



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.000410/2007-37
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-011.020 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
W K R COMERCIO E SERVICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/04/2002

RECURSO DE OFÍCIO. INADMISSIBILIDADE. INFERIOR AO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício quando o valor do crédito exonerado for inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação pelo CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/04/2002

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente)

Relatório

Cuidam-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário de fls. 250/259, interpostos contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 224/231, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Contribuições devidas à Seguridade Social e relativas à parte da empresa, adicional para o SAT, dos segurados e as devidas a Terceiros, conforme NFLD nº 35.832.906-0, de fls. 02/45, consolidada em 05/07/2005, relativa a fatos geradores ocorridos no período 03/1999 a 04/2002, com ciência do RECORRENTE em 08/07/2005, conforme AR de fl. 70.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 9.518.698,58, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora.

De acordo com o Relatório Fiscal, acostado às fls. 59/63, o presente lançamento foi efetuado através de aferição indireta, com base no art. 33, § 3º, da Lei 8.212/91, pois a contribuinte não disponibilizou os documentos solicitados pela autoridade fiscal. Assim, esclarece que o crédito tributário foi apurado com base nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços sujeitas a Retenção de 11%, objeto do levantamento ANF:

Levantamento	Descrição
ANF	Salário de Contribuição aferido com base nas Notas Fiscais sujeitas a Retenção de 11% no período de 03/2003 a 12/2003.

A fiscalização informa que o cálculo do presente débito, devidamente demonstrados em planilhas do anexo 1 e 2 (fl. 64/69) foi aferido foi realizado da forma que segue abaixo descrita:

5. A planilha de cálculo (anexo 1) apresenta a forma pela qual se chegou aos valores lançados. A coluna A enumera o valor bruto das notas fiscais sujeitas a retenção de 11% prevista na lei 9711/98 constantes do Subsídio Fiscal especificado no item 7 deste relatório. A coluna B é resultado da aplicação de 40% sobre o valor bruto das notas

fiscais sujeitas a retenção listado na coluna A. A coluna C são os valores constantes das Folhas de Pagamento apresentadas pela empresa (valores já levantados no levantamento FP constante da NFLD 35.789.668-8). A coluna D é a diferença entre os valores aferidos e os valores constantes das Folhas de Pagamento e que foi lançada no levantamento ANF como salário de contribuição aferido indiretamente.

A coluna E, conforme prevê o art. 617 da Instrução Normativa N. 100 de 18 de dezembro de 2003, apresenta a contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, onde foi aplicada a alíquota mínima, sem limite e sem compensação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). A coluna F apresenta o desconto de empregado constante das Folhas de Pagamento (valores já levantados nos levantamentos FP constantes da NFLD 35.789. 667-0). A coluna G é a diferença entre os valores aferidos e os valores constantes das Folhas de Pagamento e que foi lançada no levantamento ANF como contribuição do segurado empregado incidente sobre o salário de contribuição aferido indiretamente.

6. A competência 13/2000 foi aferida com base na média dos valores brutos das Notas Fiscais do ano de 2000, em função de não termos nenhuma informação do referido ano. Em consequência desta média as colunas SC AFERIDO e DESC EMP AFERIDO foram preenchidas da mesma maneira como o especificado no item 5 acima (SC AFERIDO - 40% do valor bruto da NF; DESC EMP AFERIDO - 8% do SC AFERIDO).

7. O anexo 2 apresenta a planilha que relaciona as notas fiscais (constantes do Subsídio Fiscal especificado no item 9) emitidas pela empresa com as seguintes colunas: competência; data de emissão da nota; número da nota; valor bruto da nota; destaque da retenção de 11% na NF; valor da retenção no tomador de serviço; data do recolhimento da retenção pelo tomador de serviço; descrição dos serviços prestados. A cada mudança de competência foram apresentados subtotais dos valores brutos das NF.

8. Nas competências onde os valores aferidos foram inferiores aos valores da Folha de Pagamento, a fiscalização manteve apenas estes últimos, sem aferir qualquer remuneração com base nas Notas Fiscais de prestação de serviço.

[...]

15. Para fins de cômputo de créditos para a empresa em questão, foram considerados os valores constantes em conta corrente de recolhimentos feitos em GRPS (Guias de Recolhimento da Previdência Social) e GPS (Guia da Previdência Social). Também foram considerados os valores lançados como créditos na Dívida Ativa do INSS números 557664179 (Fase: Opção Refis/Exigibilidade Suspensa), 557664365 (Fase: Opção Refis/Exigibilidade Suspensa) e 557664284 (Fase: Crédito Liquidado Por Guia) cujos documentos de origem (CDF - Confissão de Dívida Fiscal) possuíam os números 326198750 de 11/05/1998, 326198741 15/05/1998 e 326198733 de 11/05/1998, respectivamente. Além destes a fiscalização computou o crédito 600064301 que foi incluído em Parcelamento Especial. Todos os valores constantes dos créditos acima relacionados encontram-se discriminados no Relatório de Documentos Apresentados - RDA.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 75/82, juntamente com posterior pedido de perícia, às fls. 157/159. Ante a clareza e precisão didática do resumo da

Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

5. Notificada por via postal em 08/07/2005, a notificada apresentou defesa administrativa em 25/07/2005, às fls. 74/81, expondo, em síntese:

5.1. Inicia discorrendo sobre os princípios da ampla defesa e do contraditório.

5.2. Cita o art. 142 do CTN e aduna arestos acerca dos atributos que conferem legitimidade ao lançamento fiscal, destacando a importância da verdade material.

5.3. Defende a prejudicial de decadência em relação à constituição de crédito que comporta competências anteriores a julho de 2000.

5.4. No mérito, propõe a inconstitucionalidade do método indireto de aferição ou presunção na determinação de obrigações tributárias, alegando agressão ao princípio da tipicidade cerrada do fato gerador. Colaciona o conceito do método de amostragem da Enciclopédia Britânica em abono de sua tese.

5.5. Afirma que há inexatidão de grande parte do quantum apurado, propondo que houve omissão fiscal com a rejeição de deduções tais como o salário família.

5.6. Alega cerceamento de defesa decorrente de inexatidão material e excesso de exação.

5.7. Discorre amplamente sobre os princípios basilares da Administração Pública.

5.8. Por fim, propõe perícia, indica contador, requer produção de mais provas e suplica que se anule o lançamento.

Da conversão do julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRP em Duque de Caxias/RJ entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fl. 162, nos seguintes termos:

Sugiro retorno dos autos, em diligência, para que o Auditor notificante recalcule os valores devidos.

2. Os valores deste lançamento foram deduzidos do lançamento 35.832.908-6, quando na realidade, os valores declarados em GFIP, valores que são reconhecidos como confissão de dívida, constantes daquele lançamento, é que deveriam ser abatidos deste lançamento

3. Com a dedução dos valores declarados em GFIP, o anexo 1, fls. 63, que demonstra o crédito apurado será alterado. Assim, entendo que a retificação deverá ser processada através de Despacho Decisório, contendo o novo anexo 1, a ser elaborado pelo Auditor Notificante, e ser aberto novo prazo de defesa.

4. Ao elaborar o novo quadro, o Auditor notificante terá que considerar as alterações das NFLD 35.789.668-8 e 35.789.667-0

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório, de fl. 165, juntando aos autos planilha anexa, informando o que segue:

2) Analisando as informações apresentadas pelo Serviço de Contencioso Administrativo, a fiscalização concorda que devem ser feitas retificações no débito acima.

3) Em anexo é apresentada uma planilha onde constam as seguintes colunas:

- "VR TOTAL NF SVÇ" - somatório de todas as notas fiscais constantes da planilha 1 por competência;

- "SC AFERIDO" - é o resultado da aplicação de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais sujeitas a retenção listadas na coluna anterior;

- "668 (Já corrigido)" - são os salários de contribuição constantes das Folhas de Pagamento e lançadas na NFLD 35.789.668-8;

- "DIF SC DGFIP A LANÇAR" - é a diferença entre os salários de contribuição declarados em GFIP e os salários de contribuição constantes da Folha de Pagamento lançados na NFLD 37.008.430-6.

- "DIF SC NDGFIP" - é a diferença entre os salários de contribuição constantes da Folha de Pagamento e os salários de contribuição declarados em GFIP lançados na NFLD 37.008.431-4.

- "Novo SC Aferido" - a partir das informações das três colunas anteriores deduzimos estas do "SC AFERIDO" para termos os valores constantes desta coluna, o que seriam os valores a serem lançados caso não houvesse a NFLD 35.832.906-0.

- "SC Lançado NFLD 906 (Incorreto)" - são os salários de contribuição lançados na NFLD 35.832.906-0 de forma incorreta, que serão substituídos para menor nesta ação fiscal.

- **"Correto SC NFLD 906" - são os corretos salários de contribuição aferidos constantes da coluna "Novo SC Aferido" que devem ser considerados nesta NFLD.**

- "SC Aferido a Lançar" - são os valores lançados na presente Notificação oriundo da coluna "Novo SC Aferido" e não aproveitado na NFLD 35.832.906-0.

Em análise da diligência, a DRF em Nova Iguaçu expediu Despacho Decisório, de fls. 169/170, com o fim de prestar esclarecimentos acerca das alterações efetuadas no presente lançamento, bem como em demais NFLD's (DEBCADS: 35.789.667-0, 35.789.668-8 e 35.832.906-0), dando novo prazo à RECORRENTE para apresentação de defesa.

Devidamente intimado em 07/02/2008, mediante AR de fl. 186, para se manifestar sobre a diligência, o RECORRENTE deixou transcorrer o prazo sem apresentar suas razões.

Em nova análise da celeuma, a DRJ no Rio de Janeiro II, às fls. 196/197, entendeu pela nova conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Após análise da defesa e da diligência e na tentativa de efetuar os aceitos necessários, verificou-se que não existe nos autos FORCED demonstrando as alterações efetuadas no crédito apurado.

A planilha fiscal, de fls. 165/167, apresenta na coluna intitulada "Correto SC NLF 906" as bases de cálculo que deverão ser mantidas no presente lançamento, no entanto não aparece a parcela mantida da contribuição dos segurados, que foi lançada individualmente pelo notificante, impossibilitando a retificação no sistema informatizado.

Dessa forma, é necessário que retornem os autos ao autor do procedimento a fim de que este elabore planilha especificamente para esta NFLD, contemplando os valores como foram apurados no lançamento (Salário-de-Contribuição- 01 e parcela de segurados - 11); os valores excluídos destas duas rubricas a cada competência e os valores mantidos de cada uma delas ao final, permitindo que se identifiquem as alterações implementadas apenas nesta NFLD.

Deve ser elaborado, ainda, FORCED a partir destas informações com todos os valores mantidos (modalidade apuração). Vale destacar que no FORCED “apuração”, devem ser registrados inclusive os valores para os quais não houve retificação, posto que se está demonstrando a nova constituição do crédito apurado.

Cabe observar que para as competências até 11/1999, que foram atingidas pela decadência consoante Súmula nº 08 do STF, não há necessidade de manifestação por parte da autoridade fiscal, uma vez que estas serão excluídas da NFLD.

Em resposta, a DRF em Nova Iguaçu apresentou relatório, à fl. 206, informando o que segue:

1) Analisando as informações solicitadas pela Diligência DRJ/RJ2/7ª Turma nº. 100/2008, constante das fls. 195, a fiscalização informa que foram utilizados os mesmos valores constantes das-planilhas fls. 165 a 167 para fins de obtenção dos Corretos Salários de Contribuição da NFLD 35.832.906-0 DE 05/07/2005 apurados na Diligência anterior.

2) Conforme solicitado pela Diligência, segue em anexo uma planilha onde estão registrados os seguintes dados/Colunas:

- SC Lançado NFLD 906 (Incorreto) - Salário de Contribuição lançado originalmente na NFLD 35.832.906-0;

- Correto SC NFLD 906 - Correto Salário de Contribuição conforme especificado nas fls. 164, 168 e 169;

- Contr. Prev. sobre Correto SC NFLD 906 - Contribuições Previdenciárias calculadas sobre o correto salário de contribuição especificado acima. Para as contribuições do empregado, da empresa, do SAT e de Terceiros foram aplicadas as alíquotas de 8%, 20%, 3% e 5,8% respectivamente;

- CREDITOS NFLD 35.832.906-0 - Estes créditos são aqueles considerados pelos SAFIS (Sistema de Auditoria Fiscal) na originária NFLD 35.832.906-0 conforme pode ser observado no DAD (Discriminativo Analítico do Débitos) fls. 4 a 10;

- Contr. Prev. sobre Correto SC NFLD 906 a lançar - Estas contribuições foram apuradas através da diferença entre “Contr. Prev. sobre Correto SC NFLD 906” e “CREDITOS NFLD 35.832.906-0” a fim de que se obtenha as reais contribuições devidas. Esta coluna é a que foi considerada pela fiscalização para confecção do FORCED.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 224/231):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/04/2002

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais.

TRIBUTARIO. PREVIDENCIARIO. PRAZO DECADENCIAL. SUMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. REVISAO DO LANÇAMENTO.

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE

Não é o foro administrativo o apropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais utilizados nos lançamentos de crédito tributário. Usurpação de função. Art. 109 da Constituição Federal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências 03/1999 a 06/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador, contado nos termos do art. 150, §4º do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento, que ocorreu em 08/07/2005.

Ademais, esclareceu acerca da exclusão, deste lançamento, de alguns valores já declarados em GFIP e a transferência do respectivo crédito tributário para cobrança através de outra NFLD (35.832.908-6), conforme Demonstrativo Analítico de Débito Retificado – DADR de fls. 232/237.

Em face de tal decisão, a autoridade julgadora recorreu de ofício.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ por meio de intimação enviada em 27/07/2010 (fls. 245/246), mas não consta dos autos o Aviso de Recebimento (AR) para confirmar a data do recebimento, conforme fl. 261. Assim, apresentou o recurso voluntário, de fls. 250/259, mediante postagem, em 30/08/2010 (fl. 249).

Preliminarmente, apresenta razões acerca da atividade vinculada de lançamento para a constituição de créditos tributários, nos termos do art. 142 do CTN, ao tempo em que alega ser exíguo o prazo de 30 dias para apresentar defesa, haja vista que existem acusações referentes a anos, além de ter pedido pericial negado. Assim, afirma ter havido cerceamento do seu direito de defesa.

No mérito, alega a inconstitucionalidade do procedimento de aferição indireta e cita princípios do Direito Administrativo para, ao final, requerer a anulação do lançamento.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Admissibilidade

Em face do acórdão proferido pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ houve Recurso de Ofício, uma vez que foi reconhecida a procedência de parte das alegações do contribuinte. Neste sentido, o acórdão de primeira instância retificou o débito, exonerando parte do crédito tributário para R\$ 912.025,95 (valor relativo ao principal do crédito tributário, sem contemplar a multa e juros).

Preliminarmente, devo apontar que o recurso de ofício **não** preenche condições de admissibilidade, posto que o valor exonerado pela DRJ é inferior ao valor de alçada, hoje fixado em R\$ 15.000.000,00 pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, em vigor no dia 01/02/2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão **exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

(...)

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Para efeitos de verificar o valor de alçada adstrito ao conhecimento do recurso de ofício, deve ser levado em consideração apenas o valor do tributo (principal) e encargos de multa, não computando-se os juros, conforme dispõe o art. 1º da Portaria MF nº 02/2023.

Desta forma, considerando que o valor exonerado pela DRJ a título de contribuição (obrigação principal) e encargos de multa foi correspondente a R\$ 4.644.946,47 (representado pela diferença entre R\$ 5.775.858,64 e R\$ 1.130.912,17 – fl. 237), tem-se que o montante exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido para os recursos de ofício.

Esclareço, também, que deve ser aplicado o valor de limite de alçada vigente à época da apreciação pela segunda instância, nos termos da Súmula nº 103 do CARF:

Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Com isso, não merece conhecimento o recurso de ofício, restando definitiva a decisão da DRJ na parte em que julgou procedente a autuação.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Admissibilidade

Conforme fl. 261, o AR relativo à intimação da contribuinte acerca do acórdão da DRJ foi extraviado. Contudo, ainda de acordo com a mesma fl. 261, a intimação foi enviada à contribuinte em 27/07/2010 (fls. 245/246). Neste sentido, na ausência do AR, considera-se feita a intimação 15 dias após a sua postagem, conforme art. 23, §2º, II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

(...)

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

Portanto, considerando que a contribuinte foi intimada em 11/08/2010, tem-se como tempestivo o recurso voluntário apresentado, mediante postagem, em 30/08/2010, razões por que dele conheço.

Importante esclarecer que o RECORRENTE não apresentou quaisquer razões de mérito a fim de se defender do lançamento. Em seu recurso, replicou as razões genéricas apresentadas em sede de impugnação.

Sendo assim, não pode ser considerada como impugnada matéria sobre a qual o contribuinte deixe de se pronunciar/defender expressamente em seu recurso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (processo administrativo fiscal):

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Analisa-se, adiante, as questões de defesa apresentadas no recurso voluntário.

PRELIMINAR

A RECORRENTE alega que o prazo de 30 dias para apresentar defesa é exíguo, haja vista que existem acusações referentes há anos, além de ter pedido pericial negado. Ademais, tece razões acerca da atividade vinculada de lançamento para a constituição de créditos tributários, ao tempo em que afirma ter havido cerceamento do seu direito de defesa, inclusive em razão da negativa do seu pleito pericial.

Pois bem, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Ademais, cabe ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal, ou seja, apenas a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Entende-se descabido o argumento de cerceamento do direito de defesa em fase procedimental em que impera o princípio inquisitório, no qual a pretensão fiscal ainda não está consolidada, pois quando o sujeito passivo apresenta impugnação e revela conhecimento sobre as imputações que lhe são feitas e os elementos nas quais se baseiam é afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto ao prazo para apresentar impugnação, o Decreto nº 70.235, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prevê o que segue:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou **impugná-la no prazo de trinta dias**;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Portanto, o prazo é legal e não viola os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Verifica-se ainda que o processo foi convertido em diligência por mais de uma vez e a RECORRENTE foi devidamente intimada para a apresentar defesa, mas restou inerte, sem apresentar nenhuma manifestação nos autos, durante todo o procedimento, que foi muito superior ao prazo de 30 dias previsto na legislação supra.

Ou seja, no presente caso, constata-se que a RECORRENTE teve a oportunidade de esclarecer os fatos e apresentar os documentos que entendesse necessário para afastar o lançamento, não havendo prejuízo, ofensa ao contraditório ou ampla defesa.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Com relação à perícia, como supracitado, o presente processo foi convertido em diligência por mais de uma vez e devidamente revisado, sendo a RECORRENTE intimada para se manifestar acerca da diligência realizada e, como já dito, restou inerte.

Além do mais, cabe ainda ressaltar que a diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Diante do exposto, entendo que foi respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa da RECORRENTE, não havendo razão para a nulidade do presente lançamento.

MÉRITO

A RECORRENTE vai de encontro ao método utilizado para realização do cálculo do presente crédito tributário, por alegar que a fundamentação legal permissiva da aferição indireta (art. 33, § 5º, da Lei 8.212/91) utilizada pela fiscalização não cabe ao presente caso, ao tempo em que alega a inconstitucionalidade de tal procedimento.

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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, arbitrar 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.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado 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*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3º 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

- O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;
- O arbitramento é uma medida extremamente excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;

De acordo com o relatório fiscal o presente levantamento foi efetuado através de aferição indireta, tendo em vista que a empresa não disponibilizou os documentos solicitados

pela Auditoria Fiscal, referentes ao período aludido, conforme atestam os TIADs (Temas de Intimação de Apresentação de Documentos) anexos ao levantamento.

A fiscalização ainda especificou a forma de aferição do cálculo do presente crédito.

A RECORRENTE, em mais de uma oportunidade, restou inerte em apresentar os documentos necessários para a devida aferição do cálculo do crédito em questão.

Dessa forma, inquestionável a impossibilidade de auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar, tendo em vista a não apresentação dos documentos necessários, sendo plenamente justificável o arbitramento das contribuições previdenciárias, com base na hipótese prevista no art. 33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/199.

Ressalte-se que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, como bem expõe a RECORRENTE, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, não merece reparo o lançamento, na medida que foram detidamente demonstrados todos os fatos que motivaram a constituição do crédito tributário. Neste sentido, caberia ao RECORRENTE apresentar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento. Portanto o contribuinte deve demonstrar, com base nas provas (documentos hábeis e idôneos) e de forma mais elucidativa possível, quais os valores não poderiam ter servido de base de cálculo para o presente lançamento, ou ainda ter demonstrado erro na apuração da base de cálculo, etc.

Referida prova não foi trazida aos autos nem sequer foi alegada, o que era dever do contribuinte pois a ele cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Quanto a alegação de inconstitucionalidade do procedimento de aferição indireta, entendo ser aplicável a Súmula CARF nº 02 e o caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e não reconheço a competência desta Turma para se manifestar sobre essa questão.

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por:

- (i) NÃO CONHECER do recurso de ofício, em razão de o valor excluído ser inferior ao limite de alçada; e
- (ii) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assim, deve ser integralmente mantida a decisão da DRJ.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim