



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

**Processo n°** 19515.720104/2014-76  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.473 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrente** ALBATROZ SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2003

DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES. SOLICITAÇÃO. RECUSA. SONEGAÇÃO. APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. ARBITRAMENTO. IMPORTÂNCIA DEVIDA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação solicitada, ou sua apresentação deficiente, a autoridade tributária poderá apurar a base de cálculo das contribuições, mediante arbitramento, e lançar de ofício a importância devida.

LANÇAMENTO. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO. DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Tendo o lançamento tributário sido realizado em estrita observância à legislação de regência, com a devida ciência ao contribuinte e abertura de prazo para defesa, não há que se falar em violação ao direito de defesa.

ALEGAÇÃO GENÉRICA DE RECOLHIMENTO. SEM DEMONSTRAÇÃO. INCAPAZ DE INFIRMAR. LANÇAMENTO FISCAL.

A alegação genérica, imprecisa e sem qualquer demonstração de que teriam sido recolhidos valores suficientes para quitar as obrigações tributárias apuradas pela fiscalização não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

LANÇAMENTO ANULADO. VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. MERA CORREÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DO LANÇAMENTO ANULADO. NÃO SUJEIÇÃO. NOVO PRAZO.

Em havendo anulação de lançamento por vício formal, há reabertura do novo prazo de cinco anos para a realização de lançamento substitutivo, com vistas, meramente, à correção do vício formal, iniciando-se a contagem do prazo na data em que se tornou definitiva a decisão anulatória, não cabendo a aplicação do prazo decadencial a que estava sujeito o lançamento anulado.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.  
CONTRIBUIÇÕES. SEGURIDADE SOCIAL. SÚMULA CARF Nº 4.

Incidem juros moratórios, à Taxa Selic, sobre os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre os quais se incluem as contribuições devidas à Seguridade Social e as contribuições devidas a Entidades e Fundos denominados Terceiros, estando tal entendimento em acordo com a Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Gregorio Rechmann Junior, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da Resolução de fls. 272 e seguintes, deste Conselho:

Trata-se de julgamento de recurso voluntário (fls. 207/264), interposto pelo sujeito passivo contra decisão de primeira instância (fls. 190/203), que declarou improcedente a sua impugnação apresentada contra os Autos de Infração - AI integrantes do processo acima referenciado.

Os lançamentos correspondem à exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social (AI n.º 37.383.813-1) e para outras entidades ou fundos (AI n.º 37.383.814-0).

De acordo com o relatório fiscal de fls. 121/123, os lançamentos foram efetuados em substituição à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD n.º 35.580.452-2, anulada por vício formal em julgamento administrativo de segunda instância.

Vale frisar que a declaração de nulidade da NFLD foi determinada pelo Acórdão n.º 2401002.498, de 20/06/2012, tendo entendido o colegiado do CARF que o erro na indicação da existência ou não de declaração dos fatos geradores na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP representa erro não passível de retificação, que acarreta na nulidade do lançamento por vício formal.

Voltando ao relatório, ali se afirma que o fato da empresa não haver disponibilizado toda a documentação solicitada durante o procedimento de auditoria acarretou na lavratura de AI por descumprimento de obrigação acessória, além de apuração da base de cálculo por aferição indireta.

Acerca da metodologia utilizada para apuração da matéria tributável, assim se pronunciou o fisco:

6.3 - Nos casos em que não foram apresentadas as folhas de pagamento referente às notas fiscais/faturas ou os valores das remunerações eram muito aquém dos valores mínimos estabelecidos, a base de cálculo foi obtida tendo como base 40% das notas fiscais/faturas e foram lançadas na coluna " folha pagamento ". Os cálculos estão demonstrados na "planilha NFLD 35580452-2," em anexo.

A empresa foi cientificada da decisão a quo em 05/11/2014 (fl. 205) e apresentou recurso em 05/12/2014, trazendo as alegações que em síntese reproduzo.

#### **Discrepâncias e inovações em relação ao lançamento substituído decadência**

Apresentando os números da apuração fiscal para as competências 01/1999 e 02/1999, o sujeito passivo sustenta que as alterações promovidas pelo fisco no lançamento em relação ao original vão além da correção do vício que ensejou a sua declaração de nulidade.

Acrescenta que a planilha colacionada ao lançamento substitutivo demonstra ter sido feito uma apuração mais aprofundada, além de que há divergência nos números apresentados.

Conclui que tal inovação implica em considerar os AI sob enfoque como novos lançamentos, que devem respeitar os prazos decadenciais previstos no art. 150, § 4.º do CTN.

Assim, os lançamentos teriam sido integralmente fulminados pela decadência, posto que se referem ao período de 01/1999 a 01/2003 e a cientificação dos mesmos somente ocorreu em 06/02/2014.

### **Apresentação de documentos**

Para a recorrente, o acórdão da DRJ equivocou-se ao cancelar a aferição indireta em razão da falta de apresentação de documentos solicitados pelo fisco, posto que há informações nos autos do lançamento originário dando conta de que teriam sido apresentados todos os documentos exigidos pela fiscalização.

### **Nulidade por afronta aos princípios da legalidade, da tipicidade e da verdade material**

Para que surja o crédito tributário consubstanciado no lançamento é indispensável que a obrigação tributária, da qual resulta o crédito, seja consequência da realização de um fato imponível que se ajuste em todos os seus contornos a uma hipótese de incidência prevista em lei.

Os fatos com que a autoridade fiscal pretende embasar os lançamentos, inexistem ou, no mínimo, não foram quantificados com exatidão. Nesse sentido, não pode a norma jurídica incidir sobre uma simples "suspeita" ou "suposição".

A desconsideração de documentos apresentados viola o princípio da verdade material, cuja observância é obrigatória no processo administrativo tributário. Além de que a aferição indireta, da forma como praticada, compromete a higidez do crédito tributário que se encontra superdimensionado.

### **Nulidade por ausência de vinculação e de suporte fático**

O fato gerador, conforme definido no CTN, deve ser um fato cujas características em tudo se identifiquem com a descrição constante na lei. No caso em apreço, não se configurou o fato gerador pretendido pela autoridade lançadora, o que gerou uma autuação por presunção. Além de que houve arbitramento por aferição indireta, com respaldo em instrução normativa, instrumento sem força para instituição de sanções e penalidades.

### **Ônus da prova**

Não basta que o fisco alegue ter ocorrido o fato gerador, é imperioso que se comprove a sua real ocorrência, através de provas, evidências ou indícios, estes últimos nas hipóteses de presunção legal, o que não é o caso. Na espécie inexistem provas, evidências ou indícios.

### **Insubsistência dos fundamentos ensejadores da nulidade do lançamento original**

Em que pese o entendimento do acórdão que cancelou o lançamento original ter ido no sentido de que ocorrera vício meramente formal, há que se considerar que a indicação errônea da fundamentação não constitui mera formalidade, afetando sim a essência do lançamento.

O fisco ao apontar que o lançamento está fundamentado em informações "declaradas em GFIP" induz o sujeito passivo a se

defender desta circunstância, se esta indicação está incorreta, é evidente que se trata de vício substancial.

### **Identificação de recolhimentos não computados e conexão entre processos**

O sujeito passivo apresenta a relação de todas as NFLD lavradas durante a ação fiscal, para concluir pela existência de conexão entre os débitos sob questão e a NFLD n.º 35.580.453-0 (PAF n.º 18186.000179/2007-14).

Alega que para a competência 12/1999 não há correspondência entre os valores apropriados para todos os débitos e as quantias que foram efetivamente recolhidas, apresenta cálculos.

Conclui que as divergências apontadas, que se reproduzem em todas as outras competências, tornam os dois lançamentos nulos ou improcedentes.

### **Inclusão de valores que não correspondem a remuneração**

Os lançamentos devem ser declarados improcedentes, uma vez que as contribuições incidiram sobre valores que são discriminados pela legislação como não integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### **Erro na base de cálculo**

A aferição indireta foi justificada para casos em que as remunerações constantes em folhas de pagamento estariam "muito aquém dos valores mínimos estabelecidos", todavia, o fisco não mencionou no relatório fiscal quais esses parâmetros e critérios que autorizariam a aferição indireta.

No seu entender tal omissão representa causa de nulidade/improcedência do lançamento.

### **Não cabimento da aferição indireta**

O salário-de-contribuição foi obtido por aferição indireta como sendo correspondente a 40% do valor constante nas notas fiscais de prestação de serviço. Ocorre que os pressupostos considerados para a adoção deste procedimento excepcional não correspondem à realidade.

Aponta que o relatório da NFLD substituída afirma que foram examinadas, dentre outros documentos, folhas de pagamento, ao passo que o relato que acompanha os AI sob exame afirma que não teriam sido apresentadas algumas folhas.

Todavia, em diligência realizada no processo relativo à NFLD substituída, o fisco afirmou que:

*“Em diligência à empresa foi solicitada a apresentação dos documentos que deram origem às folhas de pagamento relativas ao período 01/99 a 01/2003, conforme TIAD em anexo, tendo sido apresentados: os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas, As GFIPS/DEFIPS mês a mês e demais documentos solicitados.(g.n.)*

O mesmo ocorreu em relação ao processo conexo, NFLD n.º 35.580.4530.

Isso leva à conclusão que na diligência foram apresentados os documentos que permitiriam aferir diretamente as remunerações, o que derruba a justificativa para adoção do procedimento de aferição indireta no presente caso.

### **Inexatidão das afirmações do fisco acerca do valor da remuneração**

Citando o exemplo da Nota Fiscal emitida para a tomadora de serviços CODERP, para o mês de maio de 1999, conforme planilha de fl. 37, procura demonstrar que o salário médio por trabalhador foi de R\$ 3.250,80, o qual jamais pode ser considerado aquém daquele praticado no mercado de trabalho.

Nesse sentido, conclui que o pressuposto utilizado pelo fisco para justificar o arbitramento não se sustenta.

### **Divergência entre documentos produzidos pelo fisco**

Menciona a existência de divergência entre bases de cálculo apresentadas nas planilha de fls 36/45 com aquela juntada às fls. 123/138, o que levaria inexoravelmente à conclusão de que o lançamento é impreciso e de que não deve prevalecer sua presunção de veracidade.

### **Outros erros apontados**

Acrescenta que o fisco incorreu em erro ao mencionar que as notas fiscais deveriam constar das folhas de pagamento, em absoluta contrariedade às normas contábeis, que obrigam apenas a sua escrituração nos livros.

As planilhas apresentadas pelo fisco são insuficientes para fundamentar os lançamentos. A correta caracterização do fato gerador e mensuração das bases de cálculo não poderiam prescindir de indicação do total de segurados, além dos termos e valores dos contratos de prestação de serviços firmados com as tomadoras da recorrente, dentre outros elementos.

### **Contribuições a terceiros**

Sendo demonstrada a im procedência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tal fato também torna sem substância a apuração das contribuições para outras entidades e fundos.

**Multa**

Não comprovada a ocorrência de infração, incabível a aplicação da norma sancionadora, devendo-se, portanto, afastar a imposição da multa ou, alternativamente, a relevação da penalidade.

Ao final, pediu a declaração de nulidade ou insubsistência dos lançamentos, a exclusão da multa e limitação dos juros a 1% am.

O processo foi juntado por conexão ao de n.º 18186.000179/200714, conforme se vê do despacho de fl. 269.

O julgamento do feito foi convertido em diligência, para julgamento em conjunto com o processo conexo, PAF 18186.000179/2007-14. Veja-se:

A pedido deste Julgador, o processo sob discussão foi juntado ao de n.º 18186.000179/200714, tendo em vista a clara conexão existente entre os feitos.

Considerando que o processo considerado conexo foi convertido em diligência, conforme Resolução n.º 2402000.584, exarada nesta mesma sessão, deve-se também converter o presente julgamento em diligência, de modo que os feitos tenham tramitação conjunta e sejam julgados na mesma ocasião.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

**1 Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

**2 Esclarecimentos iniciais**

Exceto no tocante aos juros moratórios, a impugnação está centrada em afirmações que dizem respeito à nulidade do lançamento. Tais afirmações foram basicamente reprisadas em sede de recurso voluntário e serão analisadas e julgadas a seguir.

**3 Da nulidade do lançamento**

Como afirmado, o sujeito passivo, desde a impugnação, vem defendendo que o lançamento seria nulo, pelas variadas razões expostas na defesa e reafirmadas em seu recurso voluntário.

Realmente, e no entender deste relator, o fisco arbitrou a base de cálculo das contribuições de forma ilegal. Deve-se observar que o CARF, ao declarar a nulidade do lançamento originário, por vício formal, não chegou a enfrentar essa questão, de tal maneira que sobre ela não houve trânsito em julgado. Vale transcrever, nesse contexto, parte do voto condutor do acórdão proferido no PAF 18186.000182/2007-38, relativo ao lançamento anulado:

*Noto, todavia, que não há em nenhum dos discriminativos apresentados pelo fisco uma demonstração de como as guias de pagamento foram apropriadas. Ocorre que os dois relatórios que apresentam os recolhimentos efetuados e a apropriação dos valores recolhidos, o RDA – Relatório de Documentos Apresentados e o RADA – Relatório de Apropriação dos Documentos Apresentados, não foram acostados pelo fisco.*

*Impossível, diante dessa omissão, se saber onde foram alocados todos os recolhimento efetuados, mormente nessa ação fiscal, em que foram lavradas quinze NFLD.*

*Diante dessa constatação, ficamos diante de duas alternativas, quais sejam:*

*baixar o processo em diligência pela quarta vez, para que o fisco possa acostar relatório demonstrativo da apropriação das guias de recolhimento ou declarar a nulidade do lançamento, em razão do vício de cerceamento do direito de defesa do administrado.*

*A solução que adotamos em dois outros processos originados na mesma ação fiscal (18186.000133/200703 e 18186.000179/200714) foi remeter o processo à Auditoria para que se juntasse demonstrativo de apropriação das guias recolhidas em nome do sujeito passivo.*

*Todavia no presente caso, vejo que há um erro que ficou evidente logo na primeira solicitação de diligência fiscal. É que o fisco adotou para o levantamento FG4 a codificação “Declarado em GFIP”, esse procedimento teve como repercussão a alteração no percentual de multa, ficando a mesma reduzida, nos termos do revogado § 4.º do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, verbis:*

*Art. 35 (...)*

*§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*(...)*

*Todavia, considerando-se que a remuneração foi obtida por aferição indireta não haveria como tais fatos geradores terem sido declarados na GFIP, ficando evidente o erro cometido pelo fisco.*

*Diante dessas constatações, acho que a melhor saída é declarar a nulidade do lançamento, neste caso, por vício formal, haja vista que o vício situou-se em elemento que não tem vinculação com os fatos geradores ou com a base tributável, referindo-se a incorreção na classificação do lançamento, o que, sem dúvida, não representa erro substancial.*

O presente lançamento, de natureza substitutiva, é relativo às contribuições incidentes sobre as remunerações e foi efetuado ao argumento de que o sujeito passivo não teria apresentado as folhas de pagamento, ou então os valores das remunerações seriam muito aquém dos valores mínimos estabelecidos.

Da narrativa dos fatos, constante do relatório fiscal de fls. 121 e seguintes, extrai-se o seguinte:

#### **6 - NARRATIVA DOS FATOS**

6.1- Durante a ação fiscal desenvolvida pelas auditoras matr. 6.937.857 e matr. 0936537, foram verificadas folhas de pagamento, recibos de férias, rescisões de contrato de trabalho, guias de recolhimentos da previdência social e notas fiscais/faturas.

6.2- Embora intimada através do TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos , datado de 27/03/2003, a empresa deixou de apresentar parte dos documentos solicitados o que resultou na lavratura do Auto de Infração – 35.510.678-7, por descumprimento de obrigações acessórias e a apuração do débito por aferição indireta.

6.3 – Nos casos em que não foram apresentadas as folhas de pagamento referente às notas fiscais/faturas ou os valores das remunerações eram muito aquém dos valores mínimos estabelecidos, a base de cálculo foi obtida tendo como base 40% das notas fiscais/faturas e foram lançadas na coluna " folha pagamento ". Os cálculos estão demonstrados na "planilha NFLD 35580452-2," em anexo.

Todavia, no PAF conexo sob o nº 18186.000179/2007-14, a autoridade fiscal expressamente asseverou, à fl. 210, que o sujeito passivo teria apresentado os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas, as GFIPs mês a mês e demais documentos solicitados, conforme TIAD em anexo. Veja-se:

Em diligência à empresa foi solicitada a apresentação dos documentos que deram origem às folhas de pagamento relativas ao período 01/99 a 01/2003, conforme TIAD em anexo, tendo sido apresentados: os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas, as GFIPS/SEFIPS mês a mês e demais documentos solicitados.

A fiscalização não se limitou a afirmar que foram apresentadas as folhas de pagamento, tendo afirmado sim que foram apresentadas "*todas as folhas de pagamento respectivas*", donde se destaca a expressão todas - a indicar a totalidade - e a expressão respectivas - a indicar que também seriam relativas às notas fiscais anteriormente mencionadas.

O TIAD à que se referiu o agente fazendário está à fl. 208 do PAF conexo e nele se observa a extensão da documentação solicitada (vide abaixo), a qual teria sido apresentada pelo contribuinte, o que derrui a assertiva feita no relatório do lançamento substitutivo, segundo a qual a empresa não teria apresentado a documentação.

- Cartão de CNPJ de todos os estabelecimentos
- Contrato social e alterações
- DIRPJ/DIPJ e comprovantes de entrega
- Livro Diário
- Livro Razão
- Plano de contas
- Comprovantes de recolhimento: DARP/GRPS/GPS
- Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos)
- GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações
- Recibos de aviso prévio e de férias
- Recibos e fichas de salário-maternidade e atestados médicos
- Registro de empregados
- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS
- Rescisões de contrato de trabalho
- Tabela de incidência gerada pelo sistema de folha de pagamento
- Termos de responsabilidade e fichas de salário-família
- Acordos, convenções e dissídios coletivos
- Apólices de seguro de vida
- Comprovante(s) de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT
- Comprovantes de fornecimento de vale-transporte
- Regulamento da concessão de diárias de viagem
- Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros
- Notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados
- Processos judiciais movidos contra o INSS ou a SRP

CONFIRMADO  
ORIGINAL  
Município de São Paulo, SP  
Mat. 0.935.782

De outro modo, o relatório fiscal é demasiadamente sucinto e a fiscalização não conseguiu demonstrar as razões fáticas e jurídicas que permitiriam concluir que os valores das remunerações estariam muito aquém dos valores mínimos estabelecidos.

Chama a atenção, aliás, essa expressão "*muito aquém dos valores mínimos estabelecidos*". Ela é genérica e não indica quais seriam os valores mínimos e nem quem teria estabelecido tais montantes. À outra conclusão poderia se chegar se a administração tivesse demonstrado, de forma minimamente circunstanciada, que as remunerações declaradas pelo sujeito passivo não condiziriam com os valores reais pagos e que a precariedade da documentação seria insuficiente para quantificá-las.

O § 3º do art. 33 da Lei 8212/91 preleciona que 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.

Esse dispositivo está inspirado no art. 148 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará a base de cálculo do tributo 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.

Neste caso, todavia, há uma informação expressa no PAF conexo segundo a qual a recorrente teria apresentado a documentação, conforme TIAD em anexo.

Portanto, como o presente lançamento está calcado num arbitramento que se revela, aos olhos deste relator, ilegal, deve ser cancelado o crédito tributário nele constituído.

Dos precedentes deste Conselho, depreende-se que só é admissível o arbitramento quando houver recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente. Veja-se - com destaques:

[...]

*NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DEMONSTRAÇÃO IMPOSSIBILIDADE AFERIÇÃO DIRETA NOS DOCUMENTOS OFERTADOS PELA CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.*

*De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, §§ 3º e 4o, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por arbitramento somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta da base de cálculo de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples constatação de pequenos equívocos na escrituração contábil ou mesmo mínimas divergências nos valores informados em GFIP e folhas de pagamento, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento, mormente quando a documentação ofertada pela autuada no decorrer do procedimento fiscal ou nos documentos de arrecadação seriam suficientemente capazes de determinar as remunerações dos segurados, fatos geradores das contribuições ora indevidamente lançadas por aferição indireta.*

[...]

*Recurso de Ofício Negado; Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*(Número do Processo 10166.723934/2013-15; Nº Acórdão 2401-004.471, julgado em 16/08/2016)*

Se este Conselheiro for vencido neste ponto, cabe acrescentar que não procedem as demais alegações de nulidade por afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade, por ausência de vinculação e de suporte fático, etc.

Abstraindo-se a questão relativa à ilegalidade do arbitramento, a autoridade lançadora identificou o fato gerador das contribuições e determinou a matéria tributável, tendo, ainda, identificado o sujeito passivo e proposto a aplicação da penalidade correspondente. Como bem destacado pela decisão de piso, "não se cogita de dúvidas quanto a ocorrência do fato gerador tributado, mas, tão somente, acerca da falta de elementos para precisar a expressão de seu elemento valorativo – expressão econômica do fato gerador referente à base de cálculo".

Por outro lado, a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu à recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; a autuação foi devidamente motivada nos demais aspectos e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; a autuação ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; não houve nenhum prejuízo para

os direitos de defesa e do contraditório da recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Dito de outra forma, e tirante a questão do arbitramento, a fiscalização transcorreu dentro da mais restrita legalidade e não houve qualquer inobservância ao direito de defesa da recorrente.

Em desfecho deste tópico, e como bem decidido pela DRJ, a alegação genérica e imprecisa de que teriam sido recolhidos valores suficientes para quitar as obrigações tributárias não deve ser provida, pois a administração fazendária fez a devida apropriação dos valores previamente adimplidos pelo sujeito passivo, como consta textualmente no relatório fiscal. A título elucidativo, veja-se o disposto no item 8 do relatório da autuação:

8. Consta anexo a este relatório, a planilha "Apropriação GPS", onde estão demonstradas as apropriações dos recolhimentos e retenções de 11% nos Autos de Infração lavrados na fiscalização encerrada em junho/2003. Para a elaboração do discriminativo tomou-se como base o conta corrente analítico da empresa, extraído dos sistemas de arrecadação da Receita Federal do Brasil, onde estão relacionados os recolhimentos, individualizados por GPS recolhida e separados por rubricas. Foram desconsiderados os recolhimentos referentes a reclamações trabalhistas (código de recolhimento 2909), pagamentos de ACAL - acréscimos legais e os recolhimentos efetuados após a lavratura da NFDL, recolhimentos estes, identificados no discriminativo - Apropriação das GPS, na coluna "obs 1". Com base nos dados das planilhas demonstrativas dos valores apurados, anexos ao relatório fiscal das NFDL's - 35580.452-2 e 35.580.453-0, as GPS foram apropriadas, nas respectivas NFDLs, conforme coluna "obs. 2". Na coluna "obs.1" constam também informações sobre os recolhimentos, se são referentes à folha de pagamento ou retenção de 11% e o número da nota fiscal. Após análise dos recolhimentos verificou-se que nas competências 01/1999 e 02/1999, constam valores que não foram considerados no levantamento inicial e portanto procedemos a retificação, conforme demonstrado abaixo:

#### 4 Da decadência

Não procede a alegação de decadência.

Ao contrário do que afirma e sugere a recorrente, o novo lançamento é meramente substitutivo do anterior lançamento anulado por vício formal e não houve introdução de novos critérios jurídicos, nem mesmo no elemento quantitativo. Tão-somente foram apropriados os valores que a fiscalização, quando do lançamento originário, não havia apropriado, o que representa mera correção de erro de fato, e não correção de erro de direito apta a ensejar a introdução de novos fundamentos no ato administrativo.

Nesse ponto, deve-se observar que a fiscalização apenas agiu de boa-fé; e ela obviamente não pretendia efetuar um lançamento maculado com os mesmos erros de cálculo do lançamento originário.

E não cabe rediscutir se o vício identificado pelo CARF, na decisão que anulou o lançamento originário, seria formal ou material, pois já ficara decidido, sob o abrigo da coisa julgada, que o vício seria formal. Não houve, por nenhuma das partes, a interposição de recurso para alterar o que ficara decidido naquela primeira ocasião e a matéria obviamente fez coisa julgada.

Em havendo anulação de lançamento anterior por vício formal, há reabertura do prazo para lançamento, com início de sua contagem na data em que se tornar definitiva a decisão que julgou pela anulação.

Na doutrina, é uníssono o entendimento segundo o qual essa norma implica a reabertura do prazo extintivo, como demonstra o professor Leandro Paulsen, ao transcrever os excertos dos professores Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro e Ives Gandra da Silva Martins<sup>1</sup>.

Em verdade, a inexistência de qualquer celeuma doutrinária e mesmo jurisprudencial a esse respeito provavelmente se deva à clareza do dispositivo legal, como se vê abaixo:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Logo, nega-se provimento ao recurso voluntário neste ponto.

## 5 Dos juros moratórios

A tese da recorrente relativa aos juros moratórios é rechaçada pela Súmula CARF nº 4.

Desde 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, entre os quais se incluem as contribuições devidas à seguridade social e as contribuições devidas a terceiros (Lei 11457/07, arts. 2º e 3º), são calculáveis, no período de inadimplência, de acordo com a SELIC:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Logo, nega-se provimento ao recurso neste ponto.

## 6 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade do lançamento. Se vencido for na preliminar, voto, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, p. 1164.

## Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Acompanho o Relator nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à ilegalidade do arbitramento.

Antes de considerações outras, esclarecemos que todos os números de página, citados no presente voto vencedor, dizem respeito ao processo 18186.000182/2007-38, que corresponde ao primeiro lançamento fiscal, o qual foi anulado por vício formal, pelo CARF, em 20/6/12, segundo o Acórdão nº 2401-002.498, fls. 339 a 345.

Pois bem, na falta de apresentação de documentos ou pela sua apresentação deficiente, a autoridade tributária pode lançar, de ofício, a importância devida. Essa é a inteligência que se extrai da Lei 8.212, de 24/7/91, art. 33, § 3º, tanto em sua redação vigente ao tempo do primeiro lançamento, quanto em sua redação vigente ao tempo do lançamento substitutivo, senão, vejamos:

### Primeiro lançamento

*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. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

*[...]§ 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.*

### Lançamento substitutivo

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*[...]*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Em seu voto, sustenta o Relator que o arbitramento realizado seria ilegal, uma vez que a justificativa para a sua realização, ou seja, a falta de apresentação de documentos, teria sido afastada (ou desacreditada) pela informação fiscal de fls. 188 a 189, que assim dispôs:

*Em diligência à empresa foi solicitada a apresentação dos documentos que deram origem às folhas de pagamento relativas ao período 01/99 a 01/2003, conforme TIAD em anexo, tendo sido apresentados: os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas, as GFIPS/SEFIPS mês a mês e demais documentos solicitados.*

Se levarmos em conta, unicamente, essa informação fiscal, de fato, o arbitramento parece não ter se justificado, porém, dado que estamos falando de cancelamento de crédito tributário, devemos empreender uma análise mais rigorosa dos autos, que é o que faremos a partir de agora.

Para tal, convém trazermos à baila, inicialmente, a informação consignada no relatório fiscal, fls. 33 a 34, referente ao primeiro lançamento (consolidado em 27/6/03), e que ensejou a apuração das contribuições por aferição indireta:

*3.1- A empresa embora notificada através do TIAD (Termo de Intimação para Apresentação de Documentos), datado de 27/03/2003, deixou de apresentar a documentação pertinente aos fatos abaixo relacionados o que ensejou a lavratura do Auto de Infração n 35.510.678-7, levando esta fiscalização a apurar o presente débito através da aferição indireta.*

*3.2- As diferenças de remunerações pagas aos segurados empregados, apuradas através do cálculo de 40% (quarenta por cento) sobre as Notas Fiscais/Faturas da empresa, quando não foram apresentadas as Folhas de Pagamentos correspondentes as referidas Notas Fiscais/Faturas discriminados na Planilha "Empresas com Valores Calculados em 40%" em negrito a coluna FOPAG, parte integrante do presente.*

*3.2.1- Os casos em que a coluna FOPAG não aparece em destaque, foi usado o mesmo critério (40%), tendo em vista que a Folha de Pagamento apresentada era muito aquém do valor mínimo legalmente estabelecido.*

Segundo se extrai dessa transcrição, não obstante ter sido intimada por meio de TIAD<sup>2</sup>, a empresa deixou de apresentar parte das folhas de pagamento e apresentou folhas de pagamento com valores "muito aquém do valor mínimo legalmente estabelecido", o que levou a fiscalização a apurar as contribuições por meio de aferição indireta, sendo considerado, como base de cálculo, o percentual de 40% do valor das notas fiscais/faturas emitidas.

---

<sup>2</sup> Segundo a informação fiscal de fl. 46, do processo 18186.000182/200738, o TIAD (Termo de Intimação para Apresentação de Documentos), o TIAF (Termo e Início da Ação Fiscal), o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) e os contratos da empresa seguem em anexo ao Debcad nº 35.580.3801.

Cientificado do lançamento, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 47, o contribuinte apresentou a defesa de fls. 48 a 67 (vinte páginas), em 21/7/03, na qual alega, exclusivamente, questões de direito, sem dizer, em uma linha sequer, que teria entregado os documentos à fiscalização e que, por isso, a aferição indireta seria indevida.

Após o recebimento da defesa, o Contencioso Administrativo Previdenciário do INSS<sup>3</sup> detectou uma inconsistência na classificação do levantamento FG4, uma vez que foi classificado, no Discriminativo Analítico do Débito (DAD), como “Fato gerador declarado em GFIP”, o que é incompatível com o procedimento de aferição indireta.

Em face a isso, o processo retornou à fiscalização para que esclarecesse o ocorrido e tomasse as providências necessárias com vistas ao saneamento dessa inconsistência.

A fiscalização emitiu, então, a informação de fls. 188 a 189, que serviu de base ao voto do Relator, e cujo conteúdo integral transcrevemos a seguir:

*Em diligência à empresa foi solicitada a apresentação dos documentos que deram origem às folhas de pagamento relativas ao período 01/99 a 01/2003, conforme TIAD em anexo, tendo sido apresentados: os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas, as GFIPS/SEFIPS mês a mês e demais documentos solicitados.*

*Quanto ao fato de nas competências 13/99, 01/00, 02/00 e 13/00 terem sido as guias de recolhimento a Previdência Social, quitadas e lançadas na Administração Geral e não contendo a identificação dos tomadores, informamos que tal fato não invalida os recolhimentos, sendo apenas uma obrigação acessória, salientamos que nas competências de "13 salário" as informações eram prestadas juntamente com a competência "Dezembro" na GFIP/SEFIP e quanto às informações referentes aos tomadores foi solicitado à empresa para juntamente com os tomadores de serviços providenciasse os ajustes de guias de recolhimento no setor de arrecadação da Secretaria da Receita Previdenciária.*

*Quanto ao item 6, fls. 180, afirmando que o lançamento foi classificado com "Fato Gerador Declarado em GFIP", esclarecemos que foram declarados em GFIP os valores das Folhas de Pagamento da empresa mês a mês, porém não poderia ter sido lançado um valor "AFERIDO", por impossibilidade de se saber de antemão o seu conteúdo. Portanto estes valores lançados não constam de declaração em GFIP.*

*Quanto ao item 8, fls. 180: Não foram lançadas as Contribuições a Título de "Financiamento dos benefícios decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho", embora os valores recolhidos em GPS/GRPS, pela empresa e retenções de 11% nas notas fiscais, englobem os mesmos.*

*Quanto ao item 9, fls. 180: A empresa apresentou os documentos contábeis, bem como os respectivos Livros Diários, para o período de 01/99 a 01/2003.*

<sup>3</sup> Instituto Nacional do Seguro Social.

*Quanto aos itens 11 a 15, fls. 180/181: A empresa não foi informada que houve lançamento com base no **procedimento de aferição indireta** - art 33, §3º, da Lei 8.212.*

*Os **Fatos Geradores** lançados no presente processo não foram declarados em **GFIP/SEFIP**, em virtude de os mesmos terem sido aferidos indiretamente. Impossibilitada a elaboração de Relatório Fiscal Substitutivo, por ter a empresa apresentado os documentos que deram origem à **aferição indireta**. Portanto esta fiscalização fica impossibilitada de elaborar o Relatório Fiscal Substitutivo, por ter havido lançamento incorretamente classificado.*

*Verificado que não foram considerados todos os valores de créditos da empresa nesta fiscalização, no batimento de Folhas de pagamento X Diários X Valores recolhidos, sendo necessária ação fiscal para apuração correta de valores de divergência.*

(Grifos no original)

Conforme se observa na transcrição acima, além de confirmar a inconsistência na classificação do levantamento, esse relato traz informações imprecisas, contraditórias e obscuras.

No primeiro parágrafo consta que teria sido realizada diligência na empresa e que esta teria apresentado, dentre outros documentos, as notas fiscais e todas as folhas de pagamento respectivas, porém, não é esclarecido se essas notas fiscais e folhas de pagamento seriam aquelas já examinadas pela fiscalização.

Cabe destacar, inclusive, que nenhum desses documentos, supostamente apresentados, foram carreados aos autos, apesar da empresa ter sido intimada para apresentar cópia dos documentos (vide TIAD de fl. 187).

Ademais, quando a informação fiscal diz que teriam sido apresentadas "as notas fiscais, todas as folhas de pagamento respectivas", entendemos, e não vemos como se entender de forma diferente, que foram apresentadas notas fiscais (não se sabe quantas e nem quais) e que também foram apresentadas todas as folhas de pagamento referentes a essas notas fiscais.

Logo, esse parágrafo da informação fiscal se mostra deveras impreciso e inconclusivo.

O terceiro parágrafo da transcrição, por sua vez, encontra-se eivado de clara contradição e obscuridade, pois, ao mesmo tempo em que diz que os valores foram declarados em GFIP, também diz que não foram declarados em GFIP. E, sabe-se lá o que o Auditor-Fiscal quis dizer com a frase: "porém não poderia ter sido lançado um valor '**AFERIDO**', por impossibilidade de se saber de antemão o seu conteúdo".

Por fim, no último parágrafo, é dito apenas que não "foram considerados todos os valores de créditos da empresa nesta fiscalização" e que seria "necessária ação fiscal para a apuração correta de valores de divergência", contudo, não é feita qualquer demonstração a esse respeito, em que pese tal demonstração ser primordial, sobretudo porque está sendo questionada a regularidade do procedimento fiscal realizado.

Na sequência, tendo em vista as informações prestadas pela fiscalização e tratadas acima, a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), de São Paulo I (SP), por meio do despacho de fls. 192 a 195, converteu os autos em diligência, em 26/11/07, para que fossem verificados e justificados quais seriam “os reais valores a serem lançados, indicando detalhadamente os motivos das divergências verificadas”.

Em 11/9/09, por meio do Termo de Início de Diligência de fls. 216 a 217, foi solicitada à empresa a apresentação dos seguintes documentos:

- *Atos Constitutivos e Alterações.*
- *Folhas de Pagamento de Empregados de 07/1995 a 01/2003.*
- *Folhas de Pagamento e/ou recibos de Autônomos de 07/1995 a 01/2003.*
- *Folhas de Pagamento e/ou recibos de Pró-Labore de 07/1995 a 01/2003.*
- *Resumos das Folhas de Pagamento.*
- *Tabela de incidência do sistema da Folha de Pagamento.*
- *Documentação de Salário-Família.*
- *Documentação de Salário-Maternidade.*
- *Fichas ou Livro de Registro de Empregados.*
- *Processos Trabalhistas e GPS respectivas de 10/1996 a 12/1998.*
- *Plano de Contas, Livros Diário e Livros Razão dos anos 1995 a 2003.*
- *GFIPs de 12/1998 a 01/2003.*
- *Guias de FGTS de 07/1995 a 11/1998.*
- *Guias de Recolhimento de 07/1995 a 01/2003.*
- *Documentação de fornecimento de Vale-Transporte Comprovantes de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).*
- *Contratos de seguros, seguros médicos e similares.*
- *Notas de Fiscais de Prestação de Serviços da empresa (faturamento).*
- *Procuração para preposto outorgando poderes para atender esta fiscalização, se for o caso.*
- *Tornar disponíveis outros documentos fiscais que suportam a escrituração dos livros comerciais e fiscais.*

Em resposta a essa solicitação, a empresa carregou aos autos apenas a manifestação de fls. 218 a 219, datada de 17/9/09, na qual alega que a apresentação desses documentos seria desnecessária, uma vez que os “créditos da Fazenda” estariam atingidos pela “decadência e/ou prescrição”.

Oras, se os documentos realmente foram apresentados à fiscalização, na diligência anterior, a empresa poderia, ao menos, ter dito isso nessa manifestação, porém, limitou-se a alegar questão de direito (decadência/prescrição), nada mais dizendo.

Inconformada com a resposta da empresa, a DRJ de São Paulo I (SP), por meio do despacho de fls. 226 a 233, de 16/11/09, solicitou nova diligência, esclarecendo que os créditos não estariam atingidos pela decadência ou prescrição. Porém, em resposta a essa terceira diligência, fls. 238 a 241, a empresa, mais uma vez, não apresentou os documentos solicitados, alegando apenas que “a documentação outrora juntada nesses autos [seria] suficiente para afastar toda e qualquer pretensão de cobrança”, reafirmando, ainda, a tese de que os créditos estariam prescritos ou decadentes.

Portanto, diante desse quadro, abstraindo-se a inconclusiva informação fiscal de fls. 188 a 189, é possível se inferir que, à exceção dos documentos examinados inicialmente pela autoridade lançadora, nenhum outro documento foi apresentado pela empresa, até o encerramento da terceira diligência.

Desse modo, a informação fiscal de fls. 188 a 189 se revela em total dissonância com o conjunto dos autos, não tendo, dessa forma, o condão de infirmar o lançamento efetuado, exceto quanto ao erro na classificação do levantamento, o qual já foi sanado no segundo lançamento fiscal.

Sendo assim, não restou evidenciada qualquer ilegalidade no arbitramento efetuado, devendo, pois, ser mantido o lançamento substitutivo, na forma como realizado pela fiscalização.

### **Conclusão**

Isso posto **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira