



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13971.003999/2007-98
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.855 – 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado 43 SA GRÁFICA E EDITORA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/12/2006

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. RECONHECIMENTO DE VÍCIO. NATUREZA FORMAL.

Na eventualidade de insuficiência de motivação para fundamentar o procedimento do aferição indireta, uma vez reconhecida a existência de vício, esse deve ser considerado como de natureza formal.

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, para considerar a natureza do vício como formal, restando prejudicada a apreciação da matéria “amostragem”, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam

Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 785/797, contra o acórdão nº 2301-002.993, julgado na sessão do dia 15 de agosto de 2012 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/12/2006

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA/ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO SUFICIENTE PARA A PRÁTICA DO ATO.

É aplicável à apuração do crédito previdenciário a aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91. Contudo, o procedimento somente será acobertado pelo manto da legalidade, caso haja a devida motivação para a prática do ato, pelo fiscal. Sob pena de haver o cerceamento do direito de defesa, plenamente assegurado pela legislação tributária a todos os contribuintes.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Como destacado pela Câmara *a quo*:

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a seus empregados, e a referente à 15% sobre o valor total das notas fiscais emitidas por cooperativa médica.

Conforme Relatório da NFLD (fls.111) é fato gerador da contribuição lançada, o pagamento de remuneração de empregados em forma de utilidade, intitulado “plano de saúde UNIMED”, extensivo aos seus familiares.

Consta ainda que notificada foi contratante dos serviços médicos e odontológicos da UNIMED e UNIDONTO respectivamente e deixou de recolher a totalidade da contribuição patronal a seu cargo, corresponde a 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto da Nota Fiscal, sendo objeto do lançamento apenas a diferença de contribuição devida, correspondente ao valor incidente sobre a parcela custeada pelos empregados e dirigentes, descontada de suas remunerações.

A autoridade lançadora informa que arbitrou o débito, amparando-se no § 3º do art. 33, da Lei 8.212/91, uma vez que, apesar de solicitado por meio de TIAD, a empresa não apresentou a relação dos valores do plano de saúde dos familiares de seus empregados por ela custeados, deixando de discriminar os valores relativos aos empregados e os valores somente dos cônjuges e dependentes, por competência.

Inconformada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial buscando rediscutir a aferição indireta sem motivação e a amostragem, apresenta como paradigma os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 2402-002.044

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2006

Ementa: AFERIÇÃO INDIRETA – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO – NULIDADE – VÍCIO FORMAL

A apuração dos fatos geradores por meios indiretos é medida excepcional e só deve ser utilizada diante da impossibilidade de utilização de meios diretos.

Representa nulidade por vício formal o fato de o crédito tributário ter sido constituído por meios indiretos sem que haja motivação para tal, ou seja, sem que tenha ocorrido qualquer das hipóteses ensejadoras do procedimento previstas na legislação

Acórdão nº 1801-00.413

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Exercício: 2004, 2006, 2007

NULIDADE. AUSÊNCIA/RASURA DATA E HORA NO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há que se considerar cerceamento de defesa o fato de o Auto de Infração conter rasura ou ainda ausência na data e hora de sua emissão, visto que a data da ciência do ato administrativo é que importa para a contagem dos prazos decadenciais e prescricionais.

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. AMOSTRAGEM. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A fiscalização pode no exercício de suas funções checar as operações da empresa por amostragem, o que não se confunde com a apuração dos valores da receita bruta conhecida considerados no arbitramento do lucro efetuado para os efeitos da exigência fiscal.

Conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 818/822, foi dado seguimento dado seguimento ao REsp da PGFN nos seguintes termos:

*Com fundamento nos artigos 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, e tendo em vista a competência do Presidente da Câmara recorrida para decidir sobre a admissibilidade, conforme art. 68, §1º, do Anexo II, desse Regimento, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto Fazenda Nacional, para que sejam rediscutidas as matérias: (a)- **afereção indireta sem motivação - efeitos; e (b) - amostragem.***

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões de e-fls. 860/871 alegando a ausência de interesse recursal da PGFN, em razão do julgamento do RE 595.838, julgado na sistemática da repercussão geral, que declarou a inconstitucionalidade da contribuição exigida nos autos.

Após, o Contribuinte impetrou um Mandado de Segurança (024104-29.2018.4.01.3400), na Justiça Federal do Distrito Federal, e obteve a segurança para a inclusão em pauta do processo:

*"Ante o exposto, **concedo a segurança** requerida pela impetrante, para determinar à autoridade impetrada que promova os atos processuais legais para o julgamento do Recurso Voluntário e Recurso Especial interposto nos autos dos Processos Administrativos Fiscais n. 13971.003996/2007-54 e 13971.003999/2007-98, respectivamente, no prazo de 30 (trinta) dias.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, mas é importante destacar a impossibilidade de conhecimento da segunda matéria.

A discussão relacionada a aferição indireta sem motivação e seus efeitos, está mantida de acordo com o despacho de admissibilidade.

Não entendo que haja similitude fática no que diz respeito à amostragem.

A matéria em discussão é (a) aferição indireta sem motivação - efeitos.

Antes, destaco a seguinte informação referente ao lançamento efetuado:

Depreende-se da leitura dos autos que o fisco exige contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas concedidas aos segurados empregados em forma de utilidade – “Plano de Saúde UNIMED e Plano Odontológico –

*UNIODONTO”. Aduziu, ainda, que os planos foram estendidos aos cônjuges e dependentes, o que não estaria abarcada pela não incidência prevista no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, configurando-se, assim, pagamento de salário na forma utilidade. **Por fim, os serviços foram prestados por cooperativa, devendo, portanto, ser aplicada a exação trazida no art. 22, IV, da Lei 8212/91.***

Depreende-se, ainda, que o lançamento foi realizado por intermédio de aferição indireta, perpetrado pelo fisco ante a constatação de que o contribuinte não teria entregue toda a documentação exigida.

Assim, entendo que deve ser mantido o *a quo*:

Depreende-se da leitura dos autos que o fisco exige contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas concedidas aos segurados empregados em forma de utilidade – “Plano de Saúde UNIMED e Plano Odontológico – UNIODONTO”. Aduziu, ainda, que os planos foram estendidos aos cônjuges e dependentes, o que não estaria abarcada pela não incidência prevista no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, configurando-se, assim, pagamento de salário na forma utilidade. Por fim, os serviços foram prestados por cooperativa, devendo, portanto, ser aplicada a exação trazida no art. 22, IV, da Lei 8212/91.

Depreende-se, ainda, que o lançamento foi realizado por intermédio de aferição indireta, perpetrado pelo fisco ante a constatação de que o contribuinte não teria entregue toda a documentação exigida.

O contribuinte “insurge-se, ainda, contra o procedimento de aferição indireta adotado pela fiscalização, alegando que o dispositivo legal invocado não se aplica à hipótese de aferição indireta pretendida, e que o § 6º do art. 33, da Lei 8.212/91 é exaustivo e deve ser interpretado restritivamente, e autoriza a adoção do arbitramento ou aferição indireta apenas nas hipóteses de ausência de registro do movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e ausência de registro do faturamento e do lucro, o que não ocorreu no caso em tela”.

É aplicável à apuração do crédito previdenciário a aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91. Contudo, o procedimento somente será acobertado pelo manto da legalidade, caso haja a devida motivação para a prática do ato, pelo fiscal, sob pena de haver o cerceamento do direito de defesa, plenamente assegurado pela legislação tributária a todos os contribuintes.

Com todo o respeito àqueles que divergem do meu posicionamento, entendo que o fisco não trouxe nos autos

motivação suficiente para determinar o procedimento de aferição indireta.

Preocupa a adoção do arbitramento pelo fiscal pelo simples fato de o contribuinte não ter confeccionado documento que separasse os valores custeados pela empresa daqueles pagos em relação aos cônjuges e dependentes. Eis a transcrição do relatório fiscal:

“Neste sentido foi pedido ao contribuinte relação dos valores custeados pela empresa, discriminando os valores relativos aos empregados e os valores somente dos cônjuges e dependentes, por competência. Entretanto, conforme informou a esta auditoria, a empresa não possui gerenciamento destes valores de forma segregada para empregados e dependentes e cônjuges, o que motivou a lavratura do Auto de Infração 37.118.0686, pelo fato de não ter apresentado a relação solicitada”.

É evidente que a empresa não teria tal documento, pois considerava a totalidade dos pagamentos como plano de saúde, bem como não há norma que obrigasse a recorrente a adotar o gerenciamento dos valores exatamente na forma exigida pelo fisco.

De igual modo o lançamento de débito por arbitramento é medida que deve ser adotada pela fiscalização em situações extremas e, mesmo assim, é preciso que a autoridade teça em seu relatório justificativa razoável para motivar a adoção e o alcance do procedimento.

*A simples transferência do ônus para a empresa da entrega de documentos relacionados aos dependentes dos empregados contraria o disposto no art. 142 do CTN (“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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).*

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e no mérito, em NEGAR-LHE provimento, mantendo a decisão recorrida.

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, dele divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Extrai-se do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (fls. 818/822) que as matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado são as seguintes: a) aferição indireta; e b) amostragem.

A parte do lançamento que aqui se discute diz respeito a plano de assistência médica mantido pela Recorrida, em benefício de empregados, cônjuges e dependentes até 14 anos de idade. Entendeu a autoridade autuante que a isenção referida na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não é extensiva à parte do plano de assistência médica destinado a cônjuge e demais dependentes e que, por essa razão, tais valores estariam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Destaca-se no Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 112/119) que mesmo solicitada à Contribuinte a relação dos valores custeados pela empresa a título de plano de saúde, com a discriminação do montante relativo aos empregados e aquele destinado a cônjuges e dependentes, essas informações não foram prestadas, o que motivou o arbitramento da exigência fiscal.

Não obstante, entendeu o Colegiado Recorrido que o Fisco não havia apresentado motivação suficiente para fundamentar o procedimento do aferição indireta, pois a empresa não teria como confeccionar o documento solicitado, visto considerar que a totalidade dos valores despendidos com o plano de saúde estava abrangida pela isenção. Segundo consta do voto condutor da decisão recorrida:

De igual modo o lançamento de débito por arbitramento é medida que deve ser adotada pela fiscalização em situações extremas e, mesmo assim, é preciso que a autoridade teça em seu relatório justificativa razoável para motivar a adoção e o alcance do procedimento.

*A simples transferência do ônus para a empresa da entrega de documentos relacionados aos dependentes dos empregados contraria o disposto no art. 142 do CTN (“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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**).*

Aduz ainda o Relator do acórdão desafiado que “*em alguns casos a autoridade fiscal se utiliza de cálculo realizado por amostragem, o que dificulta ainda mais a própria defesa do contribuinte, contaminando todo o lançamento fiscal*”.

Não obstante os argumentos insertos no *decisum* atacado, dispunha o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

À luz de referido dispositivo, a autoridade autuante solicitou do Sujeito Passivo os documentos necessários à apuração dos tributos devidos, mas tais documentos não foram disponibilizados. Decerto, ao órgão fiscalizador não restou outra alternativa senão estimar o montante do crédito tributário utilizando-se do procedimento de aferição indireta, isto é, a não apresentação dos elementos necessários à definição da base de cálculo das contribuições previdenciárias constitui-se em fundamento suficiente para utilização do arbitramento, com amparo no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

Além do que, a obrigatoriedade de apresentação de documentos e esclarecimentos necessários à fiscalização encontra-se expressamente prevista em lei, nesse sentido é o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal – DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

[...]

Com efeito, a solicitação de documentos e esclarecimentos relacionados à parte do plano de saúde destinada a cônjuges e dependentes não implica transferência de ônus para empresa, tampouco contraria o art. 142 ou qualquer outro dispositivo do Código Tributário Nacional. Trata-se de prerrogativa legalmente estabelecida, colocada a disposição do Fisco de modo a possibilitar o e exercício de seu mister.

Em vista disso, não vejo irregularidade alguma na metodologia de aferição indireta utilizada no curso do procedimento fiscal.

Contudo, o pleito da Fazenda Nacional é para que “*seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar a decisão recorrida no sentido de se reconhecer a natureza formal do vício quanto à aferição indireta*”. Assim, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento está contaminado por vício de nulidade, considero ser esse de índole formal.

Por fim, uma vez reconhecido que na parte da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito relativa ao levantamento FP3 (Contribuição sobre a Folha de Pagamento – remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados da empresa em forma de utilidade – Plano de Saúde **UNIMED**), o lançamento deve ser anulado em virtude de vício formal, resta prejudicada a apreciação da matéria “amostragem”.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dou-lhe provimento considerar como formal a natureza do vício que macula o lançamento, restando prejudicada a apreciação da matéria “amostragem”.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho