



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

Processo nº 11831.001599/2007-17
Recurso nº 263.231 Voluntário
Acórdão nº **2803-01.136 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de outubro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente AGUA LIMPA TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE OBTENÇÃO DE CLAREZA DE ELEMENTOS. VÍCIO FORMAL GRAVE. NULIDADE.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Recurso Voluntário Provido - Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), no sentido de reformar a decisão a quo e decretar a nulidade do lançamento por vício material. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra. Declaração de voto Conselheiro Eduardo de Oliveira.

(Assinado Digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O voto trata-se de apreciação de Recursos Voluntários apresentados pela contribuinte e terceiros responsáveis solidários contra a decisão da DRJ-São Paulo I, que manteve o crédito tributário oriundo da aplicação das contribuições previdenciárias patronais sobre remuneração de contribuintes individuais do período de 03.1999 a 10.2004. A mesma decisão manteve a declaração de existência de responsabilidade solidariaria e subsidiariedade pelos créditos, especialmente pela farta comprovação de grupo econômico por documentos acostados, bem como que os créditos lançados não estavam decadentes. A ciência do lançamento foi em 08.12.2006 (fls. 911 dos autos físicos e 1680 dos autos eletrônicos).

Remete-se o relatório ao já realizado em decisão *a quo* (fls. 1060-1065 dos autos físicos)

Assim, os recursos vieram à presente turma especial para seu julgamento em segunda instância administrativa, em que apresentaram os seguintes argumentos resumidos: em que parcela das contribuições teria sido atingida pela decadência quinquenal, descumprimentos dos prazos de vigência dos Mandados de Procedimentos Fiscais e falta de cientificação de suas prorrogações, ausência de fundamentação jurídica para a configuração do grupo econômico, sendo superficiais suas aferições, inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic, ausência de fundamentação jurídica da FLD e Relatório Fiscal, descon sideração do teto da base de cálculo e valores que foram recolhidos pelos próprios contribuintes.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - Os recursos são tempestivos, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim devem os mesmos serem conhecidos.

II - Antes de qualquer apreciação quanto às demais preliminares e mérito alegados nos recursos, verifica-se questão prejudicial ao prosseguimento do lançamento de forma válida.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 59 dos autos físicos e 61 dos autos virtuais), o lançamento foi consolidado após a atuação da Polícia Federal e cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão de Documentos junto a contribuinte principal e empresas pertencentes ao seu Grupo Econômico. Situação essa clara e bem fundamentada nos autos.

Na continuação do Relatório Fiscal, há clara menção de que a fiscalização teve acesso a grande quantidade de documentos e arquivos das empresas envolvidas. Contudo, ao demonstrar a ocorrência dos fatos geradores e a apuração das bases de cálculo dos tributos apurados, a fiscalização recorreu à aferição indireta. (fls. 61 dos autos digitais e fls. 59 dos autos físicos).

No item 2.1.2 do Relatório Fiscal há a seguinte justificativa: “As bases de cálculos lançadas foram apuradas por aferição, não se configurando assim, a prática, em tese, em ilícito.” E, no item 2.3.2:

Neste levantamento foram lançados como base de cálculo os valores mensais de serviços prestados por Contribuintes Individuais Autônomos, apurados por aferição indireta. Na apuração dos valores aferidos indiretamente utilizou-se como parâmetro a média aritmética simples mensal de serviços prestados pelos Contribuintes Individuais. Esta média foi calculada nas competências em que as bases de cálculo foram obtidas diretamente dos recibos de prestação de serviços contabilizados, conforme planilha em anexo, denominada "PLANILHA PARA AFERIÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS AUTÔNOMOS — LEV B22".

Tais afirmações não esclareceram o seguinte:

1) Por que a fiscalização, mesmo tendo acesso a documentação da empresa, obtida mediante a atuação conjunta com a Polícia Federal e o Poder Judiciário Federal, desconsiderou-os para realizar o lançamento mediante aferição indireta?

2) Por que, mesmo tendo uma gama de documentos em suas mãos, a fiscalização utilizou uma média aritmética simples mensal para calcular os valores dos serviços prestados pelos contribuintes?

Tais dúvidas abalam a presunção de certeza do lançamento e referem-se diretamente aos procedimentos que não foram adotados pela fiscalização para elucidação precisa dos fatos ocorridos sobre os quais incidem a norma de incidência tributária, nem a descrição do evento de subsunção destas.

O arbitramento, ou aferição indireta, conforme dispõe o art. 32, §5º, da Lei n. 8.212/1991 é um instrumento legal que deve ser utilizado quando os meios probatórios disponíveis ao agente fiscal chegam ao seu limite. Limite esse que não foi apontado, caso contrário os questionamentos acima não seriam tão flagrantes, tanto que obtiveram farta documentação para fazer a clara demonstração de grupo empresarial. Ainda, o art. 37, da mesma lei, torna-se mais presente e com alcance maior, no caso de arbitramento, pois exige do agente autuador a descrição máxima dos fatos geradores, inclusive de forma detalhada quais foram os procedimentos e métodos de apuração aplicados, além de expor os motivos de sua utilização. Ao caso, deveria a fiscalização ter apontado os motivos de não ter considerado apenas os recibos de prestadores de serviços existentes. Fato esse que demonstra-se a falta de clareza da motivação do lançamento. Em consequência, além da certeza do ato administrativo ser abalada irremediavelmente, há claro prejuízo à ampla defesa e contraditório: como o contribuinte pode se defender plenamente de ataques realizados de forma titubeante e em mui fraca luz?

Tais questões ou falhas geram vício insanável de parte do processo administrativo onde não se demonstra a clareza dos motivos fáticos e jurídicos fundantes sobre os quais as dúvidas pairam, por confronto ao art. 37, da Lei n. 8.212/1991, e do art. 11, III, de Dec. n. 70235/1972. Entendimento presente tanto da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial:

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO NFLD. VICIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

Processo Anulado.

(Acórdão n. 206-01.372, Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, DOU 24.03.2009)

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. MENÇÃO AO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO. NECESSIDADE. SUBEMPREITEIRA. ARBITRAMENTO.

1. Em se tratando de imposição fiscal, certas formalidades, ainda que mínimas, são necessárias, a fim de resguardar o direito de defesa do contribuinte.

2. Não havendo sonegação de dados pelo contribuinte, inadmissível o critério de arbitramento, só possível a minguada de elementos informativos.

(TRF4, AC 95.04.41649-7, Segunda Turma, Relatora Tânia Terezinha Cardoso Escobar, DJ 24/09/1997)

Por esses motivos acima, verifica-se que o processo administrativo tributário em questão é nulo por vício material (art. 59, II, do Dec. 70235/1972), ao não demonstrar claramente os fundamentos fáticos e legais da aferição indireta e desconsideração dos documentos obtidos através de ato, a priori, legítimo.

Conforme o que dispõe o art. 142, do CTN, c/c art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, o lançamento tributário deve ser demonstrar claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, sob pena de nulidade. Isso inclui o ônus probatório da Administração em trazer elementos probantes e legais que subsidiem a constituição do crédito tributário, para em um segundo momento demonstrar de forma clara o fenômeno da subsunção da norma aos eventos por eles representados (art. 9º, do Dec. 70.235/172). O lançamento objeto da decisão recorrida deve preencher os requisitos da legalidade impostos pelo art. 142, do CTN, bem como da legislação ordinária. Tais determinações são necessárias inclusive para que haja o real respeito à garantia de contraditório e ampla defesa e ao devido processo legal (art. 5, LV da CF/1988):

“sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente” (PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3ª ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 706).

Pelas razões acima, observa-se que a norma individual e concreta em que não demonstra todas as suas facetas, prejudica a sua aplicação e a possibilidade de defesa do contribuinte perante o Fisco (art. 59, I, do Dec. 70.235/1972). A deficitária construção da norma individual e concreta do tributo ou da sanção, algo além da mera formalidade extrínseca

do ato de constituição do crédito, afetando o seu âmago. Conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO — É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. rata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que alta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (1º Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº132.213 — Acórdão nº101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

Dessa forma, está claro que com meras alegações circunstanciais, e com os documentos probantes na forma apresentada nos autos, não se poderia constituir o crédito tributário impugnado contra a Recorrente.

Em razão deste entendimento, as demais questões restam prejudicadas de análise.

III - Isso posto, meu voto é para CONHECER OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, e no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, no sentido de reformar a decisão *a quo* e decretar a nulidade do lançamento por vício material.

Sala de Sessões, 27 de outubro de 2011.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator

Declaração de Voto

VOTO VISTA

Conselheiro Eduardo de Oliveira

Relatório elaborado no voto do D. Relator do feito.

O ordenamento jurídico autoriza o órgão fiscal a realizar aferição indireta, conforme estatuído no artigo 33, § 6º da Lei 8.212/91 c/c o artigo 235 do Regulamento da Previdência Social – RPS, apenso ao Decreto 3.048/99.

Nesta vertente a IN/SRP Nº 03/2005 que estava em vigor na época da realização do procedimento fiscal que culminou com o lançamento do presente crédito por aferição indireta, assim, determinava em seu TÍTULO VII – ATIVIDADE FISCAIS- CAPÍTULO II - PROCEDIMENTOS ESPECIAIS – Seção I – Aferição Indireta.

Art. 596. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a SRP para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 596. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais. (Redação dada pela IN RFB nº 829, de 18/03/2008) (Vide art. 3º da IN RFB nº 829, de 18/03/2008)

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros

órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para o fim do inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 60 desta IN.

A técnica da aferição indireta é excepcional e só demanda sua utilização nas hipóteses previstas na legislação.

O órgão fiscal não tem a discricionariedade de a seu bel prazer, por facilidade, conveniência ou quaisquer outros motivos empreender ao lançamento por aferição indireta, pois as hipóteses estão descritas na legislação e sua utilização deve ser fundamentada e demonstrada pelo fisco a sua necessidade de utilização da regra excepcional. Observe-se o que diz o STJ.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ. 1. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu várias alterações. Até a Emenda Constitucional nº 08/77, em face do débito previdenciário ser considerado de natureza tributária, o prazo prescricional é o quinquenal. Após a citada emenda, que lhes desconstituiu a natureza tributária, o prazo passou a ser o trintenário, consoante a Lei nº 3.807/60. Após a CF/88, passou-se a entender que o prazo seria quinquenal, enquanto a Lei nº 8.212/91 o prazo passou a ser o decenal, o que não é aceito pela jurisprudência deste Tribunal, tendo em vista o status de lei complementar gozado pelo CTN. 2. Os precedentes da Seção de Direito Público reconhecem, entretanto, que o prazo decadencial, nunca se alterara no período em exame, permanecendo quinquenal, como previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional. 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. 200400313603, CASTRO MEIRA, STJ -

SEGUNDA TURMA, DJ DATA:17/05/2006 PG:00116.) (grifo meu).

O Voto do I. Relator bem pontua que a fiscalização por conta dos Mandados de Busca e Apreensão executados, dispunha de vasto arsenal documental para prover o lançamento, mas utilizou-se da aferição.

Tal fato fica evidente da observação das folhas 584 a 601 e 604 a 700, dos autos onde estão anexados cópias dos Mandados de Busca e Apreensão, dos Termos de Apreensão e de Termos Circunstanciados, com a descrição dos documentos apreendidos.

A fiscalização tem o dever de zelar pelos princípios e regra legais que deve cumprir no desempenho de seus misteres, não sendo lícito a ela deixá-los de lado para depois com a singela alegação de preclusão do direito do contribuinte, pois não alegado na fase oportuna querer dar ao crédito viciado pela nulidade intransponível, uma aparência de regularidade que este não ostenta, pois violador do artigo 37, *caput* da CRFB/88 na dimensão da legalidade, moralidade e eficiência, violador do artigo 142 e seu parágrafo único da Lei 5.172/66 e do artigo 33, § 6º da Lei 8.212/91.

Destarte, diante do que acima foi esclarecido, acompanho o Voto do Ilustre Relator e Dou provimento ao Recurso, acompanhando suas conclusões.

(Assinado Digitalmente).

Conselheiro - Eduardo de Oliveira.