



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

Processo n° 13617.000272/2007-98
Recurso n° 000000 Voluntário
Acórdão n° **2402-002.187 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente COMERCIAL PAIZÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

AFERIÇÃO INDIRETA – RAZOABILIDADE

A utilização do procedimento de aferição indireta é prerrogativa do fisco prevista em lei, porém, a sua utilização deve obedecer ao Princípio da Razoabilidade para que os valores apurados sejam os mais próximos possíveis dos efetivamente devidos. Representa vício no lançamento de natureza material a aferição efetuada com base em elementos pontuais que não representam a totalidade do período lançado

NULIDADE – VICIO MATERIAL

Considera-se vício material aquele que na lavratura de novo lançamento com o objetivo de saneá-lo altera os elementos intrínsecos do lançamento descritos no art. 142 do CTN, quais sejam, fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo. A descrição precária do fato gerador que resulta em dúvida quanto à sua própria existência se consubstancia em vício material

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o lançamento por vício material

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Walter Murilo Melo Andrade e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA até 11/1999 e Salário-Educação, INCRA, SEBRAE e SESCOOP, a partir de 12/1999).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 103/117), são fatos geradores das contribuições lançadas os pagamentos “por fora” e “horas extras” efetuados sem registros na contabilidade, cuja ocorrência foi verificada na análise de diversas reclamações trabalhistas, não incluídos nas Folhas de Pagamentos apresentadas pela empresa, cujos valores correspondentes ao presente levantamento e encontram-se lançados sob os seguintes códigos e títulos:

AF1 —AFERIÇÃO SOBRE FOLHA PAGTO — 01/1997 a 13/1998;

AF2 - AFERIÇÃO SOBRE FOLHA PAGTO – 01/1999 a 13/2006;

Além disso, também foram objeto de lançamento os valores pagos aos segurados apurados nas folhas de pagamento denominadas “extracontábeis” no período de 09/2000 a 01/2001 e 03/2001, as quais foram apreendidas por meio de Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos – AGD. Tais valores foram lançados no seguinte levantamento:

AFE - AFERIÇÃO SOBRE FP COM POR FORA

A auditoria fiscal informa que a empresa, mesmo considerando os pagamentos efetuados por fora, não respeitou o piso salarial da categoria.

Portanto, a auditoria fiscal efetuou o lançamento da contribuição por aferição indireta utilizando o seguinte critério:

Para os levantamentos AF1 e AF2, verificou-se através das Folhas de Pagamento com verbas "extracontábeis", que o percentual de pagamento por fora que era praticado regularmente perfazia 28,77% conforme Anexo X.

Aplicou-se tal percentual sobre os valores declarados na folha de pagamento e tal resultado foi confrontado com o piso da categoria sendo considerado como base o maior valor.

A partir daí, foi calculado o valor de 25 horas extras (número de horas extras mencionadas nas reclamações trabalhistas pagas com contumácia) às quais foi aplicado o adicional de 100% conforme previsão em convenção coletiva.

Também foram calculados os valores correspondentes a domingos e feriados trabalhados pois conforme comprovado nos processos trabalhistas trabalhou-se no período de

março/2001 a dezembro/2002, em média, dois domingos por mês com cinco horas em cada e todos os feriados, com exceção de 25 de dezembro, 1º de janeiro e Sexta-Feira da Paixão.

Do valor resultante, foram abatidos os valores existentes nas folhas de pagamento oficiais da empresa, cujas contribuições correspondentes não foram objeto de aferição e foram lançadas em outra notificação (DEBCAD 37.064.840-4).

De igual forma, a auditoria fiscal explica como efetuou o cálculo do salário de contribuição para o levantamento AFE.

A notificada teve ciência do lançamento em 10/05/2007 e apresentou defesa (fls. 325/361) a qual foi julgada parcialmente procedente conforme Acórdão nº 02-24.069 (fls. 913/926) da 6ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (MG) que reconheceu a decadência parcial até a competência 11/2001 pela aplicação do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Com o reconhecimento da decadência os levantamentos AF1 e AFE foram totalmente excluídos do lançamento, remanescendo parte do levantamento AF2.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 945/989) onde alega que o julgador de primeira instância não analisou todas as questões trazidas na impugnação.

Entende que para a verificação da decadência deveria ter sido considerado o art. 150, § 4º do CTN e não o art. 173, I do mesmo diploma legal.

Afirma que se trata de lançamento por homologação, uma vez que houve entrega das GFIPs nos prazos estabelecidos para cumprimento da obrigação acessória.

Argumenta que houve cerceamento de defesa pelo indeferimento da perícia solicitada a qual seria necessária para a busca da verdade material.

Alega que todos os documentos apreendidos referem-se ao estabelecimento de propriedade, desde setembro/2000, do Sr. Antônio Heleodoro dos Santos Júnior quotista da empresa Comercial Santos e Mourão Ltda, na Av. Pedro II, 436 - Curvelo/MG, nada tendo haver com a autuada, uma vez que é estabelecida na Praça Mauá, 200.

Aduz que como os documentos apreendidos são das competências setembro/2000 a dezembro/2000, janeiro/2001 e março/2001, tais elementos devem ser desprezados, não servindo para embasar arbitramento de períodos futuros, uma vez que tais fatos estão excluídos do mundo jurídico em face da decadência.

Informa que a empresa Comercial Santos e Mourão Ltda e/ou seus diretores utilizaram o nome da Comercial Paizão Ltda, foi por sua conta e sem a autorização da notificada, assumindo o risco de suas atitudes.

Alega que consta na decisão recorrida que os documentos apreendidos são anteriores à cisão, uma vez que essa ocorreu em 26/03/2001 e os documentos apreendidos referem às competências setembro/2000 a dezembro/2000, janeiro/2001 e março/2001. Afirma que a efetiva separação dos estabelecimentos (Av. Pedro II e Praça Mauá), ocorreu em setembro/2000 e não em março/2001, pela verdade dos fatos.

Aduz que atos e fatos praticados após a cisão, exclusivamente pela Comercial Santos e Mourão Ltda, foram utilizados para penalizar e apurar contribuições previdenciárias, por aferição indireta da notificada, o que não se pode concordar.

Alega que na peça fiscal foram apuradas 25 horas extras para todos os funcionários, entretanto nem todos faziam horas extras e a fiscalização não provou que todos funcionários faziam horas extras, nem tão pouco que continuam laborando em horários extraordinários. Argumenta, também, que, não há provas de pagamento de horas extras, após março/2001, não podendo a fiscalização presumir que esses pagamentos perpetuaram até a presente data.

Questiona o adicional de 100% para as horas extras quando entende que o percentual aplicado deveria ser de 50%.

Argumenta que não foram abatidos os valores recolhidos em reclamações trabalhistas.

Afirma que a fiscalização, para apurar a aferição indireta baseou-se em reclamações trabalhistas de empregados que foram admitidos e demitidos em outra pessoa jurídica.

Alega que as seguintes ações trabalhistas constam nos relatórios fiscais, entretanto, a notificada não é Reclamada, conforme comprovam-se pelos acompanhamentos processuais anexos (Carla Cristina Pinto; Geraldo Anísio Silva e Hélio Hipólito de Almeida).

Assim, se a notificada não é parte na ação trabalhista, não pode a fiscalização basear-se nelas para penalizar a requerente, sob pena de ferir os mais elementares princípios de direito.

Todos empregados admitidos após 31/12/2000, constantes nos relatórios fiscais são de única e exclusiva responsabilidade da empresa Comercial Santos e Mourão Ltda e sua sucessora Paiva Simões e Prates Ltda.

Por fim, alega que a multa aplicada seria confiscatória e que deveria ter sido aplicada uma única sanção, por tratar de infração de natureza continuada. Além disso, alega que os relatórios fiscais não explicitaram suficientemente os fatos, dificultando sobremaneira a defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento foi efetuado por aferição indireta em razão da auditoria fiscal ter se convencido de que a recorrente efetuava pagamentos por fora a seus empregados, bem como efetuava pagamentos de horas extras sem a devida contabilização.

Pode-se verificar que o lançamento efetuado baseou-se em reclamações trabalhistas onde os reclamados informaram o recebimento de valores por fora e horas extras, bem como em folhas de pagamento não contabilizadas apreendidas no período de 09/2000 a 01/2001 e 03/2001.

Relativamente ao levantamento efetuado com base nos documentos apreendidos, denominado AFE, este foi totalmente abrangido pela decadência reconhecida pela decisão de primeira instância.

Infere-se que a auditoria fiscal efetuou a apuração de valores pagos por fora e horas extras a todos os empregados, relativamente ao período de 01/1997 a 12/2006, com base nas reclamações trabalhistas verificadas e nos documentos apreendidos, os quais, conforme informado compreendem somente as competências de 09/2000 a 01/2001 e 03/2001.

De igual sorte, cumpre salientar que todas as reclamações trabalhistas elencadas pela auditoria fiscal foram ajuizadas no ano de 2003 o que leva à conclusão de que para período posterior a tal exercício não foi trazida qualquer prova da manutenção da conduta da recorrente em efetuar pagamentos extra folha sem a devida contabilização.

A meu ver, não foi observado o princípio da razoabilidade quando da realização do lançamento por aferição indireta.

Levando em conta, basicamente depoimentos prestados em ações trabalhistas, a auditoria fiscal concluiu que a empresa efetuava pagamentos por fora em média de 28,77%, bem como efetuava pagamentos de 25 horas extras mensais a todos os empregados e em todo o período e efetuou o lançamento das contribuições incidentes sobre os valores aferidos com base no exposto.

Não se pode olvidar que entre os Princípios Básicos da Administração Pública está o da Razoabilidade e Proporcionalidade, que segundo Hely Lopes Meirelles “determina nos processos administrativos, a observância do critério de adequação entre os meios e os fins, cerne da razoabilidade, e veda imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”;

Assim, entendo que o critério para aferição utilizado pela auditoria fiscal resultou em valores desproporcionais aos efetivamente devidos, não se revestindo da razoabilidade necessária.

Assevere-se que não se está atestando que a empresa não efetuou pagamentos por fora durante todo o período, apenas não há elementos de demonstrem com convicção tal ocorrência na totalidade do período em questão.

A precária demonstração da ocorrência do fato gerador é vício insanável do lançamento.

Quanto à natureza do vício existente no lançamento, permito-me transcrever trecho do voto apresentado no acórdão nº 2402-001.543, de lavra do Dr. Nereu Miguel Ribeiro Domingues que explica com propriedade a diferenciação entre vício formal e material.

Cumprе inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: “É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: “O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³: “O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

³ Tôrres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se compor a linguagem para a comunicação jurídica⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

*Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.*

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analisando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os

⁴ Tôrres, op. cit. p. 346.

requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênia para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se*

Da análise do caso concreto, pode-se inferir que se trata de vício material, ou seja, sequer se tem a certeza da existência do fato gerador, um dos elementos intrínsecos do lançamento descritos no art. 142 do CTN, quais sejam, fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso para ANULAR o lançamento por vício material.

É como voto.

Ana Maria Bandeira