empresa é centralizada, não sendo cabível desconsiderar apenas parte da mesma.**

Decisão Notificação

17.2 – diante da constatação de que a contabilidade da notificada não registrava a real movimentação financeira da empresa, uma vez que os pagamentos de horas-extras não foram devidamente lançados em títulos próprios da escrituração contábil, restou inevitável a sua desconsideração e a utilização do recurso da aferição indireta das bases de cálculo a partir dos valores constantes nas notas fiscais de serviços, nos termos do art. 33, § 6º da Lei 8.212/91 e art. 225 do RPS, aprovado pelo Dec. 3.048/99. O arbitramento e aferição indireta aplicados também levaram em conta a natureza de contabilidade centralizada da empresa. Constituem-se, igualmente, em procedimentos legais, previstos no Código Tributário Nacional, art. 148;

Desse modo, considero correto o arbitramento efetuado pela autoridade autuante e, por conseguinte, entendo que o lançamento deve ser restabelecido.

Em vista do provimento dado em relação a essa primeira matéria, resta prejudicada a análise quanto natureza do vício.

Por fim, como dito no início deste voto, reconhecida a inexistência de nulidade, devem os autos retornarem ao Colegiado Ordinário, para análise das demais questões do Recurso Voluntário.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho