ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12267.000337/2008-31

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

Processo nº	12267.000337/2008-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-005.188 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de dezembro de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: SALÁRIO INDIRETO. REEMBOLSO DE DESPESAS COM VIAGENS E ESTADAS.
Recorrente	MI MONTREAL INFORMÁTICA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. LOCALIDADE DIVERSA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

(i) Por meio de decisão judicial com trânsito em julgado foi reconhecido como válido o domicílio eleito pela empresa, refutando-se a hipótese defendida pelo Fisco que a escolha tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal. (ii) A conduta do agente tributário em exigir a apresentação dos documentos fiscais e contábeis em estabelecimento da empresa localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual a pessoa jurídica mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, avaliado o caso concreto, evidente prejuízo ao autuado. (iii) Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal com fundamento no arbitramento pela falta de apresentação de documentação, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para declarar a nulidade do lançamento, por vício material.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Virgílio Cansino Gil. Ausente justificadamente a Conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão monocrática proferida pelo Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária do Rio de Janeiro - Centro, por meio da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0846/2006, de 16/11/2006, cujo dispositivo declarou procedente o lançamento fiscal, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 633/642). Transcrevo a ementa do julgado:

> ***SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. DESPESAS COM VIAGENS E ESTADAS. LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA.***
>
> *Considera-se remuneratória a parcela paga a titulo de reembolso de despesas com viagens e estadas quando não apresentados os documentos que fundamentaram os lançamentos contábeis correspondentes.*
>
> *Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou mesmo a apresentação deficiente, o agente fiscal pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de oficio importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, nos termos do art. 33, § 3°, da Lei 8212/91.*
>
> *Tratando-se de lançamento destinado a resguardar o crédito dos efeitos da decadência, justifica-se acautelar tanto a importância principal quanto os seus consectários legais, visto que indisponível o interesse público subjacente à controvérsia.*
>
> ***LANÇAMENTO PROCEDENTE***

2. Extrai-se do Relatório Fiscal, às fls. 258/268, que o processo administrativo é composto da **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.004.823-7**, relativa à contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no período de 01/2001 a 05/2005, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

2.1 De acordo com o agente tributário, o lançamento de ofício diz respeito à remuneração paga/creditada aos segurados empregados na forma de salário indireto, mediante reembolso de despesas com viagens e estadas em benefício dos trabalhadores, registradas nas contas contábeis "4.7.5.21" e "5.7.5.21", para as quais a empresa fiscalizada, devidamente intimada, deixou de apresentar os documentos comprobatórios da natureza ressarcitória de tais pagamentos.

2.2 O lançamento destinou-se a prevenir a decadência, diante da existência de decisão judicial, no processo sob o nº 99.0010737-3, em curso perante a 30ª Vara Federal no Rio de Janeiro (RJ), em que foi decretada a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária ao GILRAT.

3. Cientificado por via postal, em 25/08/2006, segundo fls. 517, o sujeito passivo impugnou a exigência fiscal (fls. 520/545).

4. Intimada em 27/11/2006 por via postal da decisão de primeira instância, conforme fls. 643, a recorrente apresentou recurso voluntário, em 21/12/2006 (fls. 672/699). Em síntese, o apelo recursal contém os seguintes argumentos de fato e de direito em face da decisão de piso que manteve intacto o crédito tributário:

> (i) os fatos geradores anteriores a julho/2001 foram alcançados pela decadência;
>
> (ii) em nenhum momento a recorrente se furtou à apresentação dos documentos solicitados pela autoridade fazendária, tendo colocado à disposição a documentação comprobatória da legalidade dos lançamentos contábeis a título de custos e despesas diversas, os quais, contudo, não foram analisados;
>
> (iii) a fiscalização afastou de maneira injustificada e imotivada o valor probante da escrita contábil da empresa, utilizando-se de registros da sua contabilidade para a cobrança de contribuições previdenciárias em duplicidade, em que o lançamento de ofício incide sobre adiantamentos de despesas com viagens (valores entregues) e prestação de contas do viajante quando do seu retorno (saldo não utilizado);
>
> (iv) a exigência fiscal é indevida, eis que há cobrança sobre valores de reembolsos e pagamentos de despesas operacionais da empresa, efetuadas para o desenvolvimento das atividades próprias da pessoa jurídica, com nítido caráter indenizatório, e não remuneratório;
>
> (v) em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, torna-se ilegítima a cobrança de multa e juros de mora no período que o contribuinte está acobertado pela decisão judicial; e
>
> (vi) em prol da verdade material, pugna pela juntada da documentação que acompanha a peça recursal.

5. Ressalto que à época, sob o amparo de decisão judicial em ação de segurança, foi dispensado o depósito recursal de 30% da exigência fiscal, substituído pelo arrolamento de bens (fls. 646/667 e 700/704).

6. Na sequência da instrução processual, e previamente ao envio à instância recursal, o Serviço de Contencioso Administrativo da extinta Delegacia da Receita Previdenciária determinou a baixa dos autos à autoridade lançadora para exame de comprovantes e notas/recibos a título de "adiantamento de viagens" juntados no apelo recursal (fls. 1.559).

6.1 A diligência foi cumprida nos termos propostos pela unidade preparadora, manifestando-se o agente fazendário pela retificação parcial do crédito tributário lançado, com base na aceitação de documentação comprobatória das despesas (fls. 1.576/1.578).

7. Por meio de petição protocolada em 14/05/2013, a recorrente solicitou a juntada das seguintes cópias de documentos (fls. 1.587/1.621):

> (i) Laudo Técnico Pericial acerca do arquivo utilizado pela fiscalização;
>
> (ii) acórdão com certidão de trânsito em julgado reconhecendo como domicílio fiscal da empresa o município diverso daquele em que foi procedida a fiscalização; e
>
> (iii) comprovantes que outras fiscalizações foram realizadas no domicílio fiscal da empresa, na cidade de Rio das Flores (RJ).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

8. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

9. De início, esclareço que resultantes da mesma ação fiscal foram lavrados inúmeros autos de infração e notificações de débito em face do sujeito passivo, ora recorrente, com formalização em separado (fls. 267/268). Alguns dos processos administrativos estão sendo julgados nesta mesma sessão do Colegiado, a exemplo dos Processos nº 12267.000318/2008-12 e 12267.000340/2008-54.

10. À vista disso, com a finalidade de manter a congruência decisória, em especial com o Processo nº 122267.000340/2008-54, que possui identidade na base de cálculo, há uma questão preliminar que impõe enfrentá-la antes de qualquer outra matéria do recurso voluntário.

11. Trata-se da decisão judicial prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF/2ª Região), no processo autuado originalmente sob o nº 2003.51.01.022430-0, já com trânsito em julgado, em que o Poder Judiciário considerou procedente o pedido da empresa, ora recorrente, para declarar como domicílio tributário a sua sede, na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, cidade de Rio das Flores, estado do Rio de Janeiro (fls. 1.591/1.598).

12. É verdade que o debate a respeito do domicílio fiscal, como argumento de defesa contra o lançamento de ofício, não foi matéria trazida expressamente em sede de recurso voluntário. Nada obstante, desde a impugnação, a recorrente contestou a regularidade dos atos praticados pela autoridade tributária, na medida em que alegou que toda a documentação referente aos lançamentos contábeis efetuados nas contas de "despesas com viagens" sempre esteve disponível à fiscalização. Eis um excerto do recurso voluntário, "in verbis" (fls. 675):

> *(...)*
>
> *Nesse sentido, entendeu o i. Julgador que a Empresa autuada não teria apresentado prova documental suficiente, ou, ainda, teria se negado a apresentá-la, razão pela qual seria válida a cobrança da contribuição previdenciária sobre todos os valores lançados a titulo de diversas despesas (custos vinculados com viagens e outras despesas administrativas).*

> *Todavia, não merecem prosperar tais argumentos, eis que a Requerente procedeu nos exatos termos da legislação vigente,* ***colocando à disposição da Fiscalização todos os documentos que comprovam a legalidade de seus lançamentos a titulo de custos e despesas diversas****, os quais, contudo, não foram analisados.*
>
> *(...)*

13. Além do que no final do ano de 2006, quando da protocolo do recurso voluntário, a recorrente não estava amparada por qualquer provimento judicial favorável proveniente da ação cadastrada sob nº 2003.51.01.022430-0, o que veio a acontecer somente com o acórdão do TRF/2ª Região, proferido em meados de 2007, o qual reformou a sentença de primeiro grau. Alguns meses depois, transitou em julgado a ação sob procedimento ordinário movida contra o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

14. Como se percebe do breve histórico, também resta caracterizada a existência de fato ou direito superveniente, a que alude o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cuja prova documental é aceita em momento processual ao ato de impugnação ou recursal, o que constitui motivo adicional para rebater a eventual qualificação de matéria preclusa.

15. Quando do início do procedimento de fiscalização levado a cabo no sujeito passivo, e isso está explicado no Relatório Fiscal (item 11, às fls. 265/267), a empresa questionou a determinação do agente fazendário para apresentação de documentos na sua filial da cidade do Rio do Janeiro, em razão de que o seu domicílio fiscal, conforme indicado no respectivo contrato social, localizava-se no estabelecimento sede situado na cidade de Rio das Flores (RJ), onde (fls. 479/483):

> *"se encontravam concentrados os documentos, livros e registros contábeis da empresa, que , como matriz, centraliza o acervo da mesma - com o objetivo, inclusive, de facilitar a concomitância dos procedimentos fiscais em todas as esferas (federal, estadual e municipal)".*

15.1 Segundo reclamou a empresa fiscalizada, tal situação fática e jurídica acabava por inviabilizar o fornecimento integral da documentação requisitada pelo Fisco no endereço da filial da empresa na cidade do Rio de Janeiro.

15.2 Em que pese os argumentos, o pleito do contribuinte foi indeferido administrativamente, com apoio em parecer da Procuradoria Geral Federal, que sustentou que a solicitação já era objeto de demanda judicial, na ação ordinária nº 2003.51.01.022430-0, com tramitação na Vara Federal do Rio de Janeiro, cuja sentença havia julgado improcedente a alteração do domicílio fiscal (fls. 484/494).

16. Diante da posição da Administração Tributária, a fiscalização prosseguiu na cidade do Rio de Janeiro, considerando o agente fazendário a filial ali situada como estabelecimento centralizador, local em que a empresa deveria manter à disposição os elementos necessários ao procedimento fiscal, direcionando todas as intimações para apresentação de documentos naquele local (fls. 267, "in verbis"):

> *(...)*
>
> *Portanto, a documentação deverá ser apresentada e ficar à disposição da fiscalização, durante todo o curso da ação fiscal,* ***no estabelecimento centralizador, que, no caso da MI Montreal, está situado na R. São José 90 9° andar - Centro - Rio de Janeiro/RJ*** *como se encontra expresso no corpo de todos os TIAD's emitidos e, em especial, no TIAD 11.*
>
> *(...)*

17. No curso do procedimento fiscal, a empresa continuou reafirmando a impossibilidade material de apresentação de todos os documentos na filial situada na Rua São José, cidade do Rio de Janeiro, dada a concentração dos arquivos na sede da empresa, localizada no município de Rio das Flores (RJ), tornando-se impraticável o deslocamento da documentação fiscal e contábil devido ao expressivo volume e ao espaço físico reduzido disponível no local indicado pela autoridade fiscal.

17.1 A título de exemplo, a solicitação especifica do agente fiscal por intermédio do item 25 do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) nº 18, de 23/05/2006 (item 4.3.4, do Relatório Fiscal), com respeito aos documentos relacionados ao reembolso de despesas de viagens representadas pelos pagamentos contabilizados nas contas contábeis "4.7.5.21" e "5.7.5.21" (fls. 206/207). A resposta da empresa está a seguir copiada (fls. 1.041/1.043, do Processo nº 12267.000318/2008-12): [1]

> *(...)*
>
> *25. Conforme explicitado na TIAD n° 11, em virtude da impossibilidade física de manutenção destes documentos na filial do Centro do Rio de Janeiro, em razão do seu vasto volume, estes encontram-se à disposição da Fiscalização na matriz da Empresa (Rua Capitão Jorge Soares, 4, Centro, Rio das Flores, RJ).*
>
> *(...)*

17.2 Como alternativa a empresa sugeriu a análise de documentos na sede da empresa, no município de Rio das Flores, ou o exame por amostragem da documentação na filial, segundo especificações da fiscalização. Não há notícias, contudo, que a autoridade lançadora alterou o seu procedimento de exigir, sem exceção, a disponibilização de todos os elementos comprobatórios na filial da cidade do Rio de Janeiro.

18. Pois bem. Voltando os olhos para o lançamento fiscal, verifico que o agente lançador considerou com salário indireto os valores correspondentes a reembolsos de despesas com viagens e estadas, efetuados a segurados empregados, de acordo com os registros contábeis, tendo em conta a falta de apresentação pela empresa dos respectivos documentos comprobatórios da natureza desses pagamentos realizados aos trabalhadores. Ante a negativa da empresa, apurou-se o crédito previdenciário utilizando-se da técnica do arbitramento, por meio de aferição indireta, com fulcro no prescrito pelo § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

[1] No TIAD nº 18, se faz referência às respostas dadas pela empresa ao TIAD nº 11, que estão anexadas às fls. 497/503.

18.1 Para melhor compreensão dos fundamentos do lançamento, copio abaixo alguns trechos do Relatório Fiscal, "in verbis" (fls. 258/268):

> *(...)*
>
> ***1.4*** *As contribuições lançadas nesta NFLD incidem sobre os valores registrados na contabilidade da* ***MI Montreal*** *a titulo de pagamentos de reembolsos de despesas com viagens e estadas, efetuados aos seus segurados empregados, nas contas contábeis* ***4.7.5.21 (Custos — Recursos Humanos — Custos Vinculados a Recursos Humanos — Viagens e Estadas) e 5.7.5.21 (Despesas Administrativas — Recursos Humanos — Custos Vinculados a Recursos Humanos — Viagens e Estadas)****, dentro do período fiscalizado, para os quais a empresa deixou de apresentar os documentos que teriam fundamentado os referidos lançamentos contábeis (os documentos que evidenciariam a política de reembolsos da empresa, as notas fiscais/faturas/recibos, a relação de segurados que se beneficiaram das despesas pagas, os relatórios e documentos de comprovação de despesas, ou seja, os Comprovantes de Pequenas Despesas - CPD's e os Resumos de Prestação de Contas - RPC's etc.). Esta conduta omissiva da empresa levou esta Fiscalização a considerar os valores dos pagamentos dos reembolsos de despesas, como* ***salários indiretos*** *pagos ou creditados aos seus segurados empregados.*
>
> *(...)*
>
> ***1.7****. A omissão da empresa em apresentar a documentação necessária, relativa ao tema, de modo a verificar sua conformidade com as exigências contidas na respectiva legislação, obrigou esta Fiscalização a considerar os valores pagos ou creditados em desacordo com a legislação pertinente, constituindo-se, desta forma, em salários indiretos pagos ou creditados aos seus segurados.*
>
> *(...)*
>
> ***4.5****. Considerando o disposto nos* ***subitens 4.1 a 4.4*** *esta Fiscalização se utilizou da prerrogativa contida no parágrafo 3° do artigo 33 da Lei N° 8.212/91, transcrito abaixo, efetuando o lançamento do crédito previdenciário por arbitramento, sendo as bases de cálculo das contribuições previdenciárias devidas apuradas pelo critério da aferição indireta.*
>
> *(...)*

19. A fim de justificar a recusa da sede contratual da empresa como sendo o seu domicílio tributário, o Fisco defendeu que a localidade escolhida pela pessoa jurídica tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal, já que escapava da atuação da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores do INSS, cuja competência era restrita à capital do estado do Rio de Janeiro. Porém, os motivos invocados pelo Fisco foram rechaçados pelo Poder Judiciário (fls. 1.592/1.598).

20. Com a decisão judicial transitada em julgado, proferida na ação de cunho declaratório nº 2003.51.01.022430-0, na qual a ampla defesa e o contraditório foram oportunizados à Administração Tributária, esgotou-se a controvérsia a respeito do domicílio tributário da recorrente, assim como do seu estabelecimento centralizador, revestindo-se a determinação judicial de efeitos "ex tunc".

21. Por outro lado, embora favorável ao pedido da recorrente, o provimento jurisdicional não tratou diretamente do lançamento de ofício realizado, tampouco estabeleceu qualquer consequência para o crédito tributário em discussão administrativa.

22. No entanto, além de vincular a Administração Tributária, a declaração de validade do domicílio eleito pelo sujeito passivo, conforme acórdão do TRF/2ª Região, acarreta a ilegalidade do atos praticados pela fiscalização que, desprovidos de justificação válida, desconsideram o estabelecimento da empresa localizado no município de Rio das Flores (RJ) como aquele onde a pessoa jurídica deveria manter os elementos necessários aos procedimentos fiscais, com obrigação legal de disponibilizá-los à fiscalização sempre que solicitados.

23. É inegável que o vício no procedimento fiscal tem relação direta com os fundamentos adotados para a autuação, haja vista que o lançamento de ofício está escorado na existência de conduta omissiva da empresa na apresentação de documentação comprobatória, autorizando a lei ordinária a constituição do crédito previdenciário, com inversão do ônus probatório quanto à natureza não remuneratória das parcelas apuradas pelo agente fiscal (art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991).

24. A postura do agente fiscal em exigir a apresentação dos documentos em estabelecimento, ainda que da mesma empresa, localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual mantinha a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, após a avaliação do caso concreto, evidente prejuízo ao autuado.

24.1 De fato, a conduta fiscal não implicou tão somente desrespeito às normas atinentes à realização de procedimento fiscal, concentradas que são, via de regra, no estabelecimento centralizador da empresa.

24.2 O procedimento fiscal dificultou, ou mesmo impediu, a apresentação dos documentos solicitados com vistas a prevalecer o caráter não remuneratório dos reembolsos de despesas aos segurados empregados, considerando-se o volume da documentação envolvida e a complexidade/custo da sua movimentação para a localidade diversa do estabelecimento centralizador do contribuinte, na cidade do Rio de Janeiro, conforme demandado pela fiscalização.

25. Não é qualquer vício que impõe a invalidade do ato administrativo, porquanto a declaração de nulidade pressupõe a comprovação e/ou demonstração do prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, o desenvolvimento da ação fiscal em estabelecimento distinto do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, reconhecido como eficaz pelo Poder Judiciário, compromete a licitude da fundamentação da infração fiscal.

26. O defeito do lançamento refere-se ao conteúdo do ato e, desse modo, está calcado em vício material. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, na sua origem, revela vício intrínseco, que fulmina o próprio fundamento do arbitramento por ausência de

apresentação de documentação comprobatória, de modo que a validade do lançamento somente seria possível por meio da edição de um novo ato administrativo com conteúdo alterado (motivação).

27. Cuida-se, no caso sob exame, de ato inconvalidável, ainda que possível a sua reedição, em princípio, a partir de nova descrição dos fatos com vistas à demonstração da plausibilidade da constituição do crédito tributário, desde que não escoado o prazo para o novo lançamento fiscal.

28. Por essa razão, é mister tornar nulo o lançamento fiscal, afastando a exigência fazendária, por vício material.

29. Deixo de analisar os demais argumentos de defesa do recurso voluntário contra a pretensão fiscal e decisão de piso, por absoluta desnecessidade para o deslinde do presente julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a nulidade do lançamento de ofício, por vício material.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess